



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

Processo n° 10120.004197/2010-23
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 2403-001.640 – 4ª Câmara / 3ª Turma Ordinária
Sessão de 20 de setembro de 2012
Matéria CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA
Recorrente TERRAL PARTICIPAÇÕES E EMPREENDIMENTOS LTDA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2005 a 31/12/2008

PREVIDENCIÁRIO.DESCONSIDERAÇÃO DA CONTABILIDADE.
AFERIÇÃO INDIRETA. IMPOSSIBILIDADE .

A desconsideração da contabilidade é ato excepcional que, seguido da apresentação de provas robustas deve ser avaliado de forma contextual com foco na gravidade da irregularidade verificada em ação fiscal. Erros e omissões localizados, não sistemáticos, que não a prejudiquem o conjunto e não se afigurem fraudulentos bem como inadimplementos passíveis da constituição do crédito de forma direta, não ensejam atitude radical de descaracterização da contabilidade.

Processo Anulado.

Recurso Voluntário Provido

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros do Colegiado, por maioria de votos, dar provimento ao recurso, determinando a NULIDADE do lançamento em razão da presença de VÍCIO MATERIAL "AB INITIO". Vencido o conselheiro Leôncio Nobre de Medeiros que votou pela procedência do lançamento.

Carlos Alberto Mess Stringari-Presidente

Ivacir Júlio de Souza-Relator

Participaram do presente julgamento, os Conselheiros Carlos Alberto Mees Stringari, Ivacir Júlio de Souza, Leôncio Nobre de Medeiros, Marcelo Magalhães Peixoto .
Maria Anselma Coscrato dos Santos.

CÓPIA

Relatório

A instância “ ad quod ” produziu o Relatório abaixo que li, compulsei com os autos e o transcrevi na íntegra com grifos de minha autoria:

“ Trata-se de crédito tributário constituído contra a empresa TERRAL PARTICIPAÇÕES E EMPREENDIMENTOS LTDA, por meio do auto de infração DEBCAD nº 37.267.4186, no valor de R\$ 148.758,55 (cento e quarenta e oito mil e setecentos e cinquenta e oito reais e cinquenta e cinco centavos), consolidado em 20/05/2010, relativo às competências 01/2005 a 12/2008.

Os valores levantados no AI nº 37.267.4186, são referentes às contribuições devidas pela empresa às Outras Entidades e Fundos (TERCEIROS – SALÁRIO EDUCAÇÃO, INCRA, SENAI, SESI e SEBRAE), tudo conforme legislação constante do relatório Fundamentos Legais do Débito (fls. 06/08) e do Relatório Fiscal (fls. 11/23).

Os fatos geradores das contribuições lançadas são referentes à mão-deobra utilizada na execução das obras de construção civil, matrícula CEI nº 50.015.86504/77 e CEI nº 50.020.11305/72.

A fiscalização informa que, quando da solicitação de Certidão Negativa de Débito – CND relativa às obras em referência e regularização das mesmas, foi efetuado pelo Centro de Atendimento ao Contribuinte – CAC apenas simulação dos cálculos por meio do sistema DISOWEB, razão pela qual a auditoria fiscal ao registrar o cálculo, em virtude inclusive de haver constatado dados não informados anteriormente, adotou para levantamento do débito, a última competência fiscalizada e verificada como término das obras na contabilidade da empresa, conforme levantamento código “AF – aferição indireta do salário de contribuição com base na tabela CUB”, no Discriminativo de Débito – DD, sendo que para a matrícula CEI 50.015.86504/77 – OBRA RESIDENCIAL VARANDA DOS BURITIS CONDOMÍNIO CLUBE (PERÍODO 12/2004 A 12/2008), foi considerada a competência 12/2008 e para a matrícula CEI 50.020.11305/72 – OBRA PORTAL SHOPPING (PERÍODO 03/2005 a 11/2007), a competência 11/2007.

De acordo com o Relatório Fiscal (RF), a empresa notificada é optante pelo regime tributário do lucro presumido oferecido pela legislação federal do Imposto de Renda. Esta opção desobriga o contribuinte da escrituração contábil regular e apuração do lucro real. Entretanto, a empresa optou por apresentar os livros contábeis, com a finalidade de atender a fiscalização relativa às contribuições previdenciárias.

A fiscalização informa haver constatado diversas irregularidades no lançamento contábil relativo aos custos com

a mão-de-obra, como divergências entre os valores lançados na contabilidade e os declarados na Guia de Recolhimento ao Fundo de Garantia por Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social – GFIP, sendo justificada a divergência pela empresa sob o argumento de que ocorreram diversos lançamentos em títulos impróprios como verbas indenizatórias de rescisões contabilizadas como salários e ordenados, abono pecuniário lançado como férias e férias proporcionais e vencidas, lançadas em conta referente a férias regulares, demonstrando que a empresa não contabiliza os fatos geradores em títulos próprios, lançando em uma única conta rubricas que são fato gerador de contribuição previdenciária, juntamente com outros que não são.

A fiscalização também verificou divergências quanto ao período de execução da obra Portal Shopping informado na contabilidade e o período informado na Declaração e Informação sobre Obra DISO e na GFIP, sendo constatados lançamentos referentes a custo de mão-de-obra e aquisição de material em período diverso do informado em DISO e GFIP (fls. 13/14 do RF).

Também foram encontrados diversos documentos registrados indevidamente no centro de custo das obras fiscalizadas, tais como notas fiscais de serviço e de aquisição de material, com endereço para entrega em locais diversos dos locais das obras.

Além disso, diversos documentos solicitados pela fiscalização não foram apresentados.

A fiscalização destaca o fato de que a nota fiscal de serviço nº 5246, lançada na contabilidade no centro de custo da obra Portal Shopping, conta 5.1.2.01.12.001 – Material aplicado, tendo como usuária do serviço prestado a empresa Elmo Engenharia Ltda, CNPJ 02.500.304/000143,

sendo o endereço do tomador do serviço diverso do endereço da obra.

As diversas situações relatadas, segundo a fiscalização, demonstraram que a contabilidade da empresa registra informação diversa da realidade e comprova que a escrituração contábil não reflete a real situação dos negócios do sujeito passivo, uma vez que até mesmo mantém em seus registros contábeis provável despesa pertencente a outra pessoa jurídica e não utilizada na execução das suas obras de construção civil.

Pelas razões expostas no RF, concluiu-se que não se encontram devidamente lançadas as contribuições de todos os segurados empregados envolvidos na execução das obras de construção civil de responsabilidade da empresa, e por este motivo a fiscalização desconsiderou a escrituração contábil apresentada e aferiu o débito de acordo com as normas estabelecidas na legislação previdenciária.

Desse modo, as contribuições foram apuradas por meio de aferição indireta em razão da execução de obra de construção civil, com base na área construída e no padrão de execução, utilizando-se as tabelas do Custo Unitário Básico – CUB.

Em respeito ao art. 106, II, alínea “c”, do Código Tributário Nacional – CTN, a multa aplicada foi confrontada com a multa de ofício de 75% (setenta e cinco por cento) do tributo devido, para incidência da penalidade mais benéfica ao contribuinte, nas competências anteriores a 12/2008 (comparativo de multas emitido pelo Sistema SAFIS, às fl. 11 do processo 10120.004195/201034).

IMPUGNAÇÃO

Cientificado do Auto de Infração em 28/05/2010, o contribuinte apresentou impugnação em 29/06/2010, às fls. 26/47, na qual alega, em síntese, as seguintes razões:

Alega que todos os autos de infração emitidos nesta ação fiscal trazem a descrição do mesmo fato gerador e por esta razão solicita que sejam julgados em conjunto.

Que a fiscalização em seu relatório não precisou a ocorrência que ensejara o nascimento da obrigação tributária. A descrição do fato gerador, feita pelo auditor fiscal, não guarda nenhuma semelhança com a base tributável e a forma de cálculo do tributo a ser lançado, conforme art. 51 da Instrução Normativa SRP nº 3 de 2005.

Alega que a fiscalização não se preocupou em saber se houve ou não a prestação de serviços remunerados pelos segurados empregados, quando ocorreu e qual foi o montante de remuneração paga ou creditada ou devida ao trabalhador.

De acordo com a impugnante, não é cabível o procedimento de avaliação da base tributável por aferição indireta quando a contabilidade reflete a realidade dos atos praticados pela empresa.

Que o contribuinte já havia feito o lançamento por meio da GFIP e que apenas aguardava sua homologação, mas não foi o que ocorreu.

Alega que a autoridade retificou o lançamento sem informar com precisão a omissão do contribuinte encarregado do lançamento, mas se prendeu a irrelevantes erros cometidos na formalização da escrita contábil para ao final concluir pela imprestabilidade da contabilidade da empresa.

Segundo a impugnante, a contabilidade da empresa foi realizada em obediência aos Princípios Fundamentais de Contabilidade ditados pelo Conselho Federal de Contabilidade por meio da Resolução CFC nº 750, de 29 de dezembro de 1993. Assim, ao constatar o não cumprimento dos princípios fundamentais da contabilidade a autoridade retificadora do lançamento obrigatoriamente deveria representar ao Conselho Regional de Contabilidade.

O contribuinte alega que o que ensejou a descon sideração da contabilidade foi o cumprimento supostamente de forma incorreta, de obrigações acessórias.

De acordo com a impugnante que a aferição indireta poderá ser aplicada quando ficar impossível estabelecer o montante da remuneração paga e que a auditora não comprovou a impossibilidade de obter o montante dos salários pagos. Que a auditora concorda com o montante dos salários pagos na execução da obra, simplesmente alguns registros não ficaram bem claros para a autora do ato fiscal.

Que o Estado não pode apurar créditos sob evidências de situações. Que o fato afirmado pela auditora fiscal de que a empresa registra pagamentos realizados a outra pessoa jurídica deveria estar devidamente comprovado.

Que a empresa não está desobrigada de fazer a escrituração contábil, ao contrário do que diz a auditora, mas que a tributação não é feita com base em sua escrituração, porém o Código Civil determina que todo comerciante deverá manter a escrita contábil em caráter permanente. Ainda no dizer da impugnante: “querer que a empresa utilize também a aferição da base tributável para a previdência social em parâmetros diferentes daqueles previsto em lei e demonstrados contabilmente, é simplesmente ser mais realista que o Rei.”

A impugnante afirma não entender onde está a incoerência conferida aos seus registros contábeis, posto que a auditora em outro item do seu relatório que a empresa utiliza títulos próprios para escriturar os fatos relacionados às obras, descrevendo inclusive as contas utilizadas, afirma que foram verificadas incoerências na documentação e contabilização dos fatos econômicos, aquisições e despesas com as obras em comento.

A empresa alega que a folha de pagamentos, a GFIP e a escrituração contábil em títulos próprios demonstram que a empresa contabiliza toda a massa remuneratória, base para a tributação previdenciária.

Que a GFIP marca o início da apropriação de gastos com pessoal vinculado à obra, não o início da obra, pois diversos gastos são feitos ao início e ao final da obra sem que tenham empregados vinculados à obra, mas como esses gastos são de responsabilidade da empresa, devem para apuração de custos e resultados serem debitados à mesma.

A única alternativa da empresa para atender às exigências das legislações ambiental, de posturas e principalmente as de segurança e medicina do trabalho e fazer as obras necessárias para o início material da obra em si, é remanejar trabalhadores da administração ou mesmo de outras obras para preparo desses quesitos essenciais. Que isto também explica a aquisição do concreto usinado, que é o suficiente para atender à construção das áreas exigidas, como construção de sanitários, refeitórios e área de convivência dos trabalhadores.

Quanto à conta a ser debitada, a impugnante informa que a empresa não tem alternativa senão apropriar estas despesas ao

custo da obra, pois do contrário estaria descaracterizando o real valor final do produto. A empresa entende ainda que, a pouca mão-de-obra utilizada deveria ter sido calculada e apropriada à obra correta, porém, o valor é tão insignificante que não se pode considerar como capaz de modificar seu custo final.

A empresa justifica o baixo valor da mão-de-obra empregada na construção ao emprego de mecanismos tecnológicos e aquisição de materiais para emprego na construção que demandem utilização menor de mão-de-obra e indaga o fato de o CUB ser tão preciso e os normativos previdenciários aceitarem como parâmetro 70% daquele. Indaga ainda se um desvio de 30% é aceitável, ou se o fato de sonegar 30% não é crime.

Que em consulta respondida pela Superintendência da 1ª Região Fiscal, a autoridade recomenda que a contabilidade somente poderá ser desconsiderada mediante prova de que esta não demonstra o movimento real da empresa e que prova é documento. Que o indício levantado pela RFB para programar a ação fiscal na empresa foi respondido pelas práticas de economicidade de custos praticadas pela empresa. E continua: "O CUB é apenas um parâmetro, pois a própria RFB admite a prática de mão-de-obra com 70% daquele parâmetro."

Por fim, REQUER:

Sejam suspensas as exigibilidades dos créditos objeto da impugnação para que os mesmos não sejam exigidos financeiramente antes de sua apreciação e que não constituam óbice para a emissão das correspondentes Certidões Positivas de Débitos com Efeito de Negativas – CPDEN. Sejam considerados improcedentes os lançamentos efetivados por meio dos DEBCAD emitidos nesta ação fiscal. Requer, em caso de dúvidas na fidedignidade dos registros contábeis, a nomeação de perito para subsidiar a tomada de decisão por parte da delegacia de julgamento.

Que sejam julgados em conjunto, além dos débitos lançados neste auto de infração, os autos de infração 37.267.4143 e 37.267.4135, por se tratar de matérias correlatas."

DA DECISÃO DE PRIMEIRA INSTÂNCIA

Após analisar aos argumentos da impugnante, na forma do registro de fls. 59, a 7ª Turma da Delegacia de Julgamento da Receita Federal do Brasil de Belo Horizonte - DRJ/BHE, em 29 de agosto de 2011, exarou o Acórdão nº 03-44.656, mantendo procedente o lançamento.

DO RECURSO

A Recorrente interpôs Recurso Voluntário reiterando as alegações que fizeram em instância "ad quod".

E o Relatório.

Voto

Conselheiro Ivacir Júlio de Souza, Relator

DA TEMPESTIVIDADE

O recurso é tempestivo. Aduz que reúne os pressupostos de admissibilidade. Portanto, dele tomo conhecimento.

DA PRELIMINAR DE NULIDADE

Os valores levantados reportam-se às contribuições que seriam devidas pela empresa às Outras Entidades e Fundos (TERCEIROS – SALÁRIO EDUCAÇÃO, INCRA, SENAI, SESI e SEBRAE) na hipótese de prevalecer a autuação lavrada nos termos do processo nº 10120.004195/2010-34 referente a parte patronal, resultado da mesma ação fiscal, conexo com o presente.

Ocorre que o sobredito processo coube à minha relatoria que em razão das motivações abaixo transcritas conclui pela nulidade do mesmo. Assim, por decorrência, sou de concluir, também, pela nulidade deste.

“ DA PRELIMINAR DE NULIDADE

De plano, cumpre destacar que a instância “ *ad quod* ” relatou e, em consequência, julgou objeto diferente do lançamento. Tal fato produz implicações na condução do voto posto que referindo-se a crédito distinto do original tornou obscura em razão da incorreta determinação da matéria tributável.

Em sede de impugnação, no sobredito relatório consta que estariam sendo julgadas contribuições no valor de R\$ **205.184,21** (duzentos e cinco mil, cento e oitenta e quatro reais e vinte e um centavos), correspondentes à parte dos segurados EMPREGADOS :

*“ Trata-se de Auto-de-Infração (AI) DEBCAD nº 37.267.416 -0 por meio do qual se exige do contribuinte acima identificado a importância de R\$ **205.184,21** (duzentos e cinco mil, cento e oitenta e quatro reais e vinte e um centavos), consolidado em 20/05/2010.*

Foram lançadas contribuições devidas à previdência social correspondentes à parte dos segurados EMPREGADOS, apuradas por aferição indireta ...”

Ocorre que no Relatório Fiscal, às fls. 12, os objetos do lançamento foram as contribuições previdenciárias correspondentes PARTE PATRONAL e ao financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrentes dos riscos ambientais do trabalho - GILRAT, destinadas à Seguridade Social cujo valor encontra-se registrado às fls. 01 R\$ **589.904,60**:

“ DO OBJETO DO LANÇAMENTO DO CRÉDITO PREVIDENCIÁRIO

O objeto do presente levantamento são as contribuições previdenciárias correspondentes parte patronal e ao financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrentes dos riscos ambientais do trabalho - GILRAT, destinadas 5 Seguridade Social (incisos I, II e III do artigo 22 da Lei 8.212/91), incidentes sobre a base de cálculo apurada por aferição indireta do valor da mão-de-obra necessária na execução das obras de construção civil acima identificadas.”

Na seqüência, por se revelar questão de fundo para efeito da validade do lançamento, enfrente também em preliminar a alegação da Recorrente sobre o crédito ter sido constituído mediante aferição indireta:

“ Não pode o fisco determinar a base tributável por meio de mecanismo de aferição indireta, se não existe convicção firme sobre a impossibilidade de a mesma se aferida por meio de mecanismos diretos. A folha de pagamentos, a GFIP e a escrituração contábil em títulos próprios, demonstra que a empresa contabiliza toda a massa remuneratória , base para a tributação previdenciária. A auditoria afirma o contrário, porém não identifica quem, o que, quando, a empresa deixou de fora da escrita contábil.”

Como foi visto alhures, o objeto do lançamento reporta-se à PARTE PATRONAL . Entretanto, às fls. 06, o Relatório de FUNDAMENTOS LEGAIS DO DEBITO – FLD, além de se referir à remuneração de **EMPREGADOS, objeto diverso** do lançamento, **não faz menção à legislação vigente à época das competências anteriores à constituição do crédito, cujo período retroagiu a 01/2005** , que foram consideradas e consolidadas no valor do cálculo para as competências 11/2007 e 12/2008 :

“ Fundamentos Legais das Rubricas

200 - CONTRIBUIÇÃO DA EMPRESA SOBRE A REMUNERAÇÃO DE EMPREGADOS

200.08 - Competências : 11/2007, 12/2008 Lei n. 8.212, de 24.07.91, art. 22, I (com a redação dada pela Lei n. 9.876, de 26.11.99); Regulamento da Previdência Social, aprovado pelo Decreto n. 3.048, de 06.05.99, art. 12, I e parágrafo único, art. 201. I, parágrafo 1. e art. 216, I, (com as alterações dadas pelo Decreto n. 3.265, de 29.11.99).

301 - CONTRIBUIÇÃO DAS EMPRESAS PARA FINANCIAMENTO DOS BENEFÍCIOS EM RAZÃO DA INCAPACIDADE LABORATIVA

301.08 - Competências : 11/2007, 12/2008 Lei n. 8.212, de 24.07.91, art. 22, II (com a redação dada pela Lei n. 9.732, de 11.12.98); Regulamento da Previdência Social, aprovado pelo Decreto n. 3.048, de 06.05.99, art. 12, I, parágrafo único, na redação dada pelo Decreto n. 3.265, de 29.11.99, art. 202, I, II e III e parágrafos 1. ao 6. ”

O fato supra-descrito implica nulidade do lançamento em razão da incorreta determinação da matéria tributável.

Às fls. 06, o Relatório FUNDAMENTOS LEGAIS DO DEBITO - FLD **não faz referência à legislação vigente à época das competências anteriores à constituição do crédito ,cujo período retroagiu a 01/2005** , que foram consideradas e consolidadas no valor do cálculo para as competências 11/2007 e 12/2008:

“ 061 - CONTRIBUIÇÕES DEVIDAS APURADAS POR AFERIÇÃO INDIRETA -CONSTRUÇÃO CIVIL

061.05 - Competências : 11/2007, 12/2008 MP n. 222, de 04.10.2004, artigos 1. e 3.; Decreto n. 5.256, de 27.10.2004, art. 18, I; Lei n. 5.172, de 25.10.66 (CTN), art. 148; Lei n. 8.212, de 24.07.91, art. 33 (com a redação da Lei n. 10.256, de 09.07.2001 e alteração da MP n. 449, de 03.12.08, convertida na Lei n. 11.941, de 27.05.09), parágrafos 3. e 4. (com as alterações da MP n. 449, de 03.12.08, convertida na Lei n. 11.942, de 27.05.09) e 6.; Regulamento da Previdência Social - RPS, aprovado pelo Decreto n. 3.048, de 06.05.99, artigos 231, 234 e 235.”

Segundo o Relatório Fiscal de fls.12, a apuração do débito ocorreu conforme o abaixo descrito:

“ DA APURAÇÃO DO DÉBITO

*O débito constante no presente AI foi apurado por **meio de aferição indireta** do valor do salário de contribuição necessário à execução da obra, **como previsto nos §§ 4º e 6º, do artigo 33, da Lei 8.212/91.** O procedimento de aferição indireta do salário de contribuição, devido em razão da execução de obra de construção civil, com base na área construída e no padrão de execução, encontra-se disciplinado no art. 234 do Decreto 3.048 de 06/05/1999 e Instrução Normativa /SRP 03, de 14/07/2005, com as alterações introduzidas pelas Instruções Normativas MPS/SRP nº 24, de 29 de abril de 2007, Instrução Normativa MF/RFB nº 774, de 29 de agosto de 2007, Instrução Normativa RFB nº 910, de 29 de janeiro de 2009, e Instrução Normativa RFB nº 971, de 13 de novembro de 2009. (grifos de minha autoria)*

O comando dos §§ 4º e 6º do art. 33 da Lei n 8.212/91 exortados no Relatório Fiscal assim determina :

§ 4º Na falta de prova regular e formalizada pelo sujeito passivo, 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, de acordo com critérios estabelecidos pela Secretaria da Receita Federal do Brasil, cabendo ao proprietário, dono da obra, condômino da unidade imobiliária ou empresa corresponsável o ônus da prova em contrário.(Redação dada pela Lei n 11.941, de 2009)

(...)

§ 6º Se, no exame da escrituração contábil e de qualquer outro documento da empresa, a fiscalização constatar que a

contabilidade não registra o movimento real de remuneração dos segurados a seu serviço, do faturamento e do lucro, serão apuradas, por aferição indireta, as contribuições efetivamente devidas, cabendo à empresa o ônus da prova em contrário.” (grifos de minha autoria)

Ainda sobre o contido na mesma fl. 12, supra, o período do lançamento foi determinado segundo os parâmetros definidos art. 344 da IN/RFB n.º 971/2009, *verbis*:

DO PERÍODO DO LANÇAMENTO DO CRÉDITO PREVIDENCIÁRIO

*A **competência adotada para apuração do débito**, encontra-se definida no art. 344 da IN/RFB n.º 971/2009, que trata da apuração do valor da mão de obra empregada na execução de obra de construção civil, utilizando as tabelas do Custo Unitário Básico - CUB, divulgados pelos sindicatos da Indústria da Construção Civil - SINDUSCON, que em seu parágrafo 2º, estabelece que, em relação à obra de construção civil, **consideram-se devidas as contribuições indiretamente aferidas e exigidas na competência da emissão do ARO**, ou em qualquer competência abrangida pela Auditoria - Fiscal de obra para a qual não houve a emissão do ARO.” (grifos de minha autoria)*

Ressaltando que a empresa apresentou a contabilidade, é relevante destacar que tendo a Autoridade Fiscal suportado o período do lançamento na forma art. 344 da IN/RFB n.º 971/2009, seria compulsório observar, também, o comando do artigo imediatamente anterior que instrui sobre em que oportunidade deva se levar a efeito a aferição da base de cálculo por via indireta nos específicos casos de construção civil, *verbis*:

*“ Art. 343. **A apuração por aferição indireta**, com base na área construída e no padrão da obra, da remuneração da mão-de-obra empregada na execução de obra de construção civil sob responsabilidade de pessoa jurídica, inclusive a relativa à execução de conjunto habitacional popular, definido no inciso XXV do art. 322, **quando a empresa não apresentar a contabilidade**, será efetuada de acordo com os procedimentos estabelecidos neste Capítulo.” (grifos de minha autoria)*

Aduz que, na circunstância, utilizar o comando da sobredita Instrução Normativa - IN fere o preceituado no artigo 144 do Código Tributário Nacional – CTN em razão de a edição da referida instrução ser posterior a ocorrência dos fatos geradores definidos para as competências 01/01/2005 a 31/12/2008.

Na forma do art. 144 do Código Tributário Nacional – CTN, o lançamento reporta-se à data da ocorrência do fato gerador da obrigação e **rege-se** pela lei então vigente, ainda que posteriormente modificada ou revogada , *verbis*:

“ Art. 144. O lançamento reporta-se à data da ocorrência do fato gerador da obrigação e rege-se pela lei então vigente, ainda que posteriormente modificada ou revogada.

§ 1º Aplica-se ao lançamento a legislação que, posteriormente a ocorrência do fato gerador da obrigação, tenha instituído

novos critérios de apuração ou processos de fiscalização, ampliado os poderes de investigação das autoridades administrativas, ou outorgado ao crédito maiores garantias ou privilégios, exceto, neste último caso, para o efeito de atribuir responsabilidade tributária a terceiros.”

Prevalecendo o entendimento de que a Instrução deva ser considerada, não se pode alegar que o artigo 343, retro tenha sido descumprido uma vez que, conforme recibo emitido às fls. 26, a Recorrente apresentou a contabilidade à Autoridade Autuante que recebeu todos os livros fiscais solicitados.

Sobre os demais elementos examinados, às fls. 20 do Relatório Fiscal a Autoridade Autuante registra que para o cálculo do salário de contribuição vários documentos foram considerados :

*“ Como Salário de Contribuição foram considerados **os valores calculados a partir de informações verificadas pela fiscalização na documentação arquivada na empresa, Notas Fiscais de aquisição de materiais e de serviços de construção, Notas Fiscais de Serviço, GFIP, GPS, projetos arquitetônicos e Declaração e Informação sobre Obra - DISO, que é de preenchimento e responsabilidade do próprio contribuinte, onde foram pesquisados os dados necessários para o correto enquadramento das obras, sendo utilizada a tabela CUB do SINDUSCON publicada no mês de cálculo dos ARO's** ”*

Ainda sobre o art. 344 da IN/RFB n.º 971/2009, sobre o qual do qual já manifestei alhures a respeito da improcedência para o presente levantamento, a auditoria para efetivar a aferição indireta elegendo as competências 11/2007 e 12/2008 sustentou o procedimento na forma abaixo transcrita do Relatório Fiscal às fls.13 :

“ DO PERÍODO DO LANÇAMENTO DO CRÉDITO PREVIDENCIÁRIO

*A competência adotada para apuração do débito, encontra-se definida no **art. 344 da IN/RFB n.º 971/2009, que trata da apuração do valor da mão de obra empregada na execução de obra de construção civil, utilizando as tabelas do Custo Unitário Básico - CUB, divulgados pelos sindicatos da Indústria da Construção Civil - SINDUSCON, que em seu parágrafo 2º, estabelece que, em relação à obra de construção civil, **consideram-se devidas as contribuições indiretamente aferidas e exigidas na competência da emissão do ARO, ou em qualquer competência abrangida pela Auditoria - Fiscal de obra para a qual não houve a emissão do ARO.*****

*Esclarecemos que, quando da solicitação da CND para as obras em referência e regularização das obras no CAC pela empresa, foi efetuado apenas simulação dos cálculos através do sistema DISOWEB, razão pelo qual esta auditoria ao registrar o novo cálculo, em virtude inclusive da constatação de dados não informados em DISO, e portanto não considerados no cálculo realizado pelo Centro de Atendimento do Contribuinte da Receita Federal do Brasil, **adotou para levantamento do débito, a última competência fiscalizada e verificada como término das obras na contabilidade da empresa, em observação à norma acima citada.**”*

Como se observa, na parte final do registro a auditoria afirma que se baseou na **última competência** fiscalizada e **verificada** como término das obras **na contabilidade da empresa**. Agindo assim, tal procedimento se revela paradoxal na medida em que se a contabilidade fora desconsiderada então nada haveria para se aproveitar daqueles lançamentos.

Destacando-se que trata-se de levantamento que envolvem duas obras cujos valores do custo global calculados em 12/05/2010 nos Avisos de Regularização de Obra - ARCs de fls 134 e 174 registram R\$10.653.206,93 e R\$10.895.231,84, trago à lume as justificativas da auditoria para realizar do lançamento por aferição:

*“ Dos documentos apresentados à fiscalização, constatou-se **a ocorrência de lançamentos** no **centro de custo** das obras auditadas, de informação que não **corresponde** à realidade dos fatos.*

*É o que comprova a Nota Fiscal Fatura de Serviço n.º 5246 emitida pela empresa Concreto Redimix do Brasil S.A. - CNPJ 27.701.564/0039-80, de 22/05/06, no valor **de R\$ 465,00**, lançada no **centro de custo** da Obra Portal Shopping, conta 5.1.2.01.12.001 - Material Aplicado, cópia anexa.*

*O documento acima citado, identifica como usuária do serviço prestado a empresa Elmo Engenharia Ltda - CNPJ 02.500.30410001-43, sendo o endereço da obra para entrega do material aplicado sito à Rua 21 n.º 66 - centro, outra **obra não identificada** pela fiscalização, **e no entanto lançada no centro de custo de obra sob responsabilidade da empresa Terral Participações e Empreendimentos Ltda.** **A situação fática** aqui relatada, **evidencia que a contabilidade registra informação diversa da realidade, e que efetivamente comprova que a escrituração contábil não reflete a real situação dos negócios do sujeito passivo, uma vez que a mesma mantém em seus registros contábeis provável despesa pertencente a outra pessoa jurídica, e não utilizada na execução das suas obras de construção civil.**”*

(...)

*De todo o exposto, conclui-se que não se encontram devidamente escriturados **todos os segurados empregados envolvidos na execução das obras de construção civil**, de responsabilidade da empresa, que de acordo com a Lei n.º 8.212/1991, representam a base de cálculo das contribuições previdenciárias, **motivo pelo qual, esta fiscalização desconsiderou a escrituração contábil apresentada pela empresa e aferiu o débito nos moldes previstos no art. 342 e seguintes, da IN/RFB n.º 971, de 13/11/2009.**”*

Desse modo, o valor é inexpressivo e a conclusão de que a Recorrente mantém em seus registros contábeis provável **despesa pertencente a outra pessoa jurídica**, é subjetiva dado que pode ter ocorrido mero erro de escrituração.

Complementando as razões de proceder a aferição indireta, na forma do relato abaixo, a auditoria concluiu que “empresa **não contabiliza todos os fatos geradores em títulos próprios**” :

*“ Considerando os valores **lançados a título de remuneração para a obra Varanda dos Buritis e Portal Shopping, especificamente as contas 5.1.1.01.11.001 e 5.1.2.01.11.0001 - Salários e Ordenados, 5.1.1.01.11.002 e 5.1.2.01.11.002 - Férias Normais, 5.1.1.01.11.003 e 5.1.2.01.11.003 - 13º Salário; e a remuneração declarada em GFIP - Guia de Recolhimento de FGTS e Informações à Previdência Social** relativa às obras, verifica-se que os mesmos **encontravam-se divergentes** (ver planilhas comparativas em anexo). **Intimada a prestar esclarecimentos sobre as divergências encontradas, a empresa justifica que ocorreram vários lançamentos em títulos impróprios como verbas indenizatórias de rescisões contabilizadas como salários e ordenados, abono pecuniário lançado como férias e férias proporcionais ou vencidas, lançadas em conta de férias normais, demonstrando que a empresa não contabiliza todos os fatos geradores em títulos próprios, lançando de forma englobada em uma única conta, rubricas que são fato gerador de contribuição previdenciária, juntamente com outras que não o são.** ” (grifos de minha autoria)*

A falha observada e confirmada pela Recorrente, quando lançou de forma englobada em uma única conta, **rubricas que são fato gerador de contribuição previdenciária, juntamente com outras que não o são**, na verdade registra fato ocorrido em desfavor da Recorrente que aumentou a base de cálculo a título de remuneração de forma indevida.

Ao episódio supra não se pode imputar outra penalidade senão **a prevista para descumprimento de obrigação acessória**. O caso presente tem contornos de erro escusável passível de ser revisto mediante estorno dos registros contábeis e retificação das informações.

De acordo com fls. 41, com a emissão do TERMO DE INTIMAÇÃO FISCAL nº 003/2010, a Autoridade Autuante requereu justificativas para as diferenças encontradas para todo o período fiscalizado 01/2005 a 12/2008, extraídas do confronto dos arquivos magnéticos da contabilidade x GFIPs declaradas:

“ Prazo: 20 dias Período de apuração: 01/2005 a 12/2008

*- Verificar/justificar **as diferenças apuradas** conforme bases de cálculo extraídas do arquivo magnético da contabilidade x GFIP declarada, conf. planilhas anexas.”*

Na hipótese de a auditoria ter entendido estar diante de fato gerador de obrigação principal inadimplido, seria o caso de constituir o crédito das diferenças demonstrando faticamente sua ocorrência mediante o lançamento ao invés de desacreditar a contabilidade.

Muito embora o Termo de Encerramento do Procedimento Fiscal – TEPF, de fls. 82 registre que não foram analisadas folhas de pagamento, comprovantes de recolhimento e livros fiscais de contabilidade às fls. 857, a Auditoria Fiscal executa despacho de encerramento da ação fiscal após a colação de vasta documentação da empresa desde as fls. 202 onde se

verificam folhas de pagamento, comprovantes de recolhimento e livros fiscais de contabilidade.

Também às fls. 124 e 125 constam nos TERMO DE DEVOLUÇÃO DE LIVROS E DOCUMENTOS a entrega de livros contábeis.

Sobre os livros fiscais desconsiderados, por óbvio, estes foram analisados até mesmo para desconsiderá-los foi necessário proceder ao exame crítico.

Conforme recibo emitido às fls. 26, a Autoridade Autuante recebeu a documentação abaixo :

“ RELAÇÃO DE DOCUMENTOS ENTREGUES PARA FISCALIZAÇÃO

- *Contrato social e alterações;*
- *Documentos pessoais dos sócios;*
- *Documentos pessoais da contadora;*
- *Contratos de empreitadas e subempreitadas de obras de construção civil (2005 a 2008);*
- *Recibos de pagamentos de autônomos e guia de INSS. (2005 a 2008);*
- *Notas fiscais, faturas de prestação de serviços e guia de INSS retido se for o caso (2005-2008);*
- *GFIPs de terceiros com suas respectivas notas fiscais de prestação de serviços (2005 a 2008);*
- *Comprovante da matrícula CEI 50.020.11305.72 e sua respectiva CND N° 327172009-08001010;*
- *Comprovante da matrícula CEI 50.015.86504.77 e suas respectivas CNDs n° 643342009-08001010, 131552008-08001010, 160482007-08001010;*
- *Livro de inspeção de trabalho;*
- *Alvará de construção n° 000695/2007 (ref. Obra 50.015.86504.77);*
- *Termos de habite-se n° 000265/2009, 000271/2007, 000142/2008 (ref.Obra 50.015.86504.77);*
- *Anotações de responsabilidade técnica n° 317010032509, 317340010309, 126930007209 (ref. Obra 50.015.86504.77);*
- *Projeto aprovado de obra de construção civil (ref. Obra 50.015.86504.77);*
- *Arquivos digitais blocos 0-K-9 e 0-I-9 de 2005 a 2008 em CD;*

- *Recibos de entrega e relatório de resumo da validação dos arquivos digitais acima citados de 2005 a 2008;*
- ***Livro diário nº 06 jan a dez 2005, 07 jan a ago 2006, 08 set a dez 2008, 09 - jan a abr 2007, 10 mai a dez 2007 e 11 jan a dez 2008.***
- *Projeto aprovado de obra de construção civil (ref. 50.020.11305/72);*
- *Termo de habite-se nº 000262/2009 (ref. Obra 50.020.11305/72);*
- *Alvará de construção nº 002280/2006 (ref. Obra 50.020.11305/72);*
- *RTs nº 180077909, 20659200609267910, 25691200506833410 (ref. Obra 50.020.11305/72);*
- *Processo trabalhista nº RT 00882-2007-012-18-00-0 José Francisco de Assis;*
- *Processo trabalhista nº RT 02100-2006-011-18-00-0 Juscelino Nonatosobrinho;*
- *Arquivos digitais blocos 0-K-9 e 0-1-9 de 2005 a 2008 em CD;*
- ***Recibos de entrega e relatório de resumo da validação dos arquivos digitais acima citados de 2005 a 2008;***

• **Livros razão 2005 a 2008.”**

Face ao todo arrazoado, entendo que a Autoridade Autuante dispunha de todos os elementos para proceder a aferição direta de eventuais obrigações inadimplidas .

DA JURISPRUDÊNCIA E DA NULIDADE

Na forma do abaixo transcrito a jurisprudência do CARF registra que meu entendimento se alinha com aqueles julgados :

“ Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. 2ª Seção de Julgamento. 3ª Câmara. 1ª Turma Ordinária, Acórdão nº 230101306 do Processo 11618002683200782 de 24/03/2010.

assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias período de apuração: 01/11/2001 a 30/12/2005 Desconsideração da contabilidade. pessoa jurídica. aferição indireta, impossibilidade. Necessidade de provas robustas. As razões apresentadas no ato fiscalizatório para a desconsideração da contabilidade devem sempre ser confrontadas com os fatos e provas suficientes para justificar o ato extremo. não constitui ato válido a desconsideração de toda a escrita contábil do contribuinte por mero erro no preenchimento de dados fiscais, principalmente quando presentes as informações e os documentos necessários à análise e compreensão dos demonstrativos da base de cálculo do tributo. Recurso voluntário provido crédito tributário exonerado. Vistos, relatados e discutidos os presentes autos, acordam os membros da 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária da Segunda Seção de

Julgamento, por maioria de votos, em dar provimento ao recurso, nos termos do voto vencedor a ser apresentado pelo conselheiro Damião Cordeiro de Moraes, vencida a relatora que anulava por vício formal.” (grifos de minha autoria)

“ Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. 2ª Seção de Julgamento. 3ª Câmara. 1ª Turma Ordinária, Acórdão n 230101531 do Processo 37322000116200610, de 09/06/2010

assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias período de apuração 01/95 a 10/05. Desconsideração da contabilidade, aferição indireta, impossibilidade, necessidade de provas robustas. as razões apresentadas no ato fiscalizatório para a desconsideração da contabilidade deve sempre ser confrontada com os fatos concretos, sopesada a gravidade da eventual irregularidade apresentada pelo contribuinte, e sempre acompanhada das provas robustas. O agente do fisco deve evitar desconsiderar a escrita contábil por meros erros que não a prejudiquem em seu conjunto, procurando sempre elementos adicionais que possam evidenciar a base de cálculo do tributo. Recurso voluntário provido. Crédito tributário exonerado. Vistos, relatados e discutidos os presentes autos, acordam os membros da 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária da Segunda Seção de Julgamento, por maioria de votos, em anular o auto de infração/lançamento por vício material, vencida a conselheira Bernadete de Oliveira Barros que entendeu se tratar de vício formal.” (grifos de minha autoria)

Sobre nulidade, o § 2º art. 59 do Decreto 70.235/1972 determina que :

§ 2º Na declaração de nulidade, a autoridade dirá os atos alcançados, e determinará as providências necessárias ao prosseguimento ou solução do processo.

O agente do fisco deve evitar desconsiderar a escrita contábil por erros que não a prejudiquem em seu conjunto.

Não se pode olvidar que, a teor da legislação de regência (art. 33 da Lei nº 8.212), o arbitramento somente se justifica diante da absoluta ausência ou imprestabilidade da documentação contábil e fiscal da empresa que caracterizaria irregularidade insanável. Desse modo, à exemplo do caso em comento, quando a descrição do fato não é suficiente para a certeza absoluta de sua ocorrência, carente que é de algum elemento material necessário para gerar obrigação tributária, o lançamento se encontra viciado por ser o crédito dele decorrente duvidoso. É o que a jurisprudência deste Conselho denomina de vício material:

“[...]RECURSO EX OFFICIO – NULIDADE DO LANÇAMENTO – VÍCIO FORMAL. A verificação da ocorrência do fato gerador da obrigação, a determinação da matéria tributável, o cálculo do montante do tributo devido e a identificação do sujeito passivo, definidos no artigo 142 do Código Tributário Nacional – CTN, são elementos fundamentais, intrínsecos, do lançamento, sem cuja delimitação precisa não se pode admitir a existência da obrigação tributária em concreto. O

levantamento e observância desses elementos básicos antecedem e são preparatórios à sua formalização, a qual se dá no momento seguinte, mediante a lavratura do auto de infração, seguida da notificação ao sujeito passivo, quando, aí sim, deverão estar presentes os seus requisitos formais, extrínsecos, como, por exemplo, a assinatura do autuante, com a indicação de seu cargo ou função e o número de matrícula; a assinatura do chefe do órgão expedidor ou de outro servidor autorizado, com a indicação de seu cargo ou função e o número de matrícula.[...]” (7ª Câmara do 1º Conselho de Contribuintes – Recurso nº 129.310, Sessão de 09/07/2002) **Por sua vez, o vício material do lançamento ocorre quando a autoridade lançadora não demonstra/descreve de forma clara e precisa os fatos/motivos que a levaram a lavrar a notificação fiscal e/ou auto de infração. Diz respeito ao conteúdo do ato administrativo, pressupostos intrínsecos do lançamento.**

CONCLUSÃO

Diante de tudo que foi exposto, conheço do recurso para EM PRELIMINAR DAR PROVIMENTO às alegações da Recorrente determinando a NULIDADE do lançamento em razão da presença de VÍCIO MATERIAL “*AB INITIO*”

É como voto.

Ivacir Júlio de Souza - Relator