



Ministério da Fazenda
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10909.003112/2009-99
Recurso Voluntário
Acórdão nº 2202-010.038 – 2ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 11 de julho de 2023
Recorrente RACITEC CONSTRUTORA E INCORPORADORA LTDA.
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2005 a 30/10/2008

OBRA DE CONSTRUÇÃO CIVIL. AFERIÇÃO INDIRETA. CUB.

Na falta de prova, 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.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

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

(documento assinado digitalmente)

Sonia de Queiroz Accioly - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Ludmila Mara Monteiro de Oliveira - Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Christiano Rocha Pinheiro, Eduardo Augusto Marcondes de Freitas, Gleison Pimenta Sousa, Leonam Rocha de Medeiros, Ludmila Mara Monteiro de Oliveira (Relatora), Martin da Silva Gesto, Sara Maria de Almeida Carneiro Silva e Sonia de Queiroz Accioly (Presidente).

Relatório

Trata-se de recurso voluntário interposto por RACITEC CONSTRUTORA E INCORPORADORA LTDA. contra acórdão, proferido pela Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Florianópolis – DRJ/FNS, que *rejeitou* a impugnação apresentada para manter a exigência de R\$ 356.546,19 (trezentos e cinquenta e seis reais, quinhentos e quarenta e seis reais, dezenove centavos), corresponde à contribuição previdenciária **patronal** e a destinada ao financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa (SAT/RAT), cujo fato gerador foi apurado por aferição indireta com base no faturamento e no Aviso para Regularização de Obra (ARO).

Em sua peça impugnatória (f. 133/156), pleiteou, *preliminarmente*, **i**) a nulidade do auto de infração por decurso de prazo do Mandado de Procedimento Fiscal (MPF); e, **ii**) a nulidade do auto de infração por motivo de inaplicabilidade da técnica da aferição indireta para apuração da base de cálculo. No mérito, aduz, em apertadíssima síntese, que **i**) eventuais equívocos apontados na contabilidade não tiveram o condão de acarretar prejuízo ao erário, porquanto todos os valores devidos teriam sido efetivamente recolhidos; e, **ii**) inúmeras guias não teriam sido alocadas para abater o débito apurado por aferição indireta.

À peça impugnatória acostados documentos – *vide* f. 157/1237.

Ao se debruçar sobre os motivos de insurgência, prolatada a decisão assim ementada:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2005 a 30/10/2008

OBRA DE CONSTRUÇÃO CIVIL. ARBITRAMENTO FISCAL.

Na falta de prova regular e formalizada, o montante dos salários pagos pela execução de obra de construção civil pode ser obtido mediante cálculo da mão-deobra empregada, proporcional à área construída e ao padrão de execução da obra, cabendo à empresa autuada o ônus da prova em contrário.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/01/2007 a 30/10/2008

MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL MPF. PORTARIA RFB Nº 11.371/2007.

A partir da vigência da Portaria da Receita Federal do Brasil no 11.371/2007, o Mandado de Procedimento Fiscal passou a ser emitido exclusivamente em forma eletrônica, e sua ciência ao sujeito passivo passou a darse por intermédio da Internet, com a utilização de código de acesso consignado no termo que formalizar o início do procedimento fiscal.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido (f. 1280)

Cientificada da decisão em 13/07/2012 (f. 1307), apresentou, em 06/08/2012 (f. 1308), recurso voluntário (f. 1308/1333), trazendo apenas duas razões de defesa: “a irrazoabilidade do ‘motivo’ adotado como causa determinante da constituição do crédito tributário por aferição indireta” (f. 1316) e a “insubsistência do lançamento à luz do princípio da verdade material.” (f. 1322)

É o relatório.

Voto

Conselheira Ludmila Mara Monteiro de Oliveira, Relatora.

O recurso é tempestivo e preenche os demais pressupostos de admissibilidade, dele conheço.

Operados os efeitos da preclusão sobre a preliminar de nulidade do MPF, bem como sobre as matérias meritórias arguidas na peça de impugnação, remanescendo tão-somente a insurgência quanto à aferição indireta da base de cálculo, temática abordada em ambas as preliminares contidas no recurso voluntário.

No tópico “a irrazoabilidade do ‘motivo’ adotado como causa determinante da constituição do crédito tributário por aferição indireta” (f. 1316) diz serem

[d]esnecessárias maiores digressões retóricas para se perceber o destempero, a insubsistência e a deficiência da fundamentação do arbitramento. Nos exatos termos do item 2.5 do Relatório Fiscal (parte final), sustenta o agente fazendário, sem qualquer prova nesse sentido, que o procedimento da aferição indireta tornou-se obrigatório, *visto que a contabilidade da empresa "em tese, não registrou o movimento real da remuneração dos segurados empregados a seu serviço, "(grifou-se)*

Ora, Emérito Julgadores, como admitir a desclassificação da contabilidade da empresa e tamanha presunção se, de posse de todos os livros e registros fiscais, não encontrou qualquer diferença no valor das remunerações apuradas mediante os valores informados na "RAIS" da empresa e aqueles constantes das folhas de pagamento e registrados na contabilidade.

Como se não bastasse, não identificou, em vistoria física que poderia ter realizado, a presença de terceiros em obras em andamento de responsabilidade da empresa-autuada ou da prática de "pagamento por fora" de mão-de-obra direta (segurados-empregados).

(...)

Logo, a fiscalização não logrou provar, com qualquer base indiciária documental, registro contábil ou inspeção física, o fato em que se fundou o arbitramento: *"falta de registro do movimento real da remuneração dos segurados empregados a seu serviço"* (item 2.5. do relatório fiscal).

(...)

Eis o vício que macula o arbitramento/ aferição indireta guerreados, e, por derivação, os créditos tributários relativos aos AUTOS DE INFRAÇÕES DEBCAD's n.ºs 37.223.325-2 (R\$356.546,19 - *Empresa/Sat/Rat*), 37.223.323-6 (R\$45.165,34 - *Segurados*), 37.223.324-4 (R\$123.393,39 - *Terceiros*) e 37.223.320-1 (R\$13.291,66 - *multa por descumprimento de obrigação acessória*), pois, singela presunção de que a empresa opera com mão-de-obra informal, fundamentalmente decorrente do fato de a mesma ter registrado/ contabilizado em determinada competência, a custo de determinada(s) obra(s) a custo de determinada(s) obra(s), a título de exemplo, materiais de construção, ferro, pregos, tijolos, material hidráulico e elétrico, sem correspondente registro, na mesma competência, de mão-de-obra direta ou de terceiros, vinculada à especificidade do material adquirido, *não poderá convalidar uma exigência fiscal pautada em suposta utilização de mão-de-obra informal*, caso não devidamente provada tal prática.

E, em idêntica linha argumentativa, dessa vez na seção dedicada à “insubsistência do lançamento à luz do princípio da verdade material” (f. 1322), insiste que

dito autorizativo legal não atribuiu espécie de cheque em branco à Administração tributária para fins de inversão do ônus da prova, pois, nunca é demais lembrar, o sistema de valoração das provas adotadas pelo nosso sistema é o do livre convencimento motivado, não admitindo arbitrariedade na produção da prova e na sua apreciação. Pressupõe, também, razoabilidade entre o conteúdo das provas e a conclusão obtida a partir delas.

Eis o destempero do lançamento guerreado, porquanto, encontra-se distanciado da verdade material e da razoabilidade entre aquilo que considerou como conteúdo suficiente à formação da prova indiciária e indireta utilizada (registro de materiais duráveis/não-perecíveis em determinado mês, a custo de uma obra, sem, no mesmo mês, existir correspondente registro de mão-de-obra direta ou de terceiros vinculada à especificidade do material adquirido) e a presumida constatação de infração tributária material obtida a partir dela.

(...)

3.3.14. Daí decorre que, à míngua de prova concreta realizada pelo Fisco de que a empresa-impugnante efetivamente opera com mão-de-obra informal, não pode prosperar o lançamento vergastado, sob pena de o total desvirtuamento da excepcional aplicação da regra (Lei n.º 8.212/91, art. 33, § 6º) patrocinadora do lançamento arbitrado (por aferição indireta), pois, caso contrário, como adverte Luís EDUARDO SCHOUERI, "admitir que mero raciocínio de probabilidade por parte do aplicador da lei substitua a prova é conceber a possibilidade - ainda que remota diante da altíssima probabilidade motivou a ação fiscal - de que se possa exigir um tributo sem que necessariamente tenha ocorrido o fato gerador.

O §6º do art. 33, da Lei n.º 8.212/1991, invocado pela autoridade fazendária, é claro ao dispor que

[s]e, 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.

Peço vênias para transcrever, no que importa, o que consta no relatório fiscal da autuação (f. 64/81):

3.1. - No exame de auditoria da contabilidade da empresa constatamos que formalidades legais intrínsecas de sua escrituração contábil apresentam desobediência aos preceitos da Lei 6404/76, inobservância aos princípios e convenções contábeis geralmente aceitos e de normas brasileiras de contabilidade editadas.

3.2. - Dentre os quais destacamos o da Oportunidade que refere-se, simultaneamente, a tempestividade e a integridade do registro do patrimônio e das suas mutações, determinando que este seja feito de imediato e com a extensão correta. A integridade diz respeito à necessidade das variações serem reconhecidas na sua totalidade, isto é, sem qualquer falta ou excesso. Já a tempestividade obriga a que as variações sejam registradas no momento em que ocorrerem, pois sem o registro no momento da ocorrência, ficarão incompletos os registros sobre o patrimônio até aquele momento, e, em decorrência, insuficientes quaisquer demonstrações ou relatos e falseadas as conclusões e diagnósticos. **A empresa ao deixar de registrar receitas e despesas no momento em que estas ocorreram, deixou de atender a este princípio, principalmente registrando receitas e despesas de um exercício em outro.**

Outro princípio inobservado, da Competência, conforme determina o artigo 225, § 13 do Decreto 3.048/1999, onde custos e despesas devem ser incluídos na apuração do resultado do período em que ocorrerem e, determina quando as alterações no ativo ou no passivo resultam em aumento ou diminuição no Patrimônio Líquido, estabelecendo diretrizes para classificação das mutações patrimoniais, resultantes da observância do Princípio da Oportunidade. **A empresa ao deixar de contabilizar custos e despesas no momento em que ocorreram, deixou' de atender a este princípio, principalmente registrando custos e despesas de um exercício social em outro.**

Em face de a contabilidade da empresa não refletir sua real situação econômica e financeira, com informação diversa da realidade, não registra o 'movimento real de remuneração dos segurados a seu serviço, o que, em tese, caracteriza omissão de salários, cabe a fiscalização efetivar o lançamento por aferição indireta, tudo de acordo com a Lei n.º 8.212, de 24/07/91.

Às f. 108/124 lançado ainda, de maneira pormenorizada, todos os equívocos perpetrados quando da realização da contabilidade. A título exemplificativo, confira-se:

No mês de fevereiro/2005 contabilizou a custo da obra Fundo Municipal de Saúde Limoeiro, Razão 1.1.5.60.1.3.001 - Matéria Prima, materiais de consumo _ imediato (material elétrico, pó de brita), sem registro de mão de obra direta ou indireta.

No mês de fevereiro/2005 contabilizou a custo da obra SB-Calçados Sao Vicente, Razão 1.1.5.60.1.9.001 - Matéria Prima, materiais de consumo imediato (tinta) nota de janeiro, sem registro de mão de obra direta ou indireta no Ines de aquisição.

No mês de março/2005 contabilizou a custo da obra Fundo Municipal de Saúde Limoeiro, Razão 1.1.5.60.1.3.001 - Matéria Prima, materiais de consumo imediato (cimento, cal, areia) nota de janeiro e (material elétrico tinta, prego) notas de fevereiro, sem registro de mão de obra direta ou indireta no mês de aquisição.

No mês de março/2005 contabilizou duplamente a custo da obra Ed. RTO, Razão 1.1.5.60.1.5.001 — Matéria Prima a folha de pagamento do mês de março no valor de R\$ 7.541,69, quando já tinha lançado a referida folha na conta própria, Razão 1.1.5.60.1.5.002 — Mão de Obra. Não houve qualquer ajuste contábil no exercício social. (f. 115)

Em grau recursal pretende desconstituir o lançamento com amparo apenas em lições doutrinárias e jurisprudenciais e, diferentemente do que ocorrido em sede impugnatória, deixa de confessar a existência de equívocos na sua contabilidade. É que na peça de ingresso aduziu que

as falhas constatadas na escrita contábil, não prejudicaram ou impediram o levantamento real dos fatos geradores e base de cálculo para apuração de eventual diferença de contribuição previdenciária devida, pois, a fiscalização investigou minuciosa e amplamente a contabilidade, inclusive extrapolando todos os prazos legais bem como recebeu todos esclarecimentos e informações solicitadas, constatando, assim, os fatos reais. (f. 146)

Cabe à recorrente *comprovar* a insubsistência da aferição indireta, a partir da apresentação de provas idôneas aptas a registrar o movimento real de remuneração dos segurados a seu serviço. Não tendo se desincumbido do ônus que sobre seus ombros recaíam, mantenho a autuação.

Ante o exposto, **nego provimento ao recurso.**

(documento assinado digitalmente)

Ludmila Mara Monteiro de Oliveira