



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10380.001245/2009-27
Recurso Voluntário
Acórdão nº 2301-008.892 – 2ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 9 de março de 2021
Recorrente JV PROJETO E CONSTRUÇÃO LTDA
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2004 a 31/12/2005

APURAÇÃO DO VALOR DA MÃO DE OBRA COM BASE NA NOTA FISCAL, NA FATURA OU NO RECIBO DE PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS. AFERIÇÃO INDIRETA. A aferição indireta será utilizada quando constatada a impossibilidade de execução do serviço contratado, tendo em vista o número de segurados constantes em GFIP ou folha de pagamento específicas, mediante confronto desses documentos com as respectivas notas fiscais, faturas, recibos ou contratos

ÔNUS DA PROVA. RECURSO VOLUNTÁRIO E IMPUGNAÇÃO SEM ESTEIO EM PROVAS MATERIAIS. A apresentação de documentação deficiente autoriza o Fisco a lançar o tributo que reputar devido, recaiando sobre o sujeito passivo o ônus da prova em contrário. O Recurso pautado unicamente em alegações verbais, sem o amparo de prova material, não desincumbe o Recorrente do ônus probatório imposto pelo art. 33, §3º, in fine da Lei nº 8.212/91, eis que alegar sem provar é o mesmo que nada alega.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Sheila Aires Cartaxo Gomes – Presidente

(documento assinado digitalmente)

Fernanda Melo Leal – Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Joao Mauricio Vital, Wesley Rocha, Cleber Ferreira Nunes Leite, Fernanda Melo Leal, Ricardo Chiavegatto de Lima (suplente convocado(a)), Leticia Lacerda de Castro, Mauricio Dalri Timm do Valle, Sheila Aires Cartaxo Gomes (Presidente).

Ausente(s) o conselheiro(a) Paulo Cesar Macedo Pessoa.

Relatório

Trata-se de crédito tributário, constituído contra o contribuinte em epígrafe, no valor de R\$154.568,4, referente às competências 08/2004 a 12/2005, para cobrança de crédito previdenciário referente às contribuições devidas a TERCEIROS (INCRA, SESI, SENAI, SEBRAE E SALÁRIO EDUCAÇÃO), decorrentes de aferição indireta da base de cálculo, visto que foi constatada a impossibilidade de execução dos serviços prestados com a mão de obra declarada nas folhas de pagamento e GFIP. A empresa atuava na área de construção civil, realizando serviços de pinturas, instalações, reformas, manutenção de estruturas metálicas, dentre outros.

Os salários de contribuição foram aferidos com base no valor das notas fiscais emitidas e correspondem a 40% do total dos serviços, com redução de 50%, já que os materiais e equipamentos empregados eram por conta do contratado. No anexo I do auto de infração podem-se encontrar os dados a partir dos quais foram baseados os levantamentos, tais como: nome do contratante, número e valor de cada documento fiscal, além dos cálculos para a obtenção da base de cálculo aferida sobre a qual incidiram as contribuições previdenciárias.

Acrescenta o auditor que a necessidade de aferição indireta decorreu não somente da constatação de valores ínfimos da mão de obra aplicada nos serviços faturados, mas também pela quantidade de trabalhadores utilizados, chegando em muitas competências a haver menos funcionários do que unidades da federação onde a empresa atuou. Destaca, ainda, que não constam dos lançamentos contábeis, pagamentos a possíveis subcontratados ou qualquer outra situação relevante que pudesse justificar a exiguidade dos valores da mão de obra empregada.

Quadros comparativos foram elaborados (TABELA VALOR FATURADO X MÃO DE OBRA DIRETA UTILIZADA) e (TABELA COMPARATIVA ENTRE O NÚMERO DE TRABALHADORES X NÚMERO DE TOMADORES DE SERVIÇO), onde é demonstrada a relação entre os valores faturados, deduzidos dos materiais utilizados, e a mão de obra empregada na execução dos serviços; além da comparação entre a quantidade de trabalhadores, contratantes de serviços e unidades da federação onde estão localizados os serviços.

Ressalta dois aspectos: o primeiro se refere à dedução de materiais utilizados previstos contratualmente, que foi estimado em 50%, conforme legislação vigente; o segundo versa sobre o fato de alguns contratos previrem que os serviços serão realizados em diversas localidades, em estabelecimentos sobre administração do contratante, ou seja, além de serem considerados na avaliação os diversos tomadores em vários estados, sopesaram-se os serviços que foram prestados em muitas localidades diferentes dentro de um mesmo estado, ressaltando ainda mais a impossibilidade dos serviços com a mão de obra declarada, como por exemplo o contrato SAP n. 4600020282, conforme cópia anexa.

O salário de contribuição foi aferido com base nas notas fiscais, de acordo com a previsão contida na Instrução Normativa MPS/SRP n. 03 de 14/07/2005. Os créditos do contribuinte considerados na ação fiscal são compostos dos seguintes documentos: GPS recolhidas pelo sujeito passivo e constam do RDA com o código 2100; o valor das retenções de 11% sofridas quando da prestação de serviços sujeitas a esta tributação, e constam do RDA com

código 2631. Não foram aproveitadas as GPS recolhidas pelo contribuinte em decorrência de Reclamatórias Trabalhistas, por possuírem destinação específica.

O procedimento para a apuração do débito utilizado pelo auditor foi pelo confronto entre os créditos considerados pela fiscalização e as contribuições previdenciárias calculadas a partir das bases aferidas.

O aproveitamento dos créditos derivados de GPS foi feito não só entre os levantamentos constantes deste AIOP, mas entre todos os levantamentos apurados na ação fiscal, abrangendo todos os fatos geradores provocados pela empresa no período fiscalizado, inclusive daqueles declarados em GFIP, que, embora participem na apropriação dos créditos, não são objeto de cobrança nesta fiscalização, mas sim, em procedimento específico da Receita Federal do Brasil. O rateio foi feito observando os níveis de prioridade entre os diversos lançamentos, conforme discriminado no item 3.4, do relatório fiscal.

O notificado contestou, tempestivamente, o lançamento em tela (fls.47/55), com as seguintes razões de defesa:

=> que no procedimento fiscal ora impugnado, contabilizaram-se erroneamente os valores faturados deduzidos dos materiais utilizados, e a mão de obra empregada na execução dos serviços, não correspondendo com a realidade fática da empresa recorrente, além da comparação equivocada entre a quantidade de trabalhadores, tomadores e unidades da federação onde foram localizados os contratantes;

=> que na ação fiscal, os salários de contribuição foram mal aferidos com base no valor das notas fiscais emitidas, correspondendo a 40% do total dos serviços, com redução de 50%, com aplicação indevida da Instrução Normativa MPS/SRP N.03/2005, não havendo qualquer estudo prévio dos registros contábeis e folhas de pagamento da recorrente, que justificasse a adoção de tal medida, como fica explicitado na vasta documentação anexa;

=> que estando os serviços plenamente identificados e contabilizados, não há como arbitrar valores outros, como fez o fisco. Diante da impossibilidade de utilização de arbitramento frente à robusta prova documental anexada, o que demonstra ter havido recolhimento das contribuições previdenciárias por parte da recorrente, cai por terra a presença de certeza e liquidez do lançamento, inviabilizando a cobrança pretendida.

=> que a empresa é uma entidade idônea no mercado da construção civil, não constando pendências em seu nome relativas às contribuições administradas pela Secretaria da Receita Federal do Brasil ou quaisquer inscrições em Dívida Ativa do INSS, conforme CND relativas às contribuições Previdenciárias e às de Terceiros;

=> que a tabela apresentada no auto de infração não reflete a realidade fática da prestação de serviços pela empresa recorrente no período mencionado, pois a quantidade de mão de obra utilizada e os valores de salários pagos foram aferidos pelo fisco abaixo daqueles constantes das folhas de pagamento e GFIP, conforme quadro demonstrativo de item 2.1, da impugnação;

=> que as disposições normativas do INSS são expedidas para disciplinar o recolhimento da contribuição previdenciária, segundo previsão contida no art.195, I, alínea a, da

Constituição Federal, Segue alegando que, a Constituição e a legislação ordinária não autorizam o desvirtuamento dessa contribuição, para transformá-la, por meras OS ou IN, em contribuição sobre o faturamento;

=> que apenas a contribuição sobre a folha de salários pode ser tratada por tais disposições normativas, sendo que as demais hipóteses de incidência (receita ou faturamento, lucro), já são objeto de exações próprias: a COFINS e o PIS sobre a receita e o faturamento e a CSLL sobre o lucro, caso contrário, ocorre o inconstitucional “bis in idem” tributário;

=> que a regra geral e legal é muito clara e determina a fiscalização contábil, sendo a Aferição Indireta, medida excepcional, sendo que a incidência sobre o valor das notas fiscais, na proporção de 40%, constitui critério aleatório, utilizado pelo Fisco, que não pode prevalecer, eis que não tem qualquer relação com o fato gerador nem com a base de cálculo da contribuição sobre a folha de salários;

=> que não se pode conceber, em um sistema jurídico tributário válido, que uma lei possa delegar competência a um ato normativo de hierarquia inferior para que ele possa incluir, em última análise, outros fatos geradores do tributo ou da obrigação tributária, como é o caso do malfadado art. 219 do Decreto, que a Receita Federal do Brasil vem normatizando cada vez mais os recolhimentos previdenciários de responsabilidade do setor, extrapolando, por vezes, o comando legal imposto, com exigências descabidas e até mesmo ilegais, algumas delas disfarçadas em singelas expressões como “faculdade do contratante em reter os 11% do contratado mesmo que por empreitada total; opção pela aferição indireta para expedição mais ágil da CND; desconsideração do valor efetivamente recolhido pelo contratante em caso de recolhimento considerado a menor pela RFB”.

A DRJ Brasília, na análise da impugnação, manifesta seu entendimento n sentido de que:

=> conforme mencionado no relatório fiscal, o crédito tributário objeto do presente lançamento refere-se às contribuições destinadas aos TERCEIROS, não recolhidas, apuradas pelo confronto entre os créditos considerados pela fiscalização (base de cálculo aferida sobre as notas fiscais) calculadas a partir das bases aferidas, menos os recolhimentos efetuados.

Informe-se, inicialmente, que a autuação consubstanciada no Auto de Infração lavrado em virtude da não apresentação de informações cadastrais, financeiras e contábeis, exigidas por meio de intimação para apresentação de documentos e informações, relativos ao período de janeiro/2004 a dezembro/2005, foi julgada procedente, nos termos do Acórdão 42.926, de 29/04/2009, quando foram analisados os argumentos da empresa, contrários ao arbitramento.

Naquela oportunidade, entendeu-se, em apertada síntese, que caberia ao Impugnante o ônus de afastar, mediante prova robusta e inequívoca em contrário aquela autuação, já que o ato administrativo de lançamento goza do atributo de presunção relativa de legalidade e veracidade, o que não ocorreu e, daquela forma, como apresentado encontrava-se revestido de todas as formalidades legais pertinentes, tendo sido lavrado de acordo com os dispositivos legais e normativos que disciplinam o assunto, não tendo sido constatada a existência de vícios que pudessem ensejar sua nulidade.

Como se não bastasse, observou-se que o Relatório Fiscal da presente autuação aponta outras situações constatadas na auditoria, ou seja, a impossibilidade de execução dos serviços prestados com a mão de obra declarada nas folhas de pagamento e GFIP, haja vista que a empresa atuava na área de construção civil, realizando serviços de pinturas, instalações, reformas, manutenção de estruturas metálicas, dentre outros.

Ao contrário do entendimento da empresa, a utilização das notas fiscais, como critério para realizar o arbitramento das contribuições previdenciárias, encontra-se devidamente fundamentado em lei, uma vez que o parágrafo 3º do artigo 33 da Lei nº 8.212/91, dispõe que “Ocorrendo recusa ou sonegação de qualquer documento ou informação, ou sua apresentação deficiente, a Secretaria da Receita Federal do Brasil pode, sem prejuízo da penalidade cabível, lançar de ofício a importância devida, cabendo à empresa ou ao segurado o ônus da prova em contrário” (grifo nosso).

E considerando o critério acima determinado, a Instrução Normativa SRP nº 03/2005, de observância obrigatória pela fiscalização, reservou capítulo específico para normatizar os procedimentos para apuração da remuneração da mão de obra por aferição indireta, incluídos os procedimentos que deveriam ser utilizados para a apuração do valor da mão de obra com Base na Nota Fiscal, na Fatura ou no Recibo de Prestação de Serviços.

Tem-se, portanto, que a aferição indireta para a apuração do valor da mão de obra com base na Nota Fiscal, na Fatura ou no Recibo de Prestação de Serviços se constitui em critério idôneo para concretizar a vontade da lei, nos casos em que o arbitramento do valor da mão de obra empregada na execução de serviço de construção civil torna-se necessária, não havendo, assim, que se falar em ofensa ao princípio da legalidade.

Diante de todos os fatos apontados, entende a DRJ ter agido com acerto a fiscalização em apurar o débito por aferição indireta, considerando que, além de a empresa ter deixado de apresentar informações cadastrais, financeiras e contábeis (arquivos magnéticos referentes às folhas de pagamento e os documentos contábeis lançados nas contas 3.3.1.03.003 PAGAMENTO PESSOAS FÍSICAS; 3.4.2.01.020, 3.4.2.01.024 HONORÁRIOS PAGOS), exigidas por meio de intimação para apresentação de documentos e informações, específico, conforme julgado no acórdão acima mencionado, foi também, constatada a impossibilidade de execução dos serviços prestados com a mão de obra declarada nas folhas de pagamento e GFIP.

O cálculo das contribuições devidas foi feito considerando os salários de contribuição aferidos com base no valor das notas fiscais emitidas e correspondem a 40% do total dos serviços, com redução de 50%, já que os materiais e equipamentos empregados eram por conta do contratado e, dessa forma, presentes os requisitos previstos parágrafo 3º do artigo 33 da Lei nº 8.212/91.

Quanto à alegação de que a quantidade de mão de obra utilizada e os valores de salários pagos foram aferidos abaixo daqueles constantes das folhas de pagamento e GFIP, não assiste razão à impugnante. Conforme folha de pagamento acostada aos autos pelo próprio fiscal, nota-se que o valor da remuneração relativo aos empregados que desempenharam serviços na

área de construção civil, como, por exemplo, no mês de 08/2004, confere com o valor constante da mão de obra folha de pagamento na tabela apresentada no auto de infração.

Ao contrário do que alega a impugnante, o auditor foi bastante criterioso ao segregar as referidas remunerações, haja vista que a empresa também deixou de elaborar folhas de pagamento distintas por empresa contratante de serviço, motivo do auto de infração cuja impugnação foi julgada improcedente no Acórdão 42.926, de 29/04/2009.

No caso, para inversão do ônus da prova, deveria a impugnante anexar documentos que contradissem os dados a partir dos quais foram baseados os levantamentos, tais como: nome do contratante, número e valor de cada documento fiscal, constantes do anexo I, o que também, não ocorreu. Portanto, o presente Auto de Infração encontra-se revestido das formalidades legais, tendo sido lavrado de acordo com os dispositivos legais e normativos que disciplinam o assunto, não cabendo qualquer discricionariedade à autoridade administrativa.

O AFRFB cumpriu estritamente as disposições legais vigentes, cabendo ressaltar que se trata de procedimento de natureza indeclinável para o Agente Fiscalizador, dado o caráter de que se reveste a atividade administrativa do lançamento, que é vinculada e obrigatória, nos termos do artigo 142, parágrafo único do Código Tributário Nacional.

Portanto, estando demonstrados, de forma lógica, os pressupostos fáticos e jurídicos da exigência fiscal, e, não tendo a impugnante apresentado prova que pudesse elidir ou mesmo alterar o lançamento fiscal, tem-se que a autuação em epígrafe foi lavrada na estrita observância das determinações legais, tendo sido efetuada de acordo com os dispositivos legais e normativos que disciplinam o assunto e consoante o que prescreve a legislação descrita no Relatório de Fundamentos Legais – FLD.

Assim sendo, entende a DRJ que deve ser mantido o lançamento na sua integralidade.

Em sede de Recurso Voluntário, o contribuinte segue sustentando o quanto alegado anteriormente, não trazendo nenhuma prova adicional para mudar o entendimento dos julgadores.

Voto

Conselheira Fernanda Melo Leal, Relatora.

O recurso é tempestivo e atende às demais condições de admissibilidade. Portanto, merece ser conhecido.

ÔNUS PROVA

No presente caso, os argumentos apresentados em sede de Recurso Voluntário praticamente não se diferem do quanto levantado na Impugnação. Tendo em vista que toda a documentação e fundamentação foram detalhadamente analisadas na decisão de piso, e que os

fundamentos utilizados na mencionada decisão estão em total adequação às normas acerca do tema, ratifico e reitero o quanto decidido pela DRJ.

Em sede de Recurso nada mais faz do que repetir os mesmos argumentos, no entanto, não traz nenhuma prova que corrobore suas alegações.

Como visto no resumo do relatório fiscal, a presente autuação decorreu da não apresentação de informações cadastrais, financeiras e contábeis, exigidas por meio de intimação para apresentação de documentos e informações, relativos ao período de janeiro/2004 a dezembro/2005 como também fora constatada a impossibilidade de execução dos serviços prestados com a mão de obra declarada nas folhas de pagamento e GFIP.

Assim, a fiscalização, acertadamente, apurou o débito por aferição indireta. Repita-se, o cálculo das contribuições devidas foi feito considerando os salários de contribuição aferidos com base no valor das notas fiscais emitidas e correspondem a 40% do total dos serviços, com redução de 50%, já que os materiais e equipamentos empregados eram por conta do contratado e, dessa forma, presentes os requisitos previstos parágrafo 3º do artigo 33 da Lei nº 8.212/91.

Ratifico e reitero entendimento de que o auditor foi bastante criterioso ao segregar as cada uma das remunerações, haja vista que a empresa também deixou de elaborar folhas de pagamento distintas por empresa contratante de serviço, motivo do auto de infração cuja impugnação foi julgada improcedente no Acórdão 42.926, de 29/04/2009

A DRJ pois, julgou de forma muito correta ao manter o lançamento, eis que a empresa claramente deixou de atender os requisitos legais estabelecidos pela legislação pátria.

Saliente-se, por amor ao argumento, que o princípio pela busca da verdade material sempre um guia nos votos desta relatora. Sabemos que o processo administrativo sempre busca a descoberta da verdade material relativa aos fatos tributários. Tal princípio decorre do princípio da legalidade e, também, do princípio da igualdade. Busca, incessantemente, o convencimento da verdade que, hipoteticamente, esteja mais próxima da realidade dos fatos.

De acordo com o princípio são considerados todos os fatos e provas novos e lícitos, ainda que não tragam benefícios à Fazenda Pública ou que não tenham sido declarados. Essa verdade é apurada no julgamento dos processos, de acordo com a análise de documentos, oitiva das testemunhas, análise de perícias técnicas e, ainda, na investigação dos fatos. Através das provas, busca-se a realidade dos fatos, desprezando-se as presunções tributárias ou outros procedimentos que atentem apenas à verdade formal dos fatos. Neste sentido, deve a administração promover de ofício as investigações necessárias à elucidação da verdade material para que a partir dela, seja possível prolatar uma sentença justa.

A verdade material é fundamentada no interesse público, logo, precisa respeitar a harmonia dos demais princípios do direito positivo. É possível, também, a busca e análise da verdade material, para melhorar a decisão sancionatória em fase revisional, mesmo porque no Direito Administrativo não podemos falar em coisa julgada material administrativa.

A apresentação de provas e uma análise nos ditames do princípio da verdade material estão intrinsecamente relacionadas no processo administrativo, pois a verdade material apresentará a versão legítima dos fatos, independente da impressão que as partes tenham daquela. A prova há de ser considerada em toda a sua extensão, assegurando todas as garantias e prerrogativas constitucionais possíveis do contribuinte no Brasil, sempre observando os termos especificados pela lei tributária.

A jurisdição administrativa tem uma dinâmica processual muito diferente do Poder Judiciário, portanto, quando nos depararmos com um Processo Administrativo Tributário, não se deve deixar de analisá-lo sob a égide do princípio da verdade material e da informalidade. No que se refere às provas, é necessário que sejam perquiridas à luz da verdade material, independente da intenção das partes, pois somente desta forma será possível garantir o um julgamento justo, desprovido de parcialidades.

Soma-se ao mencionado princípio também o festejado princípio constitucional da celeridade processual, positivado no ordenamento jurídico no artigo 5º, inciso LXXVIII da Constituição Federal, o qual determina que os processos devem desenvolver-se em tempo razoável, de modo a garantir a utilidade do resultado alcançado ao final da demanda.

Ratifico, ademais, a necessidade de fundamento pela autoridade fiscal, dos fatos e do direito que consubstancia o lançamento. Tal obrigação, a motivação na edição dos atos administrativos, encontra-se tanto em dispositivos de lei, como na Lei nº 9.784, de 1999, como talvez de maneira mais importante em disposições gerais em respeito ao Estado Democrático de Direito e aos princípios da moralidade, transparência, contraditório e controle jurisdicional.

Quanto aos demais pleitos e considerações, ratifico tudo o quanto exposto e fundamentado pela DRJ na decisão de piso, especialmente quanto à aplicação da multa.

Desta feita, com fulcro nos festejados princípios supracitados, e baseando-se nas argumentações e documentações apresentadas ao longo dos autos do presente processo, entendo que deve ser NEGADO provimento ao Recurso Voluntário e ser mantido o lançamento fiscal nos moldes efetuados.

CONCLUSÃO:

Diante tudo o quanto exposto, voto no sentido de NEGAR PROVIMENTO ao recurso voluntário, nos moldes acima expostos.

(documento assinado digitalmente)

Fernanda Melo Leal

Fl. 9 do Acórdão n.º 2301-008.892 - 2ª Sejul/3ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo nº 10380.001245/2009-27