



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS

Processo n° 11046.001957/2008-29
Recurso n° Especial do Contribuinte
Acórdão n° 9202-007.958 – 2ª Turma
Sessão de 18 de junho de 2019
Matéria ARBITRAMENTO - AFERIÇÃO INDIRETA
Recorrente TELENGE TELECOMUNICAÇÕES E ENGENHARIA LTDA
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/1999 a 31/05/1999

ARBITRAMENTO. IRREGULARIDADES. ESTABELECIMENTOS DIVERSOS. AUTUAÇÃO. PERÍODOS ANTERIORES À APURAÇÃO DA FALTA. IMPOSSIBILIDADE.

Incabível o arbitramento em determinado estabelecimento, quando a autuação decorre de falta verificada em outro estabelecimento, em período posterior ao objeto da autuação.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial e, no mérito, em dar-lhe provimento.

(assinado digitalmente)

Maria Helena Cotta Cardozo - Presidente em Exercício e Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Mário Pereira de Pinho Filho, Patrícia da Silva, Pedro Paulo Pereira Barbosa, Ana Paula Fernandes, Denny Medeiros da Silveira (suplente convocada), Ana Cecília Lustosa da Cruz, Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri e Maria Helena Cotta Cardozo (Presidente em Exercício).

Relatório

O presente processo trata do **Debcad 35.159.105-2**, referente às Contribuições Previdenciárias, parte patronal e a destinada ao financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos Riscos Ambientais do Trabalho - RAT, bem como a destinada a terceiros (Salário Educação, SESI, SENAI, INCRA e SEBRAE), incidentes nas remunerações pagas aos segurados empregados, calculadas por aferição indireta, no período de 01/1999 a 05/1999, conforme Relatório Fiscal de fls. 29 a 33.

Em sessão plenária de 03/04/2018, foi julgado o Recurso Voluntário, prolatando-se o Acórdão nº 2301-005.236 (e-fls. 401 a 417), assim ementado:

"ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Data do fato gerador: 31/01/1999, 31/03/1999, 31/05/1999

ARBITRAMENTO. AFERIÇÃO INDIRETA. PAGAMENTO ESPONTÂNEO.

O arbitramento é hipótese legal de apuração do tributo devido. É lícita a aplicação da aferição indireta para o cálculo de contribuições previdenciárias quando há omissão de registros contábeis. O pagamento espontâneo não elide a possibilidade de aplicação da aferição indireta, se presentes os requisitos legais e normativos.

NORMA INSTRUMENTAL. PROCEDIMENTOS DE AUDITORIA FISCAL. INOVAÇÃO NORMATIVA. RETROATIVIDADE.

Aplica-se a norma instrumental vigente no momento do lançamento. O advento de norma que modificou procedimentos e critérios de fiscalização não afetam o lançamento constituído.

CRITÉRIOS DE ARBITRAMENTO. AFERIÇÃO INDIRETA. CONSTRUÇÃO CIVIL. CONSTRUÇÃO DE LINHAS E REDES DE TELECOMUNICAÇÕES. INSTRUÇÃO NORMATIVA DC/INSS Nº 18, DE 2000.

Aplicam-se os critérios de aferição previstos na Instrução Normativa DC/INSS nº 18, de 11 de maio de 2000, quando a pessoa jurídica realiza obras de construção civil. A instalação de redes de telecomunicações é atividade de construção civil prevista na norma de regência, para efeito de aplicação de critérios de aferição indireta."

A decisão foi assim registrada:

"Acordam, os membros do colegiado, por maioria de votos, negar provimento ao recurso, nos termos do voto do relator. Vencidos os conselheiros Alexandre Evaristo Pinto, Wesley Rocha e Juliana Marteli Fais Feriato, que davam provimento ao recurso. Manifestou a intenção de apresentar declaração de voto o conselheiro Alexandre Evaristo Pinto."

Cientificada do acórdão em 03/07/2018 (AR - Aviso de Recebimento de e-fls. 423), a Contribuinte interpôs, em 17/07/2018 (Termo de Solicitação de Juntada de e-fls. 424), o Recurso Especial de e-fls. 426 a 450, com fundamento nos artigos 64, II, e 67, do

Anexo II, do RICARF, aprovado pela Portaria MF nº 343, de 2015, visando rediscutir o **lançamento por aferição indireta**.

Ao Recurso Especial foi dado seguimento, conforme despacho de 25/09/2018 (e-fls. 470 a 477).

Em seu apelo, a Contribuinte apresenta as seguintes alegações:

- observa-se que, em razão de algumas horas extras eventualmente não lançadas ou não pagas regularmente, e mesmo assim apenas na sua filial do Paraná, envolvendo tão somente o período de abril de 1999 a janeiro de 2000, optou-se por um arbitramento, incluindo mais outros 05 (cinco) Municípios (Salvador, Rio de Janeiro; Campinas, Fortaleza e Aracaju), e abrangendo um período de 08/1996 a 10/2000;

- ao invés de simplesmente cobrar da Contribuinte as eventuais Contribuições que não teriam sido pagas, sobre as tais horas extras, optou por arbitrar a Contribuição de todos os empregados, com base no somatório das notas fiscais;

- apenas para que se possa avaliar a injustiça e ilegalidade do arbitramento, a defendente juntou cópia de várias inspeções do mesmo Ministério do Trabalho, em seu estabelecimento matriz, em Salvador, onde nenhuma irregularidade foi encontrada, nem mesmo uma inspeção específica, direcionada exatamente em razão da anterior inspeção do Estado do Paraná;

- vale registrar que o próprio Procurador do Trabalho, que liderou a inspeção em Curitiba, direcionou correspondência ao Sr. Chefe da Divisão de Arrecadação do INSS aqui em Salvador, informando, dentre outras coisas, "*que o presente procedimento investigatório limita-se à filial de Curitiba/PR*";

- é importante que se registre que a notificada apresentou à Fiscalização todos os livros e documentos solicitados e os auditores confirmam este fato na própria notificação, onde atestam que foram "examinados" os seguintes documentos: folhas de pagamento de empregados e diretores, guias de Recolhimento (GRPSs e GPSs) relativa aos segurados empregados, livros Diário e Razão do período de 08/96 a 10/02/2000, balancetes de verificação mensais, contratos e notas fiscais de serviços, guias de recolhimento do FGTS, relação anual de informações sociais (RAIS), documentos de caixa, GFIP e GRFP;

- nenhum documento foi negado e não há registro de que tenha havido alguma irregularidade nos que foram apresentados, pelo que se pode concluir que não houve recusa ou sonegação de informações, ou ainda a sua apresentação de forma deficiente;

- ficou demonstrado que a Fiscalização formalizou o arbitramento em todos os estabelecimentos da notificada, justificando o feito em razão de algumas falhas verificadas na filial de Curitiba, e mesmo assim de horas extras, que confessadamente (e antes mesmo da fiscalização do INSS) tiveram regularizados os recolhimentos das correspondentes contribuições ao INSS, por meio de GFIP e GPS;

- se é assim, a medida extrema do arbitramento não tem base legal, pois entesta violentamente com o quanto disposto no Código Tributário Nacional, em seu art. 148, que só autoriza o arbitramento quando "*sejam omissos ou não mereçam fé as declarações ou os esclarecimentos prestados, ou os documentos expedidos pelo sujeito passivo*";

- o fato de uma fiscalização do trabalho, em inspeção, identificar, na filial de Curitiba, algumas horas extras não registradas em alguns meses, realmente não é fundamento para se proceder ao arbitramento, desconsiderando a contabilidade de todos os estabelecimentos;

- os auditores não arrolaram uma única restrição aos livros e documentos apresentados;

- a própria Orientação Normativa INSS/DAF/AFFI nº 02/1995, que uniformizou o conteúdo do Relatório Fiscal integrante das NFLD, em seu item 4.4.8, quando se refere à aferição indireta (arbitramento), determina que o FCP "*deverá apresentar, de forma pormenorizada, a justificativa da aferição, com caracterização da ausência dos elementos solicitados, da insuficiência ou da não aceitação dos apresentados*", o que não houve no caso sob exame;

- mesmo as apontadas irregularidades encontradas pela inspeção da Procuradoria do Trabalho, no Paraná, já estavam regularizadas quando da fiscalização do INSS, inclusive com a declaração e o pagamento ao INSS, em GFIP e GPS, das Contribuições originadas das horas extras não lançadas regularmente;

- como se não bastassem todos os argumentos até aqui expendidos, que comprovam o desacerto, a precipitação e a ilegalidade do injusto arbitramento, não se poderia quedar inerte à forma utilizada para a aferição indireta, se pela Instrução Normativa 18/2000, aplicável exclusivamente para obra de construção civil, o que absolutamente não é o caso dos serviços prestados pela notificada, que é uma "*fornecedora de serviços de implantação, instalação, montagem e reparos no sistema de telecomunicações*;

- o próprio CNPJ da notificada, emitido pela Secretaria da Receita Federal, para todos os estabelecimentos da empresa, faz constar como "código e descrição da atividade econômica principal" o serviço de manutenção de redes de telecomunicações, com o nº 64.20-3/06, o que corrobora que a recorrente não é construtora e não realiza obra de construção civil;

- houve inúmeros equívocos nos lançamentos das NFLDs, com valores equivocados das notas fiscais e guias de recolhimentos, e a notificada, para comprovar, elencou, um a um, os apontados equívocos do lançamento, separando-os por NFLD, e neste ponto teve a sua defesa acolhida pela instância anterior, que acolheu a redução do débito em algumas NFLDs, mantendo, no entanto, o arbitramento, injustificadamente;

- não resta dúvida que foram prestados todos os esclarecimentos solicitados, e que a documentação apresentada não estava irregular ou incompleta

- e se nenhuma dessas ocorrências foi registrada no Relatório Fiscal (como prevê a ON INSS/DAF/AFFI nº 02/1995, em seu item 4.4.8), é porque não foram constatados pelos ilustres auditores, à evidência;

- não sendo constatadas tais circunstâncias, que poderiam limitar ou dificultar a ação fiscal, não se justificaria a adoção do temerário arbitramento, que é uma medida extrema, a ser utilizada em último caso

- a jurisprudência administrativa e a do Poder Judiciário, a propósito desse tema, é bastante contundente, e todas as decisões encontradas são no sentido de repelir arbitramentos efetuados sem uma justificativa muito bem demonstrada;

Ao final, a Contribuinte pede que seja dado provimento ao Recurso Especial, reformando-se a decisão recorrida.

O processo foi encaminhado à PGFN em 01/10/2018 (Despacho de Encaminhamento de e-fls. 478) e, em 03/10/2018 (Despacho de Encaminhamento de e-fls. 488), foram oferecidas as Contrarrazões de e-fls. 479 a 487, contendo os seguintes argumentos:

- o procedimento fiscal de aferição indireta decorrente da desconsideração da escrita contábil ocorreu em estrito cumprimento ao que preconiza a Lei nº 8.212, de 1991, estando tal situação plenamente evidenciada nos autos;

- não há qualquer contestação ao fato de não ter havido o lançamento contábil do salário de contribuição relativo às horas extras (em títulos próprios da contabilidade e de forma discriminada), situação que, ainda que verificada em uma das filiais da empresa (em Curitiba-PR), é suficiente para a desconsideração da contabilidade e o consequente arbitramento e aferição das bases de cálculo para fins de apuração e lançamento do crédito previdenciário;

- a contabilidade de uma empresa não pode ser encarada como uma entidade estanque, fracionada, devendo os lançamentos contábeis ser revestidos dos princípios informadores da ciência contábil, representando a vida econômico-financeira da empresa;

- não subsiste a argumentação da defesa que pretende uma limitação temporal e espacial da desconsideração da contabilidade;

- sendo como é a Contabilidade uma entidade integral, as provas carreadas aos autos acerca do não lançamento de fatos geradores referentes a horas extraordinárias na filial de Curitiba de 04/99 a 01/00 são mais do que suficientes para atestar a licitude do procedimento perpetrado pela fiscalização;

- o desatendimento dos princípios informadores da ciência contábil já constitui, de per si, motivo mais que suficiente para ensejar a aferição indireta da base de cálculo, aliado ainda à constatação de que, indiscutivelmente, a contabilidade da empresa não registrou o real movimento de remuneração dos segurados a seu serviço;

- se a escrita contábil da impugnante não representava o movimento real de remuneração dos segurados a seu serviço, se esta mesma escrita contábil não atendeu aos mais mezinhos princípios informadores da ciência contábil, é de se concluir que os documentos expedidos pelo sujeito passivo não são merecedores de fé, não havendo porque arguir ilegalidade do procedimento fiscal de arbitramento em face do art. 148 do CTN;

- na verdade, o procedimento fiscal do arbitramento (aferição indireta) foi todo desenvolvido com fulcro no CTN, na Lei 8.212, de 1991, e na legislação tributária pertinente;

- com relação à aplicação das normas infralegais referidas - Ordem de Serviço INSS/DAF nº. 209, de 20.05.99 e Instrução Normativa INSS/DAF nº. 18, de 11.05.2000 - convém ressaltar que os agentes fiscais bem procederam ao aplicar, no momento da ação fiscal desenvolvida, os parâmetros procedimentais em vigência (na data da lavratura da NFLD), realizando, assim, a devida “atualização” normativa - restrita aos aspectos procedimentais da apuração e lançamento do crédito;

- quanto à argumentação de que não se aplica a Instrução Normativa INSS/DAF n°. 18/2000, pois a atividade da empresa não é de construção civil, a análise do contrato social (fls. 112 a 115), bem como o pronunciamento fiscal às fls. 192 a 195, elucidam inteiramente a questão, afastando a tese da defesa;

- além de constar do próprio contrato social (cláusula 2, letra c) como objetivo da sociedade a execução de obras de construção civil em geral, a empresa é inscrita no CREA - Conselho Regional de Engenharia, Arquitetura e Agronomia, conforme pesquisa no site desta entidade, às fls. 181;

- o item 45.33-0 do Anexo III enquadra o serviço de construção de linhas e redes de telecomunicações como obra de construção civil, sendo lícito concluir que procede o enquadramento da notificada nas disposições do inciso VI, art. 4º, Capítulo I da IN 18, de 2000;

- em face das limitações impostas à aplicação retroativa da lei tributária no CTN, não é possível aplicar a IN INSS-DC n°. 70/2002 a este caso concreto;

- quanto à fiscalização da matriz e das filiais de forma centralizada, a partir do estabelecimento centralizador, nada de irregular decorre de tal procedimento, materializado na notificação em apreço e nas demais NFLD, oriundas da mesma ação fiscal;

- quanto aos recolhimentos efetivamente comprovados nas guias de recolhimento apresentadas e que foram objeto de alegação de equívoco na digitação operacional de seus valores, quando da materialização da notificação, os agentes fiscais procederam aos devidos esclarecimentos, demonstrando não terem ocorrido erros materiais no presente lançamento.

Ao final, a Fazenda Nacional pede que seja negado provimento ao recurso.

Voto

Conselheira Maria Helena Cotta Cardozo - Relatora

O Recurso Especial interposto pela Contribuinte é tempestivo e atende aos demais pressupostos de admissibilidade, portanto deve ser conhecido.

Trata-se do **Debcad 35.159.105-2**, referente às Contribuições Previdenciárias, parte patronal e a destinada ao financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos Riscos Ambientais do Trabalho - RAT, bem como a destinada a terceiros (Salário Educação, SESI, SENAI, INCRA e SEBRAE), incidentes nas remunerações pagas aos segurados empregados, devidas pela filial da Contribuinte em Campinas/SP, calculadas por aferição indireta, no período de 01/1999 a 05/1999, conforme Relatório Fiscal de fls. 29 a 33.

O arbitramento foi realizado em razão de que, durante a ação fiscal na empresa, foi examinado um ofício emitido pelo Ministério Público do Paraná, onde constatou a fiscalização, dentre outras irregularidades, a existência de recibos paralelos de pagamento de horas extraordinárias e cartões de ponto sem o registro de horas extras realizadas, bem como cópias de recibos de horas extras sem a incidência de encargos sociais, mas apenas na filial do Paraná, no período de abril de 1999 e janeiro de 2000 (fls. 41 a 50).

A questão já foi objeto de inúmeros julgados, envolvendo as diversas filiais da Contribuinte. Dentre eles destaco os Acórdãos n.ºs 206-01.146, de 07/08/2008 e 206-00.854, de 09/05/2008, e deste último colaciono o voto vencedor, da lavra da Ilustre Conselheira Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira, fazendo minhas as suas razões de decidir.

"É certa a possibilidade da auditoria fiscal de arbitrar valores, quando identificar que a contabilidade da empresa não registra a realidade dos fatos, e ainda mais, tendo sido identificado por meio da fiscalização do trabalho, em conjunto com ação do Ministério Público do Trabalho, o pagamento de verbas trabalhistas, sem a incidência de contribuições previdenciárias.

Conforme muito bem descrito pela relatora em seu voto, a fiscalização previdenciária tomou por base informações do MPT e da fiscalização do trabalho que presenciaram o pagamento de verbas trabalhista 'por fora', sem que tais pagamentos fossem devidamente contabilizados.

Às fls. 68 a 71, foi anexado o Relatório de Inspeção do MPT, onde ficam evidenciadas que as práticas adotadas pela unidade de Curitiba, nada mais são do que ordens repassadas pela Matriz:

'Após, dirigimos até a sala do Sr. Celso Antonio Majchrovicz — CEA 1466-2-D-REG. 30342, o qual esclareceu que a empresa TELENGE tem sua matriz sediada na cidade de Salvador/BA. Afirmou ser apenas Eng. Co-Responsável pela filial do Paraná, cabendo-lhe a função de repassar as ordens oriundas da matriz.

(...)

Constatamos dos recibos paralelo do pagamento de horas extras, apresentados pela Sra. Edicléia, a não incidência dos encargos sociais e trabalhistas (INSS e FGTS).

(...)

Enquanto prosseguia a fiscalização, tomamos conhecimento de que o pagamento 'por Fora' prosseguia em outra localidade para a qual me dirigi com o servidor Valmir. O pagamento estava se dado numa casa residencial situada na esquina das ruas (...) . Adentramos à casa e falamos com o Sr. Messias São Paulo, responsável pelo pagamento, tendo informado ser o Coordenador do Setor de Faturamento, o qual mais uma vez suspendeu o pagamento. Ao pedirmos esclarecimentos disse que deveríamos falar com o Sr. Celso. Recusou prestar maiores esclarecimentos.

(...)

Retornamos à sede da filial da Empresa, demonstrando a nossa indignação com a conduta do Sr. Celso (responsável pela filial), por dificultar os esclarecimentos ao valer-se de artifício para ocultar o pagamento de salários 'por fora'. A hipótese era de prisão em flagrante por sonegação fiscal e por inviabilizar a autuação do Ministério Público e da Fiscalização do Ministério

do Trabalho. Aliás, durante todo o tempo, o Sr. Celso mostrou-se evasivo, dando-se por desentendido. Mesmo assim, explicou que a empresa deposita gratificações (pagamento por fora) nas contas bancárias dos Coordenadores, sendo que estes pagam as gratificações aos empregados (espécie de produção).(.) Informou que as gratificações são calculadas sobre o faturamento e que apenas a matriz poderá fornecer maiores detalhes.'

Ou seja, pela simples análise do relatório, devidamente descrito no relatório fiscal, verifica-se ser plenamente aplicável o arbitramento, bem como a extensão deste para os demais estabelecimentos da empresa. As atividades impróprias encontradas na filial de Curitiba, conforme descrito no relatório do Procurador do Trabalho, não são objeto de decisões isoladas, mas conforme descrito pelos próprios empregados responsáveis: 'as ordens partem da matriz, devendo inclusive, maiores esclarecimentos serem dirigidos a esta'.

Contudo, discordo apenas no que concerne ao período objeto do arbitramento.

Foram constatados pagamentos 'por fora' na competência janeiro de 2000 (informação constante do relatório de inspeção do MPT fl. 68, item 1), servindo este evento como parâmetro para desconsideração da contabilidade e realização do arbitramento. Não foi fornecida nenhuma informação de que essa irregularidade já acontecera anteriormente. Dessa forma, entendo que somente a partir da competência 01/2000, estaria o auditor legitimado a arbitrar valores.

No caso objeto desta NFLD, constatamos lançamento de contribuições por arbitramento para o período de 08/1996 a 08/1998, consubstanciados nos relatórios e denúncias apontados pelo MPT e fiscalização trabalhista. Dessa forma, não há como sustentar o lançamento para o período objeto desta NFLD na maneira como foi realizado."

No presente caso, como as competências objeto da autuação são de 01/1999 a 05/1999, e as irregularidades que originaram o presente processo ocorreram na competência 01/2000, o arbitramento efetuado não pode ser mantido.

Diante do exposto, conheço do Recurso Especial interposto pela Contribuinte e, no mérito, dou-lhe provimento.

(assinado digitalmente)

Maria Helena Cotta Cardozo

Processo nº 11046.001957/2008-29
Acórdão n.º **9202-007.958**

CSRF-T2
Fl. 494
