



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

Processo n° 10830.003895/2007-08
Recurso n° 263.846 Voluntário
Acórdão n° 2402-02.126 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 30 de setembro de 2011
Matéria ARBITRAMENTO DE CONTRIBUIÇÕES
Recorrente PLANER ENGENHARIA LTDA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/02/2001 a 31/12/2003

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

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

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

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

Recurso voluntário provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em dar provimento para anular o lançamento por vício material, vencidos os conselheiros Ronaldo de Lima Macedo que entendeu se tratar de vício formal e Julio Cesar Vieira Gomes que dava provimento parcial para que fossem excluídos do lançamento apenas os valores correspondentes às obras para as quais não houve comprovação da irregularidade na escrituração contábil.

Julio César Vieira Gomes - Presidente.

Nereu Miguel Ribeiro Domingues - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Julio César Vieira Gomes, Nereu Miguel Ribeiro Domingues, Ana Maria Bandeira, Tiago Gomes de Carvalho Pinto, Ronaldo de Lima Macedo e Igor Araujo Soares.

Relatório

Trata-se de auto de infração lavrado em 04/11/2004 para exigir o valor de R\$ 163.759,35, decorrente do não recolhimento dos valores referentes à contribuição a cargo da empresa (cota patronal), da contribuição ao financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho (SAT), das destinadas a terceiros (Salário Educação, INCRA, SENAI, SESI e SEBRAE) e das contribuições retidas pela empresa dos segurados empregados, no período de 02/2001 a 12/2003.

No relatório fiscal (fls. 20/24) consta que a Autoridade Fiscal aplicou o método de aferição indireta na construção civil, calculando o Custo Unitário Básico – CUB, por ter constatado que durante o período de 02/2001 a 12/2003 o contribuinte não contabilizou (i) a folha de pagamentos do mês de 11/2001, referente à obra de matrícula CEI nº 50.003.78464/73; (ii) uma nota fiscal da empresa Supermix nº 3980, emitida em 20/02/2002, no valor de R\$ 4.702,40; (iii) uma nota fiscal da empresa Cimento Tupi nº 1435, emitida em 18/01/2002, no valor de R\$ 3.551,00; e (iv) uma nota fiscal da empresa Trombim Calhas nº 330, emitida em 25/06/2002, no valor de R\$ 572,00.

A Recorrente apresentou impugnação (fls. 54/714), pleiteando (i) a nulidade da autuação face a denúncia espontânea; (ii) a revisão dos valores aferidos indiretamente, para que levem em conta as características de cada edificação, a perícia apresentada e os documentos que foram trazidos pela Recorrente e não foram aceitos pela autoridade tributária; (iii) a inconstitucionalidade da contribuição ao INCRA, haja vista que a atividade da Recorrente não é beneficiada por esta contribuição e esta não poder ter base de cálculo similar à outra contribuição; (iv) a inexigibilidade da contribuição ao SEBRAE, uma vez que a Recorrente não se enquadra no rol das microempresas ou de pequeno porte e que o pagamento da referida contribuição não lhe traz nenhum benefício direto; (v) a inconstitucionalidade do SEBRAE, uma vez que se trata de um verdadeiro imposto, devendo ter sido instituído através de lei complementar e não poder utilizar a mesma base de cálculo da contribuição previdenciária; (vi) a inexigibilidade do SESI e do SENAI, pelo fato da Recorrente não ser uma empresa industrial; (vii) a inconstitucionalidade do salário-educação, haja vista que não traz claramente na lei o seu sujeito passivo e o seu fato gerador; e (viii) a inconstitucionalidade da taxa SELIC para a atualização dos créditos tributários.

Analisando preliminarmente os argumentos apresentados (fls. 712), a Unidade Descentralizada da Previdência Social determinou a devolução dos autos à autoridade notificante para que esclareça se foram consideradas as características de cada edificação e se houve a denúncia espontânea.

Respondendo os questionamentos propostos (fls. 713), a autoridade notificante informou que a contabilidade da empresa estava sem condições legais para se fazer provas e determinar o custo real da obra, o que ensejou o lançamento por aferição indireta. Ademais, relativamente à ocorrência da denúncia espontânea, foi constatado que os documentos estavam anexados na Declaração e Informação Sobre Obra – DISO antes do início do procedimento fiscal, contudo a presente autuação é para exigir o montante principal do

débito, cujo pagamento não foi constatado, e não a imposição de penalidade por descumprimento de obrigação acessória.

A d. Unidade Descentralizada da Previdência Social em Campinas – SP (fls. 714/726) julgou procedente o lançamento, entendendo que **(i)** a Recorrente não contabilizou diversos documentos, motivo que justificaria a utilização do método da aferição indireta; **(ii)** não foi constatado o pagamento da suposta denúncia espontânea alegada pela Recorrente; **(iii)** o STJ já pacificou o entendimento de que a contribuição ao INCRA é exigível das empresas urbanas; **(iv)** as contribuições ao SESI, SENAI e SEBRAE estão fundamentadas no art. 240 da CF/88; **(v)** o STF já pacificou o entendimento de que a contribuição salário-educação ao FNDE é constitucional; e **(vi)** a aplicação da taxa SELIC está prevista no art. 34 da lei nº 8.212/91 e já foi reconhecida pelo STJ como legal.

Irresignada, a Recorrente interpôs recurso voluntário (fls. 727/757) reiterando os argumentos apresentados anteriormente.

A autoridade tributária apresentou contrarrazões ao recurso voluntário (fls. 776/777) adotando a título de argumentação os fundamentos apresentados na decisão de fls. 714/726.

Analisando as alegações trazidas, esta E. Corte Administrativa determinou a baixa em diligência para que fossem esclarecidas as seguintes dúvidas (fls. 778/780):

a) As notas fiscais das empresas Supermix nº 3980 (emitida em 20/02/2002), Cimento Tupi nº 1435 (emitida em 18/01/2002) e Trombim Calhas nº 330 (emitida em 25/06/2002) referem-se a compras para qual(is) obra(s)?

b) Referidas notas fiscais foram consideradas em conta-contábil específica para cada obra? Qual a matrícula CEI?

c) Por que razão as obras com matrículas CEI nº 37.790.03885/78, 37.790.02901/70 e 37.790.03177/72 foram objeto de aferição indireta, se as notas fiscais acima indicadas referem-se a períodos posteriores a seu término?

Respondendo aos questionamentos propostos (fls. 783/784), a autoridade tributária destacou que além das três notas fiscais, também não foi contabilizada a folha de salários de 11/2001 e que a contabilidade da empresa só faz prova favorável quando todas as operações estão devidamente escrituradas. Por fim, a autoridade tributária destacou que **(i)** as notas fiscais referem-se a compras feitas para a obra de matrícula CEI sob nº 50.003.78464/73; **(ii)** não foram consideradas em conta-contábil específica para cada obra, pois não foram contabilizadas em nenhum Livro Diário do contribuinte; e **(iii)** que realmente as notas referem-se a meses anteriores, mas dentro do mesmo exercício social, sendo que, encontrado vício na escrituração contábil, não há previsão legal para validar dentro do mesmo exercício social determinadas contas e invalidar outras.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Nereu Miguel Ribeiro Domingues, Relator

Primeiramente, cabe mencionar que o presente recurso é tempestivo e preenche a todos os requisitos de admissibilidade. Portanto, dele tomo conhecimento.

Trata-se de auto de infração lavrado em 04/11/2004 para exigir o valor de R\$ 163.759,35, decorrente do não recolhimento dos valores referentes à contribuição a cargo da empresa (cota patronal), da contribuição ao financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho (SAT), das destinadas a terceiros (Salário Educação, INCRA, SENAI, SESI e SEBRAE) e das contribuições retidas pela empresa dos segurados empregados, no período de 02/2001 a 12/2003.

A fiscalização apurou o valor autuado através de aferição indireta, tendo constado, no relatório fiscal da infração, que o contribuinte teria deixado de lançar em sua contabilidade três notas fiscais e a folha de salários de 11/2001, razão pela qual sua contabilidade não mereceria fé.

Pois bem. Após analisar o trabalho realizado pela fiscalização nos presentes autos, não há como concluir que a autoridade tributária demonstrou de forma necessária as razões que a levaram a adotar o procedimento da aferição indireta para o cálculo do tributo devido.

Conforme se observa nos autos, mesmo tendo a autoridade tributária à sua disposição todos os documentos necessários, tendo inclusive rejeitado alguns, limitou-se a justificar que desconsiderou a contabilidade da empresa apenas pela existência de três notas fiscais e uma folha de salários que não foram contabilizadas.

Ocorre que, a não contabilização de apenas três notas fiscais e uma folha de salários num período de 3 anos, no meu entender, não justifica a desconsideração da contabilidade do contribuinte para o lançamento através do método da aferição indireta.

Em que pese este julgador não desconhecer o fato de que este E. Conselho Administrativo entende que o método de aferição indireta é uma prerrogativa do Fisco, esta prerrogativa e eficaz arma da fiscalização contra os sonegadores não pode ser aplicada desprovida dos requisitos mínimos para a sua verificação.

Assim, ao realizar o lançamento, a Autoridade Fiscal teria, obrigatoriamente, que ter demonstrado de maneira clara e exaustiva onde estariam os diversos equívocos na contabilidade da empresa que justificaram o lançamento por arbitramento, juntando, inclusive, toda documentação que foi analisada e que poderia comprovar o estado precário da contabilidade da empresa.

Neste caso, no entanto, a fiscalização se limitou a alegar que o contribuinte não contabilizou três notas fiscais e uma folha de salários, o que supostamente comprovaria a irregularidade de toda a contabilidade da empresa fiscalizada.

Com a devida vênia a eventuais entendimentos divergentes, não há como concluir pela irregularidade de toda a contabilidade da empresa, de 3 anos, pelo fato de não ter ocorrido a contabilização de 3 notas fiscais e uma folha de salários. Não se trata da desconsideração da contabilidade da empresa nos meses onde foram constatadas as irregularidades, mas da desconsideração da contabilidade para aplicação do método de aferição indireta para todo o período fiscalizado. Não há como entender, portanto, que a fiscalização observou os requisitos necessários à utilização do procedimento de aferição indireta, deixando de observar elementos intrínsecos do lançamento, pois adotou base de cálculo equivocada para a exigência das contribuições.

Quando a fiscalização não observa na sua atividade os elementos intrínsecos do lançamento (no caso, a base de cálculo correta e o cálculo do montante devido), ela certamente estará infringindo a disposição legal pertinente (seja aquela aplicável ao cálculo do montante devido, ou à determinação da sua base de cálculo, etc.), importando na existência de um vício material.

Nesse sentido, leciona Leandro Paulsen¹: *“Vícios materiais são os relacionados à validade e à incidência da lei.”*

Veja-se, assim, que a ocorrência do vício material está diretamente ligada com a deformidade do conteúdo do lançamento, que acaba por exigir indevidamente tributos do sujeito passivo, em ofensa, inclusive, ao princípio da legalidade, situação inaceitável nas relações do fisco com o contribuinte.

É importante destacar que a irregularidade cometida pela autoridade tributária na presente demanda se trata de um vício material e não formal. Isso porque, muito embora durante o decorrer deste processo tenha sido dada por duas vezes a oportunidade ao fiscal autuante para que ele justificasse a necessidade da aferição indireta (através dos questionamentos feitos pela Unidade Descentralizada da Previdência Social (fl. 712) e pela Relatora deste Conselho de Contribuintes, quando da sua primeira passagem perante este órgão (fls. 778/780)), a autoridade limitou-se apenas a afirmar que os elementos que ensejaram o procedimento de aferição indireta foram somente a não escrituração de três notas fiscais e uma folha de salários (fls. 783/784).

Não se trata, portanto, de fundamentação deficiente para a utilização da aferição indireta, situação em que se tem entendido que o vício do lançamento seria formal, mas sim de impossibilidade de aplicação do procedimento de aferição indireta em razão das supostas irregularidades identificadas pela fiscalização.

Assim, como o equívoco realizado pela autoridade tributária alterou substancialmente os elementos do lançamento, ocasionando a exigência de um tributo apurado utilizando critérios diferentes daqueles que seriam corretos, deve ser anulada a presente autuação por vício material. Em se tratando de vício material, o novo lançamento a ser eventualmente realizado para sanar os vícios existentes no lançamento anterior acabará alterando seus elementos substanciais, o que resultará na cobrança de um tributo diferente, ou em valor diferente, ou apurado por critérios diferentes, ou de outro sujeito passivo, assim por

¹ Paulsen, Leandro. Direito Tributário: Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência. 12.

diante, situações que não podem se valer do prazo decadencial previsto no art. 173, inc. II, do CTN.

Versando sobre os efeitos resultantes das alterações promovidas pelo lançamento superveniente, este CARF assim se posicionou:

“VÍCIO MATERIAL - Havendo alteração de qualquer elemento inerente ao fato gerador, à obrigação tributária, à matéria tributável, ao montante devido do imposto e ao sujeito passivo, se estará diante de um lançamento autônomo que não se confunde com o lançamento feito para corrigir vício formal, nos termos previstos no artigo 173, II, do CTN. (...)”. (CARF, 1º Conselho, 2ª Câmara, Relator José Raimundo Tosta Santos, Acórdão nº 102-47829, Sessão de 16/08/2006) – destacou-se

Nessa mesma linha de entendimento, cabe destacar trecho do voto proferido pelo i. Conselheiro Francisco de Sales Ribeiro de Queiroz, que verificou a indevida aplicação do vício formal e externou seu entendimento para que fosse reconhecido o vício material do lançamento. Veja-se:

*“Em suma, entendo que o vício formal pressupõe que novo lançamento, se viabilizado, não poderá ultrapassar os limites estabelecidos no lançamento primitivo, relativamente aos seus elementos estruturais, substanciais. **No presente caso, um novo lançamento forçosamente modificará a base imponible, com óbvios reflexos no cálculo do montante do tributo devido, (...)**”* (CARF, 1ª Conselho, 7ª Câmara, Relator Francisco de Sales Ribeiro de Queiroz, Acórdão nº 107-06.757, Sessão de 22/08/2002) – destacou-se

Por fim, face a nulidade integral da presente autuação, ora reconhecida, julgo prejudicados os demais argumentos trazidos pela Recorrente.

Diante do exposto, voto pelo **CONHECIMENTO** do recurso voluntário para **DAR-LHE PROVIMENTO**, reconhecendo a nulidade do presente lançamento por vício material.

É o voto.

Nereu Miguel Ribeiro Domingues