



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10380.005187/2007-49
Recurso Voluntário
Acórdão nº 2201-009.155 – 2ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 02 de setembro de 2021
Recorrente INTEGRAL ENGENHARIA LTDA
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/12/2004 a 30/09/2006

CONSTRUÇÃO CIVIL. AFERIÇÃO INDIRETA. POSSIBILIDADE NA FALTA OU DEFICIÊNCIA NA ESCRITURAÇÃO CONTÁBIL. COMPROVAÇÃO DA DEFICIÊNCIA.

Constatada a deficiência ou falta de contabilidade, o método de arbitramento das contribuições devidas na obra de construção civil se justifica quando reste comprovado, no curso da Fiscalização, que a contabilidade apresenta grau de deficiência que a torne imprestável para a identificação da base de cálculo das contribuições devidas.

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)

Carlos Alberto de Amaral Azeredo - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Fernando Gomes Favacho - Relator

(documento assinado digitalmente)

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Daniel Melo Mendes Bezerra, Douglas Kakazu Kushiya, Francisco Nogueira Guarita, Fernando Gomes Favacho, Débora Fófano dos Santos, Sávio Salomão de Almeida Nóbrega (Suplente convocado), Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim e Carlos Alberto do Amaral Azeredo (Presidente).

Relatório

Trata o Auto de Infração da NFLD 35.969.341-5, expedida em 17/10/2006 (fls. 2 a 90) acobertada pelo MPF 09334033F00, de 04/09/2006, em fiscalização da obra representada pela Matrícula CEI 50.011.81947/72, executada no período de 01/2003 a 03/2006, na qual se

imputa à Recorrente o fato de haver deixado de apresentar o livro diário, no período de 01/2005 a 03/2006, com as formalidades legais exigidas, tais como o registro na Junta Comercial do Estado, o que, segundo a Fiscalização, configura violação das normas de que tratam o art. 473, V, da Lei nº 8.212/91 e art. 472, §1º, da IN SRP nº 003/05.

Segundo o Relatório Fiscal (fl. 46), a Recorrente corrigiu parcialmente a falta, registrando o Livro Diário do exercício 2005. Não obstante, fora lavrada a NFLD 35.969.339-3 para punir referido comportamento. O Relatório ainda aponta que, quanto à falta referente aos meses de 01 a 03/2006, adotou o procedimento de aferição indireta, conforme padrão da obra e área construída, calculados pelo Sistema Previdenciário DISO (Declaração e Informação Sobre Obra), com base no art. 33, § 4º, da Lei 8.212/91, que toma como critério da apuração do valor da mão-de-obra empregada as tabelas do CUB (Custo Unitário Básico) divulgadas pelo SINDUSCON (Sindicato da Indústria de Construção Civil).

Notificada, a Recorrente apresentou Impugnação, em 06/11/2006 (fls. 96 a 130), pedindo a anulação do auto de infração. Conforme apontado na decisão da DRJ, foram apresentados os seguintes argumentos, *in verbis*:

- 1) Não é possível ao contribuinte identificar quem é o órgão competente para fiscalizar a legislação previdenciária, pois nos documentos que compõem a NFLD ora aparece o Instituto Nacional do Seguro Social — INSS, ora a Secretaria da Receita Previdenciária — SRP do Ministério da Previdência Social, ora a Receita Federal do Brasil do Ministério da Fazenda.
- 2) Nos termos do Decreto nº 5.755/06, o único órgão competente é a SRP. Dessa forma, os documentos ARO e Relação de Contribuições emitidos pela Receita Federal do Brasil são nulos, pois esta é um órgão inexistente.
- 3) A motivação do direito de usar o método da aferição indireta é obscura e contraditória, pois o Auditor Fiscal primeiro informa que o contribuinte não apresentou o Livro Diário de 2005, para logo após dizer que esse livro foi apresentado ainda no decorrer da ação fiscal, devidamente registrado na Junta Comercial.
- 4) O Livro Diário do primeiro trimestre de 2006 foi apresentado, com todos os registros contábeis e respectivos documentos comprobatórios de todos os fatos geradores das obrigações contributivas. Esse livro não estava ainda autenticado porque, como é praxe entre as empresas comerciais de todo o país, a encadernação e a autenticação dos livros contábeis somente são obrigatórias após o encerramento do exercício financeiro.
- 5) A exigência de que seja realizada a formalização extrínseca do Livro Diário após 90 (noventa) dias dos fatos geradores é ilegal, pois não está prevista na Lei nº 8.212/91, tampouco no Código Civil Brasileiro - CC, constando apenas no art. 225, parágrafo 13, do RPS. De acordo com o CC, arts. 1.185 e 1.186, esse livro somente deve ser formalizado após o lançamento do balanço patrimonial e do resultado econômico. Ademais, a competência de instituir normas regulamentadoras sobre registro ou autenticação de livros comerciais pelas Juntas Comerciais é exclusiva do Departamento Nacional do Registro do Comércio — DNRC. Assim, foi ferido o princípio da legalidade, devendo a NFLD ser anulada.
- 6) A Lei nº 10.593, publicada em 09/12/2002, em seu art. 8º, estabelece como atribuição dos ocupantes do cargo de Auditor-Fiscal da Previdência Social a efetuação da lavratura de Auto de Infração quando houver descumprimento de obrigação legal. Portanto, como não existe a obrigação legal de cumprir o prazo regulamentar de 90 (noventa) dias, houve excesso de poder.

7) "Esse procedimento administrativo fiscal se caracteriza pelo abuso de poder da autoridade fiscalizadora, pelo excesso de exação ao exigir o cumprimento de obrigação contributiva não prevista em lei, nos termos do Código Penal, art. 316, parágrafo 1º"

8) O Auditor Fiscal não provou que o contribuinte deixou de apresentar prova regular e formalizada do montante dos salários pagos pela execução da obra de construção civil, não podendo ser aplicado o art. 234 do Regulamento da Previdência Social. Todos esses salários encontram-se devidamente formalizados através de folhas de pagamento, recibos de rescisão contratual e recibos de férias e estão declarados em Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações A. Previdência Social — GFIP. Esses documentos se encontravam devidamente escriturados nos livros contábeis e foram apresentados tempestivamente à autoridade fiscalizadora.

9) Apenas para satisfazer a autoridade fiscal, a empresa requereu a autenticação do Livro Diário relativo ao primeiro trimestre de 2006, conforme as cópias dos termos de abertura e encerramento anexos. Dessa forma, não há causa para persistir o arbitramento do débito.

10) De acordo com a Instrução Normativa — IN SRP no 03/05, a Declaração e Informação sobre Obra — DISO é documento de responsabilidade do contribuinte ou responsável pela obra de construção civil, sendo nula a DISO emitida de ofício pelo AFPS em nome do contribuinte. Não foi assinada pelo sujeito passivo nenhuma DISO na competência 09/2006, já que esse documento foi emitido logo após a conclusão da obra.

11) O ARO também é nulo, pois não contém a assinatura ou identificação de nenhum servidor público responsável por sua emissão, tampouco há via desse documento assinada pela declarante.

12) Por fim, requer seja conhecida e provida a defesa, para o fim de ser julgada improcedente a NFLD, com a declaração da sua nulidade e o consequente arquivamento.

Instruiu a defesa com os documentos (fls. 131 a 270). Em face dos argumentos e provas apresentados pela Recorrente, a DRJ de Fortaleza, por meio do Despacho 984 – 6ª Turma, de 23/08/07 (fls. 292 a 298), converteu o julgamento em diligência, para determinar as seguintes ações:

a) Seja verificado se o livro correspondente as cópias dos termos de abertura e encerramento apresentadas refere-se ao período 01/2006 a 03/2006;

b) Se o livro em questão está registrado na Junta Comercial em 01/11/2006, devendo ser analisado; porém se o mesmo padecer de outros vícios não relacionados com a sua autenticação, que o invalidem para comprovar os fatos geradores em tela, sejam discriminados os motivos para a sua desconsideração;

c) Não sendo detectado outro vício, que sejam verificado os reais valores das bases-de-cálculo e das contribuições devidas, devendo ser feito o levantamento com a sua discriminação em Informação Fiscal, que deverá ser entregue ao contribuinte, sendo reaberto o prazo para defesa.

Em resposta constante (fls. 312 a 340), a Autoridade Fiscal responsável pela lavratura emitiu Relatório Complementar. Destaca-se os seguintes pontos:

5. Em diligência procedida junto ao contribuinte, verificou-se que os livros diários de 2004 (n. 53,54) e 2005 (n. 55,56) foram retificados, bem como a declaração de imposto de renda pessoa Jurídica dos mesmos exercícios, o livro diário de janeiro a dezembro de

2006 (n. 57,58) e os livros de 2004 e 2005 (retificados) foram registrados em 03/03/2008.

6. Na análise dos livros apresentados a fiscalização, foi constatada também a omissão de diversas rescisões de contrato de trabalho. Segue, abaixo, a relação de segurados empregados omitidos da escrituração contábil da obra de construção civil mat. CEI 50.011.81947/72 (código de obra 148):

8. Em face do exposto, as contribuições previdenciárias foram apuradas através do procedimento de aferição indireta, em face de a contabilidade registrada não registrar o movimento real da remuneração dos segurados a seu serviço. No entanto, foi emitido novo Aviso para regularização de obra (ARO), para atender ao disposto no art. 446, H da Instrução Normativa SRP 03, de 14/07/2005.

Foi emitido também pelo Auditor Fiscal um demonstrativo para retificação dos valores devidos à Previdência Social, em razão da incorporação das regras do art. 446, II, da IN SRP nº 03/05 e elaborado novo ARO. Instado a se manifestar, a Recorrente o fez com a Impugnação complementar constante (fls. 531 a 571) na qual arguiu:

- 1) O prazo para defesa somente findou em 23/04/2008, sendo a nova defesa, pois, tempestiva.
- 2) O motivo alegado pelo Auditor Fiscal notificante para ter sido efetuada a aferição indireta foi não constar na contabilidade as rescisões de contrato de trabalho referentes à obra de construção civil em questão. Contudo, a própria autoridade fiscal reconheceu que houve a apresentação das cópias das rescisões de contrato de trabalho, portanto não podia ter-se utilizado desse procedimento.
- 3) Da análise minuciosa das GFIPs e Guias da Previdência Social — GPSs, pôde o Auditor Fiscal constatar que a impugnante em nenhum momento deixou de prover o devido recolhimento das contribuições previdenciárias dos segurados e da própria empresa. Assim, não há como considerar inidôneas, omissas ou de escrituração contábil irregular as diversas rescisões de contrato de trabalho dos empregados da obra, haja vista estarem discriminadas no Razão Analítico da empresa os valores correspondentes.
- 4) A NFLD originalmente lavrada foi baseada na omissão do contribuinte em apresentar o Livro Diário do período 01/2005 a 03/2006, bem como a ausência de recolhimentos das contribuições previdenciárias. Entretanto, o contribuinte apresentou impugnação, refutando esses argumentos, após o que houve a conversão do julgamento em diligência para melhor apuração da realidade fática apresentada, uma vez que "... a empresa apresentou, no bojo da impugnação, os documentos que foram qualificados pelo nobre Auditor da Receita Federal do Brasil como sendo omissos ou que a contabilidade registrada não abrange todo o período da obra".
- 5) No decorrer da diligência, o Auditor Fiscal aferiu que havia omissões na escrituração contábil da empresa quanto a rescisões de contrato de trabalho da obra, alterando o lançamento anterior, já que as supostas irregularidades anteriores foram sanadas. Dessa forma, foi lavrada NFLD complementar, sendo reduzida a importância a ser recolhida pela empresa à Previdência Social. Entretanto, as possibilidades de revisão do lançamento estão previstas nos arts. 145 e 149 do Código Tributário Nacional, particularmente no art. 149, VIII, quando deve ser apreciado fato não conhecido ou não provado por ocasião do lançamento anterior.
- 6) "... O que não se verifica é justamente a motivação, vez que o ato do fiscal consistiu apenas em descaracterizar a escrita contábil da empresa para em seguida, proceder a aferição indireta das contribuições devidas, conforme se verifica nas afirmações do próprio Auditor Fiscal da Receita Federal do Brasil..."

7) Diante da ausência de motivação, houve ofensa à Teoria dos Motivos Determinantes, pois foi comprovado que inexiste a realidade fática mencionada no ato como determinante da vontade, estando o lançamento inquinado pelo vício da ilegalidade.

8) O método utilizado para a aferição indireta não é adequado, devendo ser efetuada uma investigação mais profunda de elementos que demonstrem que a contabilidade não espelha o movimento real da mão-de-obra utilizada. A Diretoria de Arrecadação e Fiscalização criou critério pelo qual os dados da obra (área, número de pavimentos, número de unidades autônomas etc.) são repassados para um programa eletrônico e, milagrosamente, segundos depois, surge o custo da obra, o total de salários-de-contribuição etc. Nas instruções, o órgão arrecadador recomenda aos fiscais que, no que concerne à construção civil, se forem constatadas diferenças entre os recolhimentos efetuados pela empresa e os valores resultantes da aplicação dos parâmetros utilizados pelo INSS, estes devem prevalecer.

9) As próprias alterações normativas do INSS indicam a fragilidade do sistema de fiscalização, que utiliza a tabela do CUB, sem levar em conta diversos conceitos, classificações, recomendações e normas de procedimento da ABNT. "... A fiscalização, em resumo, utiliza-se de um artifício de cálculo. O que supostamente fundamenta-se no CUB, não passa de um embuste tecnicamente armado para sustentar notificações fiscais..."

A apresentação da Impugnação complementar levou a DRJ/FOR, em 21/07/08 a emitir o Despacho nº 1.346 – 6ª Turma (fls. 801/807). O motivo da diligência foi o fato de se haver constatado *“que a rescisão da grande maioria dos segurados listados pelo auditor fiscal notificante está registrada no Livro Razão, ainda que sob conta diferente daquela que consta nas cópias anexadas ao Relatório Fiscal Complementar”*.

Com isso, se determinou que o auditor fiscal aprofundasse a verificação do registro das rescisões nos livros contábeis, analisando todas as contas, e emitisse novo Relatório Fiscal Complementar, no qual seja registrado de forma manifesta quais as rescisões que não foram contabilizadas.

Por meio da emissão de novo Relatório Complementar (fls. 871 a 883), a Autoridade Fiscal informou que:

9. De fato, as rescisões foram contabilizadas, ainda que algumas tenham sido escrituradas em centro de custo diverso da obra sob análise, conforme pode ser depreendido no documento juntado às folhas 380 dos autos. Note-se que o lançamento correto seria no código 148 (obra Edifício Spazio Bezerra de Menezes, e o contribuinte lançou rescisões no código 212 (Reforma do NAM1 11 Etapa).

9. No que tange às rescisões de Francisco Reginaldo Nunes e José Paulino Pereira, a empresa comprovou os registros das rescisões conforme fls. 385 e 697. respectivamente, do Livro Razão.

10. No que concerne à rescisão do segurado Adão José Silva Pereira a empresa demonstra as fls. 249 do Livro Razão lançamento contábil de mesmo valor bruto de pagamento da aludida rescisão sendo que, no histórico respectivo, consta o termo "DNP".

11. As rescisões dos segurados Pedro Teixeira Cacao, Valtermir Moreira do Nascimento, Luiz Alencar de Lima e Alexandre Gomes da Paz, conforme documentos apresentados pelo contribuinte, foram lançadas no Livro Razão (dia 15/02/2006 Conta 114214801, fls. 256), de forma englobada, cujo histórico retrata "PDD Bezerra de M Resc. Diversas".

12. Nas rescisões dos segurados José Irismar de Melo, José Aroldo de Queiroz da Silva, Marcos Antônio de Paula Silveira, Charles dos Santos, José Wilton Araújo de Sousa e José Airton da Silva, verificou-se que os valores constantes dos totais líquidos das respectivas rescisões divergem dos montantes escriturados pelo contribuinte no Livro Razão conforme planilha abaixo:

SEGURADOS	VALOR DE RESCISÃO CONTABILIZADO	FLS. DO RAZÃO	RAZÃO - PAGINA DOS AUTOS	VALOR CONSTANTE DO DOCUMENTO DE RESCISÃO DE CONTRATO DE TRABALHO	RESCISÃO - PAGINA DOS AUTOS
JOSÉ IRISMAR DE MELO	2.154,00	822		3.509,58	215
JOSÉ AROLD. DO QUEIROZ SILVA	812,41	256	379	1.132,51	381
MARCOS ANTONIO DE PAULA SILVEIRA	1.433,37	256	379	1.969,47	382
CHARLES DOS SANTOS	434,28	256	379	754,38	383
JOSE WILTON ARAUJO DE SOUSA	335,49	408	336	260,93	343
JOSE AIRTON DA SILVA	1.028,77	405	340	1.669,12	347

13- O contribuinte alega que as divergências devem-se a adiantamentos concedidos aos segurados e que os valores das contribuições previdenciárias foram pagas. Note-se que não existem descontos, nas aludidas rescisões de contrato de trabalho que justifiquem as discrepâncias entre os respectivos valores.

Intimado desse documento (fls. 871), a Recorrente não apresentou nova Impugnação complementar.

O Acórdão 08-15.256 – 6ª Turma DRJ/FOR julgou procedente o lançamento adotando os seguintes fundamentos (fls. 900 a 932):

A exigência de que os valores relativos aos fatos geradores das contribuições previdenciárias sejam escriturados nos Livros Diário e Razão após 90 (noventa) dias da sua ocorrência está expressa no art. 225, §13, do Regulamento da Previdência Social — RPS, aprovado pelo Decreto nº 3.048/99. Essa determinação consiste em obrigação acessória imposta ao sujeito passivo tendo em vista a fiscalização das contribuições previdenciárias.

Por outro lado, não está dito no Código Civil, arts. 1.185 e 1.186 que o livro Diário somente deve ser formalizado após o lançamento do balanço patrimonial e do resultado econômico. O que está dito é que a sociedade empresária que substituir o Livro Diário pelo livro Balancetes Diários e Balanços deve escriturar a posição diária de cada uma das contas ou título contábeis em forma de balancetes diários e o balanço patrimonial e o de resultado econômico no encerramento do exercício.

Ademais, mesmo sendo estipulado um prazo para a formalização do Livro Diário na lei civil, diante da previsão do CTN para o estabelecimento de obrigações acessórias pela legislação tributária, pode esta determinar prazo diverso para os fins da fiscalização das

contribuições previdenciárias. Outrossim, a competência para estipular obrigações tributárias acessórias prevalece, para fins de fiscalização de tributos, sobre normas regulamentadoras instituídas pelo Departamento Nacional do Registro do Comércio.

Dessa forma, restou claro que o Livro Diário referente ao período 01/2006 a 03/2006 que foi apresentado à fiscalização não estava registrado na Junta Comercial, não estando, pois, todo o lapso de tempo no qual foi executada a obra em questão albergado por escrituração contábil devidamente formalizada.

A Lei n.º 8.212/91, no seu art. 33, §3º, dispõe que, ocorrendo a apresentação deficiente de qualquer documento ou informação, o Fisco pode inscrever de ofício importância que reputar devida, cabendo à empresa o ônus da prova em contrário. Vale lembrar que o art. 233, parágrafo único, do RPS, dispõe que o documento que não preenche as formalidades legais é deficiente. Ademais, no caso de obra de construção civil, no art. 33, §4º, da Lei n.º 8.212/91, na redação anterior à Medida Provisória — MP n.º 449/08, o legislador determinou que, na falta de prova regular e formalizada, o montante dos salários pagos pela sua execução pode ser obtido mediante cálculo da mão-de-obra empregada, proporcional à área construída e ao padrão de execução, cabendo ao proprietário dono da obra, condômino da unidade imobiliária ou empresa corresponsável o ônus da prova em contrário.

Quanto aos demais argumentos da Impugnação, o Acórdão rebateu:

Da legislação retro exposta, extrai-se que a DISO é um documento que deve ser assinado pelo contribuinte quando ele comparece espontaneamente ao Fisco para regularizar o recolhimento das contribuições previdenciárias relativas aos segurados que prestaram serviços em obra de construção civil. Por sua vez, após a apresentação voluntária desse documento, é emitido o ARO, que se destina a informar ao contribuinte o cálculo das contribuições a recolher.

Todavia, esse procedimento não se aplica ao caso sob foco, pois aqui não houve comparecimento espontâneo da empresa para regularização, mas sim uma ação fiscal que redundou na lavratura de NFLD, com a aferição indireta das remunerações dos segurados empregados envolvidos na obra de construção civil em questão, motivada pela apresentação de livro contábil relativo à parte do período de execução dessa obra sem o devido registro na Junta Comercial. Ora, se a aferição indireta decorreu da apresentação deficiente de documentação da empresa, seria absurda a exigência de que ela própria assinasse uma declaração dizendo que deve as contribuições em tela.

Quanto a alegação de que o método utilizado para a aferição indireta não é adequado, deve ser observado que o Auditor Fiscal obedeceu às regras ditadas por meio da Instrução Normativa — IN SRP n.º 03/05, tendo agido conforme a legislação pertinente.

O equívoco cometido no ARO, pois, constitui mera irregularidade, erro de forma que não atingiu o conteúdo do ato realizado, já que o ARO é um dos anexos do Relatório Fiscal, conforme já comentado, e consta o nome da Secretaria da Receita Previdenciária em todos os documentos de constituição do crédito, além de ter sido incluída no relatório FLD a legislação que fundamentou a competência para fiscalizar, arrecadar e cobrar as contribuições em questão.

Do exposto até aqui, já se vislumbra que, ao apurar os valores por aferição indireta em face da não formalização do Livro Diário de 01/2006 a 03/2006 e lavrar a NFLD, o Auditor Fiscal agiu conforme a legislação pertinente, cumprindo as disposições contidas em lei, decreto e instrução normativa. Portanto, não se pode falar em abuso de poder, muito menos se pode dizer que houve o crime de excesso de exação previsto no art. 316, §1º, do Código Penal. Não se pode olvidar que somente se pode afirmar que alguém cometeu crime após o devido processo legal, no qual o acusado se valha de amplo direito de defesa.

Quanto aos fatos ocorridos após a apresentação da defesa, foi registrado no Acórdão:

Conforme dito alhures, o art. 33, §4º, da Lei nº 8.212/91 determina que diante da falta de prova regular e formalizada, o montante dos salários pagos pela execução de obra de construção civil pode ser obtido mediante aferição indireta, cabendo à empresa o ônus da prova em contrário.

Dessa forma, não estando devidamente formalizado o livro Diário do período 01/2006 a 03/2006, cabia ao contribuinte o ônus de provar a não existência dos fatos geradores apurados por aferição indireta conforme comando legal, sob pena de prosperar o lançamento.

Portanto, quando o sujeito passivo apresentou o livro formalizado após o encerramento da ação fiscal, a diligência foi no sentido de esclarecer se essa prova era suficiente para comprovar a não existência dos fatos geradores em questão. Saliento que mesmo que esse livro tivesse se prestado a provar esse fato, ainda assim estaria correto o procedimento inicial efetuado pelo Auditor Fiscal, de usar o método de aferição indireta.

Todavia, o fato de, dentre os termos de rescisão de contrato de trabalho apresentados pela empresa, haver documentos cujos valores foram contabilizados em conta referente a outra obra demonstra que a contabilidade da empresa não registra o movimento real da remuneração de seus segurados. Ainda a corroborar essa afirmação está o fato de que há valores lançados na contabilidade os quais a empresa alega se referirem as rescisões, mas que não equivalem aos montantes dos termos apresentados. Nesses casos, não procede a justificativa de que houve descontos, tendo em vista que não constam abatimentos nos aludidos documentos que, aplicados, harmonizem as importâncias em questão.

Por outro lado, a diminuição do valor apurado sugerida pelo Auditor Fiscal decorreu basicamente da consideração, para fins de conversão de remunerações em área regularizada, não mais daquelas cujas contribuições haviam sido recolhidas, mas sim das remunerações informadas em Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações da Previdência Social — GFIP.

Conforme se vê no caput dos arts. 445 e 446 da IN SRP nº 03/05, somente podem ser consideradas para fins de dedução da Remuneração da Mão-de-Obra Total — RMT as remunerações correspondentes a contribuições recolhidas. No primeiro cálculo efetuado pelo Auditor Fiscal já haviam sido contemplados todos os recolhimentos relacionados de forma inequívoca à obra. Destarte, considero equivocada a efetivação do novo cálculo, devendo ser mantido o valor originalmente apurado.

Diante dessa decisão, resta desnecessária a análise do argumento da impugnante de que a mudança dos valores apurados corresponderia a uma revisão de ofício albergada pelo art. 149, VIII do CTN e o Auditor Fiscal notificante não motivou essa retificação.

Notificado do Acórdão em 12/06/09, (fl. 940), a Recorrente interpôs Recurso Voluntário, em 08/07/09 (fl. 942/992), requerendo a anulação integral da NFLD 35.969.341-5. Subsidiariamente, que seja considerado correto o segundo cálculo realizado pela Autoridade Fiscal, no valor de R\$ 107.566,10, proveniente da Revisão de Ofício realizada, fundamentando seus pedidos nos seguintes argumentos.

Quanto à consideração do segundo cálculo realizado pela Autoridade Fiscal após a Impugnação apresentada:

5.3 Independente de o Auditor Fiscal, o mesmo que procedera ao lançamento do primeiro cálculo, ter invocado o art. 149, VIII do CTN; o fato é que fora realizada uma revisão de ofício, por determinação da DM/Fortaleza quando determinou que os autos fossem convertidos em diligências.

5.4 Realizado o lançamento, somente é dado ao Fisco alterá-lo nos termos do artigo 149 do CTN, e, mesmo nessas hipóteses, faculta-se ao administrador realizar novo lançamento, reabrindo-se o processo administrativo desde o seu nascedouro. Nessa ocasião, faz-se oportuno a transcrição do referido dispositivo legal em voga, in verbis:

5.10 Desconsiderar a Notificação Fiscal de Lançamento de Débito Complementar NFLD nº. 35.969.341-5, para manter o cálculo original, onde a própria autoridade administrativa reviu o lançamento, nos termos do art. 149, VIII do CTN, é ofender o princípio da estrita legalidade tributária e da moralidade.

5.12 Ressalta-se ainda que a revisão de ofício, não é uma faculdade do Fisco, mas um dever funcional, sob pena de se macular o princípio da estrita legalidade tributária.

Quanto ao procedimento de aferição indireta:

5.22 Há de se reconhecer, no entanto, que não poderia o nobre Auditor Fiscal da Receita Federal do Brasil utilizar-se do procedimento de 'aferição indireta', uma vez que o sábio Auditor reconhece quando do exame da documentação requisitada, conforme o Termo de Intimação para a Apresentação de Documentos - TIAD, datada de 10 de março de 2008, que houve a apresentação das cópias das rescisões de trabalho, ad litteris:

5.23 Além desse aspecto abordado acima, o próprio Auditor Fiscal pôde constatar na análise minuciosa das GFIP/GPS do período que fora sujeito a fiscalização que a empresa, ora Recorrente, em nenhum momento deixou de prover o devido recolhimento das parcelas correspondentes as contribuições previdenciárias dos segurados e da própria empresa.

5.24 Por conseguinte, não há como considerar como inidônea, omissas ou de escrituração contábil irregular as diversas rescisões de contrato de trabalho dos empregados da obra de construção civil mat. CEI 50.011.81947/72 (código de obra 148 - Spazio Bezerra de Menezes), haja vista que está discriminada no Razão Analítico da empresa INTEGRAL ENGENHARIA LTDA. a relação nominal dos empregados na referida obra por período e com as respectivas importâncias pagas a título de rescisão.

Quanto à desconsideração da escrita contábil da empresa:

5.32 Denota-se claramente a não motivação do ato do fiscal, que simplesmente consistiu em descaracterizar a escrita contábil da empresa para em seguida, proceder a aferição indireta das contribuições devidas, conforme se verifica nas afirmações do próprio Auditor Fiscal da Receita Federal do Brasil, testificada nos fólios do Relatório da Notificação Fiscal de Lançamento de Débito de Retificação (NFLD) nº. 35.969.341-5, que ora o transcreve abaixo, ad litteris:

5.37 Por conseguinte, faz-se imperiosa a necessidade de motivação do ato administrativo do Auditor Fiscal da Receita Federal do Brasil ao desconsiderar a escrita contábil da empresa, ora Recorrente, sem especificar por quais motivos estão sendo descartados a contabilidade, apenas suscitando que estava "omissa".

5.38 Porém, prova-se que não houve quaisquer omissão ou irregularidade da escrituração contábil da empresa, haja vista que a mesma disponibilizou todos os dados referentes aos segurados empregados na mão-de-obra da construção civil sob a mat. CEI 50.011.81947/72 (código de obra 148), devidamente registrado no Razão Analítico da conta 114214801 - Spazio Bezerra de Menezes.

5.39 Além da ausência da 'motivação' no discriminem do ato administrativo do lançamento ex officio da NFLD no. 35.969.341-5, houve, consequentemente, a ofensa a Teoria dos Motivos Determinantes, teoria esta que versa sobre o motivo do ato administrativo deve sempre guardar compatibilidade com a situação de fato que gerou a manifestação de vontade.

5.42 Nessa ocasião, não cabe a assertiva do nobre Auditor Fiscal da Receita Federal do Brasil em utilizar-se do instrumento de 'aferição indireta' para cobrar as possíveis contribuições sociais não recolhidas dos trabalhadores da obra suscitada acima.

5.43 Na realidade, bastaria que aquele fizesse um confronto entre os valores apurados e recolhidos nas GFIP's/GPS's com a escrituração contábil da empresa ora fiscalizada para se apurar que não houve qualquer falta de recolhimento das contribuições previdenciárias concernente aos trabalhadores dispostos na referida mão-de-obra, bem como houve o devido detalhamento nominal de cada um no Razão Analítico da empresa.

Quanto à utilização do CUB para métrica de cálculo na aferição indireta, aduz que:

5.48 Torna-se necessária uma pesquisa com maior profundidade, detectando a existência de elementos que provem que a escrituração contábil não reflete a realidade da mão de obra empregada ou que levem o AFRF a utilizá-la apenas como elemento subsidiário, para fins de fiscalização, verbo gratia, a Construtora J.J. Ltda., o AFRF constata que o recolhimento médio da contribuição previdenciária em relação a cada obra corresponde a 30% do valor obtido por aferição indireta e que a contabilidade encontra-se em situação regular, não sendo constatado pagamentos a empregados sem registro, nem, tampouco, documentos não contabilizados. Da análise, conclui-se que há indício de sonegação.

5.51 É evidente ao senso comum que alguns elementos de análise de custo na indústria da construção civil não precisam de muito suporte técnico para um estudo de coerência. É impossível obter razões de convencimento quando, por exemplo, o número de funcionários numa determinada obra de construção civil é disparatadamente inferior àquele que, por intuição, se poderia esperar. Isto, porém, tem seus limites. Entre o disparate e o razoável existe uma grande distância.

5.52 No entanto, esse processo de "fiscalização por indício" está justamente na forma de obter parâmetros. Como já foi referido, o INSS optou por um índice setorial - o Custo Unitário Básico (CUB). O histórico das diversas ordens de serviço da Diretoria de Arrecadação e Fiscalização mostra um sem fim de tentativas de aperfeiçoar o processo. Ocorre que o Custo Unitário Básico é parte de uma norma técnica abrangente, onde Custo Unitário e Custo Global passam por diversos conceitos, classificações, recomendações, e normas de procedimentos. Tudo isto normalizado pela ABNT, na NBR nº. 12.721/92.

Quanto ao não aproveitamento das deduções, afirma:

5.65 As deduções da RMT (remuneração da mão-de-obra total) aproveitadas pelo Auditor Fiscal devem ser consideradas, incluindo os valores das GFIP's substituídas, em face do momento e da fundamentação da verificação.

5.68 Oportuno destacar que as GFIP's não foram modificadas após o encerramento da ação fiscal pelo simples motivo de que, apenas ad argumentandum isso tivesse acontecido, haveria impossibilidade real do Auditor Fiscal ter tido acesso as mesmas.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Fernando Gomes Favacho, Relator.

Preliminarmente, conheço do Recurso Voluntário, dado o preenchimento dos requisitos de admissibilidade, em especial a tempestividade.

Obra de Construção Civil. Método de aferição indireta.

A leitura dos autos evidencia que o cerne da lide está assentado na investigação sobre a ocorrência da hipótese de aplicação do método de aferição indireta para cálculo das contribuições previdenciárias devidas em razão da obra de construção civil acobertada pelo CEI 50.011.81947/72, que compreendeu o período de 11/2003 a 03/2006. A sorte de todas as demais questões tratadas no caso depende do enfrentamento prévio dessa questão.

Segundo a interpretação da Fiscalização, o fato de a Recorrente haver apresentado os livros diários de 01/2006 a 03/2006 (três últimos meses da obra) sem estarem registrados na Junta Comercial representa omissão quanto às formalidades legais exigidas por lei em grau suficiente a se autorizar a desconsideração de toda a contabilidade da empresa relacionada à obra de que trata o presente caso. Neste ponto, importante rememorar o argumento adotado para a autuação na fl. 46 do Relatório Fiscal:

3. O contribuinte deixou de apresentar o livro diário, no período de 01/2005 a 03/2006, com as formalidades legais exigidas, tais como o registro na Junta Comercial do Estado. Ressalte-se que o contribuinte corrigiu parcialmente a falta durante a ação fiscal, eis que registrou o Livro Diário do exercício de 2005. Em virtude dessa infração, o contribuinte foi autuado AI 35.969.339-3.

Essa omissão, acrescenta o Relatório, permite a aplicação da norma de que tratam os art. 473, V, da Lei nº 8.212/91 e art. 472, §1º, da IN SRP nº 003/05, que autorizam a aferição indireta das contribuições.

Art. 472. A obra ou o serviço de construção civil, de responsabilidade de pessoa jurídica, deverá ser auditada com base na escrituração contábil, observado o disposto nos arts. 419 e 421, e na documentação relativa à obra ou ao serviço.

§1º Os livros Diário e Razão, com os lançamentos relativos à obra, serão exigidos pela fiscalização após noventa dias contados da ocorrência dos fatos geradores.

Art. 473. A base de cálculo para as contribuições sociais relativas à mão-de-obra utilizada na execução de obra ou de serviços de construção civil será aferida indiretamente, com fundamento nos §§ 3º, 4º e 6º do art. 33 da Lei nº 8.212, de 1991, quando ocorrer uma das seguintes situações: (...)

V - quando os documentos ou informações de interesse da SRP forem apresentados de forma deficiente.

Nesse contexto, tem-se que a apresentação do Livro Diário de 01/06 a 03/06 sem o registro na respectiva Junta Comercial equivale a apresentação de documentos ou informações

de interesse da SRP de forma deficiente (inciso V), pois ele – o Livro Diário – deveria escriturado e registrado na Junta Comercial respectiva.

Com essas considerações, reputo válida a desconsideração da escrita contábil da Recorrente. Afinal, como consignado no Relatório Fiscal (fl. 46), a escrita apresentou problemas que exigem a aplicação do método de aferição indireta.

Registra-se ainda que já existe precedente desta 1ª Turma ao (Acórdão 2201.007.410, Sessão de 05/10/2020, Rel. Conselheiro Rodrigo Amorim, com julgamento unânime) indicando que a adoção do procedimento de aferição indireta não se justifica apenas nos casos de incorreções pontuais na contabilidade do contribuinte.

Todavia, não se trata de aplicá-lo ao presente caso, pois a instrução processual evidenciou realidade fática diversa.

Isso porque os dois Relatórios Complementares emitidos pela Fiscalização (Relatório 1, fls. 312/340) e (Relatório 2, fls. 871/883), evidenciaram que os problemas apresentados pela contabilidade da Recorrente foram além daqueles inicialmente imputados.

O Relatório 2 apresenta a omissão de inúmeras informações sobre rescisões de contratos de trabalho, o que impede a verificação da real remuneração paga aos segurados a serviço da Recorrente. Também se constatou a retificação, já no curso da fiscalização, dos Livros-Diário de 2004 e 2005.

Com outras palavras, se quer dizer que a instrução processual demonstrou que os problemas verificados na contabilidade apresentada não eram pontuais, mas em grau significativo, ao ponto de exigir a aferição indireta dos valores devidos à Previdência Social.

Não merece amparo, com isso, o argumento da Recorrente quanto à ausência de motivação do ato administrativo fiscal. É que ficou demonstrada motivação desde o nascedouro do Auto de Infração, tendo, inclusive, sido ela abordada em todas as manifestações das partes ao longo do processo.

Assim, não há como concluir em sentido diverso do acórdão recorrido, de modo que a aferição indireta das contribuições previdenciárias se mostrou medida adequada.

Utilização do CUB para métrica de cálculo na aferição indireta.

Quanto à utilização do CUB no procedimento de aferição indireta, não há como acolher o argumento recursal, pois sua adoção é imposta à Autoridade Fiscal pela IN 03/05, da SRP, em vigor à época dos fatos.

Cuida-se de métrica que auxilia, de maneira objetiva, na apuração das contribuições previdenciárias devidas.

A análise sobre sua eventual ilegalidade ou impropriedade para a realização do procedimento foge à competência deste Conselho, como demonstra os acórdãos 2301-005.278 assim ementado:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 31/01/2010 a 31/12/2010

APRECIÇÃO DO ARGUMENTO DA DEFESA. OMISSÃO DA INSTÂNCIA RECORRIDA. IMPOSSIBILIDADE DE AFASTAMENTO DE NORMA POR ILEGALIDADE DO ATO ADMINISTRATIVO.

O julgador administrativo deve apreciar todos os fatos trazidos na impugnação, mas não poderá decidir sobre aqueles que a norma o obriga a se abster. A instância recorrida está vinculada aos atos administrativos expedidos pela Receita Federal. É vedado ao julgador da primeira instância administrativa o afastamento de norma hígida sob a alegação de ilegalidade. Não há omissão do acórdão a quo e nem nulidade da decisão quando o julgador não decide sobre a ilegalidade de decretos.

LEGALIDADE DE DECRETO. CARF. COMPETÊNCIA.

Os atos administrativos gozam de presunção de legitimidade, veracidade e legalidade. O afastamento de ato administrativo por ilegalidade é competência do Poder Judiciário. A Administração Pública pode rever, de ofício, seus próprios atos. A revisão de ofício do ato administrativo só pode se dar pela autoridade que o expediu, ou outra hierarquicamente superior. O Carf não é competente para avaliar a legalidade ou rever de ofício atos administrativos ou regulamentares expedidos pelo Presidente da República.

Aproveitamento das deduções da remuneração da Mão-de-obra Total – RMT.

De igual forma, deve ser improvido o argumento segundo o qual haver o aproveitamento das deduções na apuração do valor devido à título das contribuições.

É que, como bem ressaltou o acórdão da DRJ, os artigos 445 e 446, da IN SRP 03/05, condicionam expressamente a redução da mão-de-obra total – RMT ao efetivo recolhimento das contribuições. Dizem os enunciados:

Art. 445. **Caso haja recolhimento** de contribuição relativa à obra, a remuneração correspondente a este recolhimento será convertida em área regularizada pelo sistema informatizado da SRP, que dividirá o valor desta remuneração pela Remuneração da Mão-de-obra Total - RMT, definida no art. 443, calculada a partir do CUB vigente na competência do recolhimento efetuado, e multiplicará o quociente assim obtido pela área total da obra, submetida, quando for o caso, à aplicação dos redutores previstos no art. 449

Art. 446. A remuneração relativa à mão-de-obra própria, inclusive ao décimo-terceiro salário, **cuas correspondentes contribuições foram recolhidas** com vinculação inequívoca à obra, será convertida em área regularizada, na forma prevista no art. 445, considerando-se:

I - até dezembro de 1998, a remuneração correspondente às contribuições recolhidas mediante documento de arrecadação identificado com a matrícula CEI da obra, com o endereço da obra e o nome do responsável;

II - a partir de janeiro de 1999, a remuneração constante em GFIP, com informações específicas para a matrícula CEI, com comprovante de entrega, desde que comprovado o recolhimento das contribuições correspondentes;

III - a remuneração correspondente às contribuições recolhidas mediante documento de arrecadação identificado com a matrícula CEI da obra, não sendo exigida a comprovação de apresentação de GFIP, quando se tratar de obra de construção civil de responsabilidade de pessoa física.

Nesse contexto, constatou-se que as deduções aplicáveis foram implementadas pela Autoridade Fiscal no primeiro cálculo realizado de aferição indireta, de modo que o benefício em favor do contribuinte já foi levado em consideração no primeiro lançamento realizado.

Conclusão

Ante ao exposto, conheço do Recurso Voluntário e, no mérito, nego-lhe provimento.

(documento assinado digitalmente)

Fernando Gomes Favacho