



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10980.008543/2007-17
Recurso Voluntário
Acórdão nº 2401-007.003 – 2ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 8 de outubro de 2019
Recorrente INHUMAS COMÉRCIO DE IMÓVEIS LTDA.
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2001 a 31/12/2004

DECADÊNCIA. ANTECIPAÇÃO DE PAGAMENTO. CONTAGEM DO PRAZO. CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL (CTN).

Ausente a comprovação de dolo, fraude ou simulação pela fiscalização e caracterizado o pagamento antecipado, a contagem do prazo decadencial em relação às contribuições previdenciárias e contribuições devidas a terceiros dá-se pela regra do § 4º do art. 150 do CTN.

ARBITRAMENTO. BASE DE CÁLCULO. AFERIÇÃO INDIRETA. ÔNUS DA PROVA.

Constitui dever da autoridade fiscal, mediante a linguagem de provas, a demonstração dos requisitos autorizados pela lei para o arbitramento da base de cálculo da remuneração dos segurados empregados utilizados na execução de serviços na construção civil, hipótese que cabe à empresa o ônus probatório em contrário do fato presumido.

ARBITRAMENTO. BASE DE CÁLCULO. AFERIÇÃO INDIRETA. EXECUÇÃO DOS SERVIÇOS CONTRATADOS. MÃO DE OBRA UTILIZADA.

É cabível o arbitramento da base de cálculo da remuneração dos segurados empregados, mediante aferição indireta, quando a fiscalização demonstra que a mão de obra em folha de pagamento não é compatível com a execução dos serviços, a partir do confronto com as respectivas notas fiscais, faturas e contratos.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, reconhecer a decadência até a competência 04/2002. No mérito, por maioria de votos, dar provimento parcial ao recurso voluntário para excluir do lançamento as competências remanescentes até 12/2003. Vencido o conselheiro José Luís Hentsch Benjamin Pinheiro, que dava provimento parcial ao recurso para somente reconhecer a decadência até a competência 04/2002. Vencido o conselheiro Thiago Duca Amoni (suplente convocado) que dava provimento ao recurso.

(documento assinado digitalmente)

Miriam Denise Xavier - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Cleber Alex Friess - Relator

Participaram do presente julgamento os conselheiros: Miriam Denise Xavier, Cleber Alex Friess, Rayd Santana Ferreira, Andréa Viana Arrais Egypto, José Luís Hentsch Benjamin Pinheiro, Matheus Soares Leite, Marialva de Castro Calabrich Schlucking e Thiago Duca Amoni (suplente convocado).

Relatório

Cuida-se de recurso voluntário manejado em face da decisão da 6ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Curitiba (DRJ/CTA), através do Acórdão nº 06-18.038, de 15/05/2008, cujo dispositivo julgou procedente o lançamento, mantendo o crédito tributário exigido (fls. 411/420):

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2001 a 31/12/2004

DECADÊNCIA. CONTABILIDADE IRREGULAR. AFERIÇÃO INDIRETA.

As contribuições previdenciárias estão sujeitas ao prazo decadencial previsto no artigo 45 da Lei nº 8.212/91.

Se, no exame da escrituração contábil e de qualquer outro documento da empresa, a fiscalização constatar que a contabilidade não registra o movimento real da remuneração dos segurados a seu serviço, da receita ou do faturamento e do lucro, esta será desconsiderada, sendo apuradas e lançadas de ofício as contribuições devidas, cabendo à empresa o ônus da prova em contrário.

Lançamento Procedente

Extrai-se do Relatório Fiscal que a fiscalização lavrou a **Notificação Fiscal de Lançamento de Débito (NFLD) nº 37.077.510-4**, no período de 01/2001 a 12/2004, com exigência de contribuições previdenciárias e contribuições devidas a terceiros relacionadas a diferenças de remuneração de segurados empregados decorrentes de arbitramento mediante aferição indireta com base nas notas fiscais de prestação de serviços emitidas pela empresa (fls. 02/17 e 54/57).

A empresa foi cientificada da autuação em 03/05/2007 e impugnou a exigência fiscal no prazo legal (fls. 70 e 81/96).

Previamente à deliberação do colegiado inaugural, o feito foi convertido em diligência para a fiscalização providenciar a anexação de cópia do relatório referente ao pedido de restituição de valores retidos em notas fiscais, protocolado sob o nº 35948.002223/2005-19, o qual havia sido mencionado pelo agente fazendário como fundamento do lançamento (fls. 371/372).

A autoridade lançadora juntou o documento, oportunizando-se o contraditório à empresa autuada, que complementou as suas razões de defesa (fls. 375, 376/383, 385/388, 389/394, 398/401 e 402/408).

Intimada da decisão de piso por via postal em 29/05/2008, a recorrente apresentou recurso voluntário no dia 27/06/2008, no qual aduz os argumentos de fato e direito contra a pretensão fiscal e a decisão de piso, a seguir resumidos (fls. 421/422 e 424/440):

(i) operou-se a decadência do lançamento até a competência 03/2002;

(ii) a autoridade fiscal não demonstrou os motivos previstos em lei para o emprego do arbitramento, não cabendo impor a inversão do ônus probatório ao contribuinte quando ausente os requisitos autorizados para o arbitramento por meio de aferição indireta;

(iii) a recorrente foi contratada para a reforma de diversas agências bancárias no período de 2004, utilizando-se da mesma mão de obra em vários estabelecimentos;

(iv) a metodologia da aferição indireta foi equivocada, porquanto o agente fiscal não indicou o fundamento para adotar o percentual de 40% dos valores dos serviços prestados, apurados com base no somatório mensal de notas fiscais emitidas, para chegar ao montante das remunerações dos segurados empregados; e

(v) o parâmetro correto para a aferição indireta seria a área construída e o padrão de execução da obra, a partir do Custo Unitário Básico (CUB).

É o relatório.

Voto

Conselheiro Cleberson Alex Friess, Relator

Juízo de admissibilidade

Uma vez realizado o juízo de validade do procedimento, verifico que estão satisfeitos os requisitos de admissibilidade do recurso voluntário e, por conseguinte, dele tomo conhecimento.

Decadência

A notificação abrange fatos geradores do período de 01/2001 a 12/2004, com ciência do contribuinte em 03/05/2007.

O art. 45 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, que estabelecia o prazo decadencial de 10 (dez) anos, contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o crédito tributário poderia ter sido constituído, foi declarado inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal (STF).

Eis o enunciado da Súmula Vinculante nº 8, publicada em 20/06/2008:

São inconstitucionais o parágrafo único do artigo 5º do Decreto-Lei 1.569/1977 e os artigos 45 e 46 da Lei 8.212/1991, que tratam da prescrição e decadência do crédito tributário.

Como as normas relativas à prescrição e à decadência têm natureza de normas gerais de direito tributário, a sua disciplina está reservada à lei complementar, mais especificamente às disposições da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, que veicula o Código Tributário Nacional (CTN).

Para fins de contagem do prazo decadencial nos lançamentos dos tributos submetidos ao "regime de homologação", como é a hipótese das contribuições previdenciárias, deve-se aplicar o que dispõe o § 4º do art. 150 do CTN:

Art. 150. (...)

§ 4º Se a lei não fixar prazo à homologação, será ele de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.

A regra dos 5 (cinco) anos a contar do fato gerador, acima reproduzida, é excetuada quando ausente o pagamento parcial da contribuição previdenciária ou na hipótese de comprovação de dolo, fraude ou simulação na conduta do sujeito passivo, em que incidirá o prazo decadencial do inciso I do art. 173 do CTN.

Não há alusão pelo agente fazendário de conduta dolosa, fraudulenta ou simulada praticada pela pessoa jurídica.

Por outro lado, o lançamento fiscal corresponde a diferenças de remuneração de segurados empregados apuradas mediante aferição indireta da base de cálculo, dado que as folhas de pagamento não retratavam a realidade da mão de obra empregada na execução de serviços na área de construção civil.

Há prova da existência de antecipação mensal pelo sujeito passivo do pagamento das contribuições previdenciárias e de terceiros, por meio de Guia da Previdência Social (GPS), códigos 2100, 2119 e 2631, conforme Relatório de Documentos Apresentados – RDA (fls. 24/27).

Aplica-se, por analogia, o entendimento do enunciado do verbete n.º 99, deste Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, assim redigido:

Súmula CARF n.º 99: Para fins de aplicação da regra decadencial prevista no art. 150, § 4º, do CTN, para as contribuições previdenciárias, caracteriza pagamento antecipado o recolhimento, ainda que parcial, do valor considerado como devido pelo contribuinte na competência do fato gerador a que se referir a autuação, mesmo que não tenha sido incluída, na base de cálculo deste recolhimento, parcela relativa a rubrica especificamente exigida no auto de infração.

Como dito, a ciência do lançamento fiscal ao sujeito passivo deu-se no dia 03/05/2007 (fls. 70). Desse modo, segundo a contagem do § 4º do art. 150 do CTN, estão fulminadas pela decadência as competências até 04/2002.

Mérito

A figura do arbitramento da base de cálculo do tributo é medida de cunho excepcional, autorizada pela lei quando, dentre outras hipóteses, estiverem presentes indícios sérios da inveracidade das declarações do sujeito passivo.

O art. 148 do CTN estabelece a possibilidade da utilização do arbitramento da base de cálculo do tributo quando a análise da documentação apresentada pelo sujeito passivo não é merecedora de credibilidade, tendo em conta os dados e as informações que dispõe a autoridade fiscal:

Art. 148. Quando o cálculo do tributo tenha por base, ou tome em consideração, o valor ou o preço de bens, direitos, serviços ou atos jurídicos, a autoridade lançadora, mediante processo regular, arbitrará aquele valor ou preço, sempre que sejam omissos ou não mereçam fé as declarações ou os esclarecimentos prestados, ou os documentos expedidos pelo sujeito passivo ou pelo terceiro legalmente obrigado, ressalvada, em caso de contestação, avaliação contraditória, administrativa ou judicial.

No âmbito das contribuições previdenciárias, o procedimento de arbitramento, mediante aferição indireta, é tratado no art. 33 da Lei n.º 8.212, de 1991:

Art. 33 À Secretaria da Receita Federal do Brasil compete planejar, executar, acompanhar e avaliar as atividades relativas à tributação, à fiscalização, à arrecadação, à cobrança e ao recolhimento das contribuições sociais previstas no parágrafo único do art. 11 desta Lei, das contribuições incidentes a título de substituição e das devidas a outras entidades e fundos.

(...)

§ 3º 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.

§ 4º Na falta de prova regular e formalizada pelo sujeito passivo, o montante dos salários pagos pela execução de obra de construção civil pode ser obtido mediante cálculo da mão de obra empregada, proporcional à área construída, de acordo com critérios estabelecidos pela Secretaria da Receita Federal do Brasil, cabendo ao proprietário, dono da obra, condômino da unidade imobiliária ou empresa corresponsável o ônus da prova em contrário.

(...)

§ 6º Se, no exame da escrituração contábil e de qualquer outro documento da empresa, a fiscalização constatar que a contabilidade não registra o movimento real de remuneração dos segurados a seu serviço, do faturamento e do lucro, serão apuradas, por aferição indireta, as contribuições efetivamente devidas, cabendo à empresa o ônus da prova em contrário.

Para o ano de 2004, a fiscalização constatou que a mão de obra em folhas de pagamento de salários era incompatível com a execução dos serviços contratados no período a que se referiam, a partir do confronto com as respectivas notas fiscais, faturas e contratos (fls. 376/383).

A autoridade fiscal tomou como referência o comparativo da média de vínculos de trabalhadores e o faturamento dos serviços, discorrendo a respeito do reduzido número de trabalhadores registrados e alocados na execução dos trabalhos, a natureza e os quantitativos dos serviços contratados, as funções dos trabalhadores e os locais de prestação dos serviços, levando em consideração a necessidade de deslocamento terrestre entre diferentes municípios do estado do Paraná.

Ao final da avaliação crítica, o agente fazendário concluiu pela impraticabilidade da execução dos serviços contratados com a mão de obra declarada pela empresa, havendo fortes indícios da utilização de trabalhadores não registrados nas folhas de pagamento e na escrituração contábil.

Por sua vez, a recorrente contesta os fatos trazidos pela fiscalização, justificando a possibilidade da execução dos serviços pelo quadro de trabalhadores registrados na sua documentação.

Em síntese, relata que o grupo de funcionários da empresa foi dividido em duas equipes, com hospedagens simultâneas em cidades distintas. Assim que uma equipe terminava os serviços em uma localidade, dirigia-se para outra com a finalidade de realizar a pré-vistoria e antecipar os trabalhos.

Argumenta também que a forma de execução dos trabalhos de pintura nas agências bancárias, por exemplo, não exigia o tempo estimado pelo agente fiscal, por tratar-se de serviços de repintura, que consistia em aplicação de uma demão apenas nos casos de comprometimento de aparência em virtude de manchas e sujeiras.

Pois bem. As explicações da recorrente são plausíveis no sentido de que as atividades poderiam ser conduzidas por uma equipe menor de trabalhadores, a despeito da execução em distintas localidades em curto período de tempo, utilizando-se um mesmo empregado em diversos serviços voltados à realização de pequenas reformas em agência bancárias em municípios do Paraná.

Todavia, os esclarecimentos são insuficientes para desconstituir o lançamento fiscal relativamente ao ano de 2004, porque a relação de notas fiscais emitidas pela empresa e as planilhas com o detalhamento dos serviços executados confirmam a utilização significativa de mão de obra nos contratos, em detrimento do emprego de material, compatível com o critério de aferição adotado pela autoridade fiscal (fls. 99/366).

Assim, o conjunto probatório acostado aos autos não favorece a tese defendida pela recorrente, pelo contrário fortalece o raciocínio desenvolvido pela fiscalização.

No presente caso, justifica-se o arbitramento pela inviabilidade de comprovação direta do total das remunerações pagas aos segurados empregados, através de aprofundamento das investigações junto a terceiros, na medida em que pouco provável a obtenção de dados confiáveis a partir de documentação contendo o registro da utilização de trabalhadores à margem da escrituração fiscal e contábil da recorrente.

A apuração indireta da remuneração da mão de obra com base em nota fiscal ou fatura de prestação de serviços é critério perfeitamente válido, cujos dados são obtidos a partir de documentos do próprio sujeito passivo.

Para efeitos do arbitramento, o percentual de 40% do valor dos serviços constantes da nota fiscal ou fatura é um parâmetro objetivo pautado em critérios técnicos, previsto em atos infralegais de longa data, que não desborda dos limites fixados na lei.¹

Com bem asseverou a decisão de piso, a empresa autuada executou serviços de pequenas reformas, limpeza, pintura e instalações de equipamentos, diferente da atividade de construção ou acréscimo de edificação, que caracteriza obra de construção civil, motivo pelo qual não se mostra adequado proceder à aferição indireta do valor da mão de obra com base na área construída e no padrão da construção, utilizando-se das tabelas do CUB.

Por outro lado, o agente fazendário ampliou as suas conclusões para os anos de 2001, 2002 e 2003, entendendo que se repetia a mesma situação de insuficiência de mão de obra para a execução dos serviços contratados. Nesse ponto, contudo, merece reparo a decisão de piso.

Como sabido, é dever da autoridade fiscal, mediante a linguagem de provas, a demonstração dos requisitos autorizados pela lei para o arbitramento da base de cálculo da remuneração dos segurados empregados utilizados na execução de serviços na construção civil, hipótese que cabe à empresa o ônus probatório em contrário do fato presumido.

Não basta a mera suspeita. Com efeito, para os anos de 2001 a 2003, a justificativa para o arbitramento reside tão somente na desproporcionalidade entre a média de vínculos de trabalhadores registrados e o respectivo faturamento dos serviços executados (fls. 55).

¹ Por exemplo: art. 618, inciso I, da Instrução Normativa INSS/DC nº 100, de 18 de dezembro de 2003, e art. 600, inciso I, da Instrução Normativa SRP nº 3, de 14 de julho de 2005.

É verdade que são indícios de possível incompatibilidade entre remuneração em folhas de pagamento e execução dos serviços contratados, para os quais foram emitidas notas fiscais, todavia incapazes de respaldar, por si só, ao ato de arbitramento da base de cálculo das contribuições patronais (fls. 55):

(...)

3. O relatório, em anexo, comprovante da conclusão pelo indeferimento da restituição, com base na justificativa da carência de mão-de-obra declarada foi, assim, tomado como parâmetro para o lançamento por aferição indireta das bases de cálculos dos demais anos incluídos neste procedimento fiscal. Isto porque, as médias de vínculos nos 3 anos anteriores foi 5, igual a média de 2004. Ou seja, não houve aumento nem diminuição na média de contratação de mão-de-obra para a prestação dos serviços contratados. Ainda mais, porque as médias de vínculos anuais são desproporcionais aos faturamentos dos serviços executados, senão vejamos:

<i>COMP.</i>	<i>FATUR. ANUAL</i>	<i>MÉDIA VINC. ANUAIS</i>
2001	R\$ 789.193,03	3,8
2002	R\$ 301.303,97	6,7
2003	R\$ 230.454,36	4,5
2004	R\$ 348.832,89	5

Embora a fiscalização tenha consignado genericamente que procedeu à análise integral da documentação referente aos anos de 2001 a 2003, a justificativa para o arbitramento da base de cálculo do lançamento tributário, segundo as palavras do agente fazendário, mantém como estrutura fundamental de apoio o mesmo relatório produzido com os dados específicos relativos ao ano de 2004, no âmbito do processo de restituição nº 35948.002223/2005-19.

No mínimo seria necessária a descrição do tipo de contratação e da natureza dos serviços executados no período de 2001 a 2003, para se verificar a menor ou maior utilização de mão de obra, bem como a quantidade de materiais aplicados, quando comparados com os valores totais das notas fiscais, de maneira a evidenciar que os custos contabilizados da mão de obra pela empresa não espelhavam a realidade dos pagamentos efetuados aos seus segurados empregados. Consta que a atuada disponibilizou ao agente fiscal a escrituração regular contendo os salários declarados.

A especificação dos fatos pela fiscalização não é dotada de elementos convincentes no sentido de que as características dos serviços executados nos anos de 2001 a 2003 foram exatamente idênticas àquelas dos contratos de 2004, em todas as suas peculiaridades, para afirmar que a mão de obra declarada nas folhas de pagamento não expressava a totalidade da remuneração dos segurados empregados que prestaram serviços.

Não há dúvidas que os atos administrativos gozam do atributo de presunção de legitimidade, porém tal característica não dispensa a construção probatória pelo agente fiscal no tocante à comprovação dos fatos presuntivos imprescindíveis para que a administração tributária possa fazer uso do arbitramento.

Em outras palavras, incumbe à fiscalização a demonstração segura dos motivos que permitem a adoção da técnica do arbitramento da base de cálculo do tributo, para só então impor o ônus da prova em contrário ao sujeito passivo.

Logo, cabe a exclusão do lançamento fiscal relativamente às competências remanescentes até 12/2003, inclusive.

Conclusão

Ante o exposto, CONHEÇO do recurso voluntário, ACOLHO a decadência até a competência 04/2002 e, no mérito, DOU-LHE PROVIMENTO PARCIAL para excluir do lançamento as competências remanescentes até 12/2003.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Cleberson Alex Friess