



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
SEGUNDA SEÇÃO DE JULGAMENTO

Processo nº 10120.000152/2008-65
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 2401-003.885 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 10 de fevereiro de 2015
Matéria CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS
Recorrente ORCA CONSTRUTORA LTDA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/05/2007 a 31/05/2007

AFERIÇÃO INDIRETA DA BASE DE CÁLCULO. PROCEDIMENTO EXCEPCIONAL. CABIMENTO APENAS NAS SITUAÇÃO EM QUE FIQUE DEMONSTRADA A IMPOSSIBILIDADE DE APURAÇÃO DO TRIBUTO COM BASE NA DOCUMENTAÇÃO EXIBIDA PELO SUJEITO PASSIVO.

A mera existência de irregularidades na escrita contábil do contribuinte não autoriza, por si só, a aferição indireta das contribuições, quando o fisco não demonstra que houve sonegação de documentos ou que os elementos apresentados não refletem a real remuneração paga aos segurados a serviço da empresa.

Recurso Voluntário Provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros do colegiado, por maioria de votos, dar provimento ao recurso, vencidos os conselheiros Carlos Henrique de Oliveira e Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira que negavam provimento.

Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira - Presidente em Exercício

Kleber Ferreira de Araújo - Relator

Participaram do presente julgamento o(a)s Conselheiro(a)s Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira, Kleber Ferreira de Araújo, Igor Araújo Soares, Carolina Wanderley Landim, Carlos Henrique de Oliveira e Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira.

Relatório

Trata-se de recurso interposto pelo sujeito passivo contra o Acórdão n.º 03-30.891 de lavra da 7.ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento – DRJ em Brasília (DF) (fls. 664/679), que julgou improcedente a impugnação apresentada para desconstituir a Notificação Fiscal de Lançamento de Débito - NFLD n.º 37.055.918-5.

A lavratura em questão refere-se a exigência de contribuições da empresa para a Seguridade Social, inclusive RAT, e para outras entidades ou fundos.

De acordo com o Relatório Fiscal, fls. 54/62, as contribuições foram apuradas por aferição indireta, com base na área construída e padrão da obra, em razão das irregularidades verificadas na contabilização da obra CEI n.º 5002466561/71, as quais podem ser assim resumidas:

a) a empresa não contabiliza os fatos geradores em títulos próprios de sua contabilidade. Cita como exemplo a conta 5.1.65.0003.00002 (Serviços de Terceiros — PJ), na qual houve lançamentos de adiantamentos de salário a funcionários nas datas de 10/10/2006, valor de R\$600,00 e 06/11/2006, no valor de R\$2.220,00 e valores lançados com aquisições de materiais aplicados na obra, sendo várias notas fiscais mercantis da empresa Kamila Materiais p/ Construção e da empresa Rebolixas Comércio de Abrasivos LTDA conforme planilha extraída da contabilidade (fls. 18/46) apresentada em meio digital e cópias das notas fiscais mercantis apresentadas;

b) na mesma conta 5.1.65.0003.00002 (Serviços de Terceiros — PJ), houve lançamentos de notas fiscais avulsas de serviços prestados por pessoas físicas, conforme discriminado no relatório fiscal (fls. 55/56);

c) a empresa também deixou de atender ao princípio contábil do registro em regime de competência, ou seja, as despesas realizadas em um determinado mês, mesmo que pagas em competências seguintes, devem ser registradas no mês de efetiva realização, citando como exemplo a Nota fiscal da empresa Goiás Artefatos de Cimento LTDA, São Paulo Concreto e Artefatos de cimento LTDA e Orca Construtora e Concretos LTDA, contabilizadas na conta de material aplicado em datas bem posterior ao de sua emissão conforme notas fiscais e planilha constantes às fls. 81/199. Da mesma forma, a empresa contabilizou as NFs 8.232; 8,234; 8.235 e 8,236, emitidas em 16/10/2006 e 17/10/2006 pela soma total destas em 13/11/2006.

d) detectou-se notas fiscais não contabilizadas, fornecendo como exemplo a NF 01263 de 30/09/2006 (Orca Construtora e Concretos) no valor de R\$4.401,50, assim como a NF 277 emitida pela empresa São Paulo Concreto e Artefatos de Cimento LTDA em 29/11/2006, no valor de R\$330,00, não localizadas em sua escrituração contábil;

e) verificação de divergências entre valores informados em folha de pagamento, quando comparados com os valores de remuneração informados na escrita contábil, assim como em GFIP - Guia de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social, conforme demonstrado (quadro constante à fl.57).

As falhas contábeis deram ensejo à lavratura do Auto de Infração n.º 37.055.916-9, por falta de escrituração de fatos geradores em títulos próprios, e do Auto de Infração n.º 37.055.917-7, este pela apresentação de documento com informação divergente da realidade.

Cientificada em 21/12/2007, a notificada contestou o lançamento, por meio do instrumento de fls. 260/294.

Não tendo as razões defensórias sido acolhidas pela DRJ, o sujeito passivo interpôs recurso voluntário de fls. 684/724, no qual, inicialmente argumentou que o recurso deve ser conhecido independentemente da efetivação de depósito prévio. Depois, em síntese, passou a tratar dos pontos abaixo mencionados.

Não cabimento da aferição indireta

É inverídica a alegação de que o sujeito passivo não teria colaborado com a fiscalização, posto que sempre disponibilizou sua documentação, como se percebe pelo fato da sua contabilidade ter sido examinada durante a auditoria.

Os seus pedidos para que o processo fosse baixado em diligência foram ignorados, o que representa ferimento ao seu direito à ampla defesa, posto que havia necessidade de que fossem pesquisados documentos em empresas que lhe prestaram serviço, bem como a produção de outras provas, inclusive perícias contábeis e de engenharia.

Afirma que os lançamentos em que houve erro são de pequena monta, posto que de um total de 1.251 lançamentos contábeis no período, apenas 19 foram apontados como falhos pela fiscalização e destes apenas 13 foram identificados como pagamentos a pessoas físicas, escriturados como pagamentos a pessoas físicas.

Argumenta que a falta de desconto de adiantamentos efetuados a empregados causou prejuízo apenas à recorrente, não tendo havido redução na base de cálculo das contribuições, portando, os cofres públicos nada sofreram.

As notas fiscais emitidas pela empresa Kamila Materiais para Construção Ltda, ao contrário do que afirmou o fisco, foram contabilizadas, embora em contas distintas, conforme comprovam os documentos juntados. Isso prova que não houve alteração no custo total da obra.

A nota fiscal da Rebolixas Comércio de Abrasivos foi emitida somente em 27/02/2007, portanto, após a conclusão da obra, por esse motivo foi contabilizada na conta de obras concluídas (3.1.01.001.00002).

A omissão na declaração de serviços prestados por pessoas físicas quando muito daria ensejo à cobrança de contribuição a alíquota de 20%, nunca no patamar exigido na NFLD.

Advoga que, sendo optante pela sistemática do lucro presumido, poderia utilizar o regime de caixa para contabilizar as suas despesas. Além de que os lançamentos em datas posteriores à emissão das notas fiscais não são indício de que a empresa tenha tentado dificultar o trabalho do fisco ou obter algum benefício com relação ao pagamento de tributos.

Ocorre que os lançamento foram efetuados no mesmo exercício fiscal da emissão das notas, não se verificando qualquer prejuízo aos cofres públicos.

A nota fiscal emitida pela empresa ORCA Construções e Concretos Ltda de fato não foi contabilizada. Por equívoco foi registrada na contabilidade de outra empresa, onde os impostos e contribuições foram devidamente recolhidos, além de que não há de se falar em retenção, haja vista que é nota mercantil.

A nota fiscal número 277, emitida em 29/11/2006, no valor de R\$ 330,00, pela São Paulo Concretos e Artefatos de Cimento Ltda, foi lançada corretamente, na rubrica de materiais aplicados (5.1.65.0001.00001), quem se equivocou foi o fisco que se confundiu com o nome de fantasia da empresa (CSV Blocos Santa Vitória).

O fato das informações prestadas na GFIP divergirem das informações contábeis não desclassifica a escrita contábil, que é formal e regular. Para isso, bastaria exigir a conciliação destas informações com base no diário contábil. Mais uma vez, a Fiscalização não deu oportunidade de ajustar corretamente as informações.

Outra forma de resolver a incorreção seria determinar a contribuição devida gerada pelas discrepâncias, jamais desconsiderar a contabilidade na íntegra.

Após a finalização da obra, a recorrente necessitou de proceder a reparos na mesma, motivo pelo qual contratou a empresa MM PINTURAS E REVESTIMENTOS ACRÍLICOS LTDA, NF 175, emissão 07/05/2007, no valor de R\$1.036,00, ocasião em que procedeu à retenção e respectivo recolhimento.

Do procedimento efetuado

Existe uma gritante contradição entre os dados informados pela empresa mediante a "DISO" e os dados constantes no "ARO" expedido pela fiscalização.

A obra foi equivocadamente enquadrada como "comercial andares livres padrão alto" quando o correto seria "galpão".

A autoridade lançadora inobservou as características próprias da empresa no que diz respeito às técnicas de construção e índices de produção. Não esquecendo dos inúmeros equívocos técnicos facilmente detectados no sistema adotado pelo INSS para aferição indireta de salários.

O procedimento adotado feriu a norma do art. 472 da IN SRP n.º 03/2005, na medida em que deixou de lado a contabilidade da empresa para apurar as contribuições devidas por um método impreciso. Isso porque a recorrente possui escrita contábil regular e formalizada.

Em momento algum foi observado que a fiscalizada possui alta tecnologia no ramo da construção civil, o que diminui há um só o tempo o custo da obra, como também a quantidade de mão-de-obra, daí porque o princípio *in dubio* pró-contribuinte foi totalmente ignorado.

Farta é a jurisprudência que repele a adoção da aferição indireta das contribuições quando o fisco dispõe de elementos suficientes para apurar a base de cálculo.

Apresenta outros argumentos para demonstrar que a aferição da base de cálculo das contribuições pelo "Método CUB" é irreal e inadequado, principalmente quando se

observa que o sistema construtivo por ela utilizado é altamente produtivo e avançado tecnologicamente não podendo ser comparado aos métodos de construção tradicionais. Apresenta arrazoado sobre as técnicas de trabalho que utiliza.

Afirma que a contribuição ao INCRA não pode ser exigida das empresas urbanas.

Insurge-se contra a contribuição destinada ao SEBRAE posto que é integrante do segmento das pequenas e microempresas.

Advoga que a taxa Selic não pode ser utilizada para fins tributários.

A multa de mora no patamar que foi aplicada fere os princípios da proporcionalidade e da razoabilidade, assumindo feição confiscatória.

Ao final, requereu que:

a) seja deferido efeito suspensivo ao recurso voluntário interposto;

b) seja o recurso voluntário conhecido e provido para que o Auto - -de Infração seja havido como insubsistente, arquivando-se definitivamente o processo administrativo correspondente;

c) seja apreciado o pedido o deferimento de produção de todas as provas em direito permitidas, especialmente, oitiva de testemunha, perícia contábil e perícia de engenharia civil;

d) requer seja o processo administrativo baixado em diligência para que determine as empresas C B Ferreira Ltda (Alameda Tupinambás, s/n, Qd. 4, Lt. 23, Bairro Morumbi, Nerópolis — GO.) e, DINIZ E SOARES LTDA (Rua Prudente de Moraes, n. 144, Qd. 15, Lt. 28, Jardim Vila Boa, Goiânia — GO.), para que apresentem as folhas de pagamento e GFIP's do período da obra em questão;

É o relatório.

Voto

Conselheiro Kleber Ferreira de Araújo, Relator

Admissibilidade

O recurso merece conhecimento, posto que preenche os requisitos de tempestividade e legitimidade.

Cabimento da aferição indireta

O sujeito passivo asseverou que não há justificativa legal para desconsideração de sua contabilidade, de modo que não deve prevalecer o arbitramento das contribuições lançadas, além de que não houve recusa em apresentar todos os elementos requeridos pela Autoridade Fiscal.

Façamos um breve passeio acerca da legislação que dá guarida à aferição indireta da remuneração para obtenção de bases de cálculo utilizadas na presente apuração.

O arbitramento da base de cálculo de tributos em geral é previsto no Código Tributário Nacional, art. 148¹, tendo cabimento quando as informações prestadas pelo sujeito passivo não mereçam fé. A legislação previdenciária tem fundamentação específica para aferição indireta das contribuições, é esta a previsão dos §§ 3.º e 4.º do art. 33 da Lei n.º 8.212/1991², os quais trazem a possibilidade de arbitramento das contribuições, quando haja recusa, sonegação ou apresentação deficiente de informações por parte do sujeito passivo.

¹ Art. 148. Quando o cálculo do tributo tenha por base, ou tome em consideração, o valor ou o preço de bens, direitos, serviços ou atos jurídicos, a autoridade lançadora, mediante processo regular, arbitrar aquele valor ou preço, sempre que sejam omissos ou não mereçam fé as declarações ou os esclarecimentos prestados, ou os documentos expedidos pelo sujeito passivo ou pelo terceiro legalmente obrigado, ressalvada, em caso de contestação, avaliação contraditória, administrativa ou judicial.

² Art. 33. Ao Instituto Nacional do Seguro Social – INSS compete arrecadar, fiscalizar, lançar e normatizar o recolhimento das contribuições sociais previstas nas alíneas a, b e c do parágrafo único do art. 11, bem como as contribuições incidentes a título de substituição; e à Secretaria da Receita Federal – SRF compete arrecadar, fiscalizar, lançar e normatizar o recolhimento das contribuições sociais previstas nas alíneas d e e do parágrafo único do art. 11, cabendo a ambos os órgãos, na esfera de sua competência, promover a respectiva cobrança e aplicar as sanções previstas legalmente.

(...)

§ 3º Ocorrendo recusa ou sonegação de qualquer documento ou informação, ou sua apresentação deficiente, o Instituto Nacional do Seguro Social-INSS e o Departamento da Receita Federal-DRF podem, sem prejuízo da penalidade cabível, inscrever de ofício importância que reputarem devida, cabendo à empresa ou ao segurado o ônus da prova em contrário.

§ 4º Na falta de prova regular e formalizada, o montante dos salários pagos pela execução de obra de construção civil pode ser obtido mediante cálculo da mão-de-obra empregada, proporcional à área construída e ao padrão de execução da obra, cabendo ao proprietário, dono da obra, condômino da unidade imobiliária ou empresa co-responsável o ônus da prova em contrário.

Nessa análise não se pode perder de vista que o procedimento de aferição indireta é um instituto jurídico de exceção, excepcional, incomum, por isso, a lei condicionou a sua aplicação à presença de anormalidade. Tal procedimento deve se pautar pelos princípios da razoabilidade e da proporcionalidade. Dessa forma, o fisco precisa apresentar relação lógica entre os fatos e as conclusões e se acautelar, para não se enveredar no excesso de exação fiscal por arbítrio e abuso de discricionariedade.

Somente é admissível o citado procedimento quando o fisco se vê diante de situação intransponível, ou seja, não tenha como se valer de outros meios para recompor o momento da ocorrência do fato gerador e obter os dados necessários ao cálculo do valor correspondente ao crédito tributário.

Na situação sob enfoque, verifico que fisco justificou a adoção da aferição indireta em falhas contábeis que podem ser resumidas em:

a) contabilização de adiantamentos a empregados e pagamentos a pessoas físicas em conta própria para registro de serviços de pessoas jurídicas;

a) desrespeito ao regime de caixa;

b) falta de contabilização de duas notas fiscais;

c) divergência entre os valores declarados na GFIP, folha de pagamentos e contabilidade para a obra em questão.

Os erros apontados quanto à escrita contábil foram punidos com a aplicação de multa em dois autos de infração, conforme mencionado no relatório deste voto.

Uma pergunta, todavia, mostra-se pertinente nesse momento: essas infrações seriam suficientes para que toda a escrita contábil fosse desconsiderada e as contribuições fossem apuradas por aferição indireta?

Fazendo-se uma interpretação sistemática entre as disposições previstas nos §§ 3. e 4. do art. 33 da Lei n.º 8.212/1991, pode-se chegar a conclusão de que é prerrogativa do fisco a utilização da aferição indireta para se calcular o montante das remunerações pagas para execução de obra de construção civil, desde que o sujeito passivo não apresente os documentos necessários ao cálculo da contribuição devida ou os apresente com deficiência.

Nessa toada, somente cabível a aferição indireta do salário-de-contribuição quando o fisco se veja impossibilitado de apurar as remunerações com base nos documentos apresentados pela empresa.

Na espécie, não se registrou a falta de apresentação de documentos necessários à quantificação da mão-de-obra, eis que foram disponibilizados os livros contábeis, folhas de pagamento, GFIP, recibos e notas fiscais, todos com vinculação inequívoca à obra.

A meu ver de posse desses elementos o fisco teria total possibilidade de aferir a base de cálculo, a prova é que no relatório fiscal, fl. 57, há um quadro onde são apresentadas as remunerações constantes na contabilidade, nas folhas de pagamento e nas GFIP, sem que se perceba significativa divergência entre os números, a exceção da competência 01/2007, onde o valor contabilizado é aproximadamente 6 vezes maior que as outras, que coincidem.

Mesmo com essa divergência, entendo que o fisco poderia ter feito a apuração tomando como base o valor contábil, caso a empresa não demonstrasse a ocorrência de algum equívoco. Todavia a desconsideração total da contabilidade em razão da ocorrência de falhas em 19 dos 1.251 lançamentos contábeis mostra-se desarrazoada, até porque as falhas foram punidas com aplicação de dois autos de infração por descumprimento de obrigações acessórias.

Um dos pressupostos legais que autorizam o arbitramento é que o fisco demonstre a existência de remuneração não formalizada para execução da obra, nos termos do § 4.º do art. 33 da Lei n.º 8.212/1991. A meu ver esse fato não se configurou posto que a autoridade lançadora pode analisar toda a documentação relativa ao pagamento de remunerações, não deixando claro quais os valores deixaram de ser formalizados.

Podemos concluir, então, que, malgrado o fisco tenha apresentado indícios de irregularidades, não se desincumbiu do dever de demonstrar a ocorrência dos pressupostos necessários a autorizar a apuração das contribuições por arbitramento.

Nessa toada, é de se declarar a improcedência do lançamento, posto que o fisco dispunha dos elementos necessários a reconstituição dos fatos geradores de contribuições previdenciárias.

Sobre essa questão há precedentes do CARF no sentido de que falhas contábeis que não interfiram na apuração das contribuições previdenciárias não podem ser tomadas como motivo para desconsideração total da contabilidade, com consequente apuração das contribuições por arbitramento. Vejamos:

*ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS
PREVIDENCIÁRIAS Período de apuração: 01/03/2001 a
30/01/2003*

AFERIÇÃO INDIRETA. CUB

Não se pode adotar o método excepcional da aferição indireta sob o argumento de imprestabilidade da contabilidade apresentada, quando ocorridos meros equívocos em contas contábeis que em nada dizem respeito à apuração dos salários pagos pela execução de obra de construção civil.

(Acórdão n. 2301-003.016 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária, de 16/08/2012)

.....
.....

*ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS
PREVIDENCIÁRIAS Período de apuração: 01/04/2000 a
31/12/2005*

*NORMAS GERAIS DIREITO TRIBUTÁRIO. APURAÇÃO
CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS POR
ARBITRAMENTO. NECESSIDADE MOTIVAÇÃO NOS
TERMOS DA LEGISLAÇÃO DE REGÊNCIA.
INEXISTÊNCIA. IMPROCEDÊNCIA LANÇAMENTO.*

De conformidade com a legislação de regência, especialmente artigo 33, § 3º, da Lei nº 8.212/91, a constituição do crédito tributário por aferição indireta/arbitramento, somente poderá ser levada a efeito quando devidamente demonstrada/comprovada a ocorrência da impossibilidade da aferição direta dos fatos geradores de tais tributos, em face da sonegação de documentos e/ou esclarecimentos solicitados ao contribuinte ou sua apresentação deficiente. A simples informação da utilização de referida presunção legal, sem que haja a sua devida motivação, não tem o condão de suportar o lançamento por arbitramento.(...)

(Acórdão n. 2401-002.221 - 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária, de 20/01/2012)

.....
.....
ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS
PREVIDENCIÁRIAS Período de apuração: 01/02/2001 a
31/12/2003

*LANÇAMENTO POR ARBITRAMENTO. AFERIÇÃO
INDIRETA. AUSÊNCIA DE DEMONSTRAÇÃO, PELO
FISCAL AUTUANTE, DA PRESENÇA DOS REQUISITOS.
IMPOSSIBILIDADE.*

Apesar do método da aferição indireta ser uma prerrogativa do Fisco para os casos em que a fiscalização constatar que a contabilidade não registra o movimento real da remuneração dos segurados a seu serviço, do faturamento e do lucro, quando da lavratura do auto de infração deve ser demonstrada a presença de todos os requisitos indispensáveis para a sua validade, além da juntada dos documentos que orientaram a Autoridade Fiscal, e a apresentação de relatório fiscal devidamente fundamentado com todos os fatos que levaram à desconsideração da contabilidade da empresa, elementos estes que serão importantes para a defesa do contribuinte, não bastando a simples menção de que algumas notas fiscais ou folhas de pagamento não foram contabilizadas.

*ERRO NA DETERMINAÇÃO DA BASE DE CÁLCULO E
NO CÁLCULO DO MONTANTE DEVIDO. VÍCIO
MATERIAL. OCORRÊNCIA.*

A base de cálculo e o cálculo do montante devido constituem elemento material/intrínseco do lançamento, nos termos do art. 142 do CTN. A adoção de métodos que resultem em base de cálculo incerta e duvidosa constitui ofensa aos elementos substanciais do lançamento, motivo pelo qual deve ser reconhecida sua total nulidade, por vício material. Recurso voluntário provido.

(Acórdão n. 2402-002.126 - 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária, de 30/09/2011).

Processo nº 10120.000152/2008-65
Acórdão nº **2401-003.885**

S2-C4T1
Fl. 1.456

De se concluir que a apuração por arbitramento das contribuições relativas à obra CEI nº 5002466561/71 não deve prevalecer, posto que a justificativa do fisco para desconconsideração da contabilidade se funda em falhas que não impedem a apuração do salário-de-contribuição com base nos documentos apresentados e na própria escrita contábil.

Conclusão

Voto por dar provimento ao recurso.

Kleber Ferreira de Araújo.