



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 11516.008016/2008-32
Recurso Voluntário
Acórdão nº 2402-012.546 – 2ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 06 de março de 2024
Recorrente DAROS ENGENHARIA LTDA
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/10/2008 a 31/10/2008

AFERIÇÃO INDIRETA.EXCEPCIONALIDADE.SOMENTE PERMITIDA QUANDO DEMONSTRADA A IMPOSSIBILIDADE DE APURAÇÃO DO TRIBUTO COM BASE NA DOCUMENTAÇÃO APRESENTADA.VÍCIO MATERIAL

O arbitramento da base de cálculo das contribuições previdenciárias somente é aplicável quando demonstrada a impossibilidade de levantamento da base a partir da documentação e contabilidade da empresa sendo medida excepcional.

Vício constatado nos fundamentos de constituição do crédito tributário é de natureza material.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, acatar a preliminar de nulidade do lançamento por vício material.

(documento assinado digitalmente)

Francisco Ibiapino Luz - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Rodrigo Duarte Firmino – Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Rodrigo Duarte Firmino, Gregorio Rechmann Junior, Rodrigo Rigo Pinheiro, Francisco Ibiapino Luz (Presidente). Ausente(s) o conselheiro(a) Ana Claudia Borges de Oliveira.

Relatório

I. AUTUAÇÃO

Em 12/12/2008 foi constituído o crédito tributário para cobrança de contribuições sociais previdenciárias incidentes sobre a mão de obra empregada na construção do Edifício Comercial Kosmos, Rubrica: Terceiros, referentes à competência de outubro de 2008, ciência pessoal em 23/12/2008, conforme Auto de Infração - DEBCAD nº 37.194.051-6, no valor de R\$ 23.504,14, acrescido de Juros de R\$ 235,04, Multas em R\$ 3.525,62, respectivamente, fls. 2 e ss, **totalizando R\$ 27.264,80.**

A exação foi precedida de ação fiscal, conforme Mandado de Procedimento nº 0920100.2008.00571, fls. 22 e ss, sendo instruída por relatório circunstanciando fatos e fundamentos jurídicos, fls. 30 e ss, Aviso de Regularização de Obras – ARO e cópias de outros documentos instrutivos, conforme fls. 60 e ss.

O lançamento das contribuições patronais foi constituído ao amparo do PAF 11516.008015/2008-98, tendo o deslinde do contencioso resultado final desfavorável ao contribuinte, conforme Acórdão nº 2401-02.359 deste Conselho em 17/04/2012.

Em apertada síntese, trata-se a exação de contribuições entendidas pela autoridade tributária devidas em razão da execução de obras de edificação realizadas no período, utilizando-se de remuneração dos empregados aferida indiretamente a partir de metodologia de apuração de mão de obra com base no Custo Unitário Básico – CUB, divulgado pelo Sindicato da Indústria da Construção Civil – SINDUSCON/SC.

Segundo consta do relatório, a empresa autuada não obedeceu aos princípios contábeis, descrevendo-se as divergências apuradas, fls. 40 e ss. Consta também Aviso de Regularização de Obras - ARO, fls. 60 e ss e cópias de documentos, fls. 74 e ss.

II. DEFESA

O contribuinte apresentou defesa, fls. 92 e ss, combatendo veementemente a metodologia de apuração indireta da mão de obra adotada na autuação, ou seja, o CUB, **vez que alegou não haver vícios substanciais contábeis**, a ponto de inviabilizar a identificação do movimento real de remuneração dos segurados.

A empresa rebate pontualmente as divergências apontadas no relatório fiscal e apresenta suas teses de direito, pugnando, ao final, pela anulação do lançamento.

Juntou em sua peça de defesa diversas cópias de contrato de mão de obra, extratos bancários, guias de previdência social – GPS e outros documentos, conforme fls. 138 e ss, inclusive o CUB que entendeu vigente para o fato gerador, fls. 320.

III. DECISÃO DE PRIMEIRO GRAU

A 5ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Brasília julgou em 21/09/2010 a impugnação improcedente, conforme Acórdão nº 03-39.176, mantendo a exação nos seus exatos termos, fls. 326 e ss, ementa abaixo:

O artigo 33, da Lei 8.212/91, nos casos em que ausente prova regular e formalizada, admite que o órgão arrecadador competente obtenha o montante dos salários pagos pela execução de mão-de-obra mediante o cálculo da mão-de-obra empregada, proporcional à área construída e ao padrão de execução da obra, cabendo ao proprietário, dono da obra, condômino da unidade imobiliária ou empresa co-responsável o ônus da prova em contrário

O contribuinte foi notificado da decisão *a quo* em 21/10/2010, fls. 342/346.

IV. RECURSO VOLUNTÁRIO

A recorrente apresentou recurso voluntário em 19/11/2010, 348 e ss, em que novamente demonstra seu descontentamento com o arbitramento e o método de aferição utilizado na exação, assim como expõe as demais teses de defesa arguidas em sua impugnação, aproveita-se, portanto, o relatório da decisão de primeiro grau.

I - Da ilegalidade do arbitramento

Alega a Impugnante que o arbitramento das contribuições para a seguridade social pressupõe a ausência de registro ou a existência de vícios substanciais na contabilidade, que inviabilizem a identificação do movimento real de remuneração dos segurados a serviço do contribuinte. Assim, trata-se de medida excepcional, que só deve ser utilizada em hipótese de erro substancial na contabilidade.

Que, no presente caso, os supostos vícios contábeis apontados, além de não afetarem ou prejudicarem a aferição do movimento real de remuneração dos segurados a serviço da Impugnante, estão longe de serem considerados substanciais. São irregularidades sanáveis e sem nenhuma relação com o fato gerador ou com a base de cálculo das contribuições sociais incidentes sobre a remuneração dos segurados, empregados, trabalhadores autônomos ou trabalhadores avulsos;

Que, no que tange aos itens 4 a 8 do relatório, nos quais a Autoridade Fiscal traz algumas divergências entre a data do registro das operações na Conta Caixa e a data efetiva do pagamento das despesas, todos os registros aconteceram dentro da competência devida e de forma alguma influenciam na apuração das contribuições cobradas da empresa;

Ressalta que, conforme entendimento jurisprudencial, se os vícios são passíveis de correção, não há que se falar em documentação imprestável ou arbitramento;

No item 9, a fiscalização menciona dois pagamentos feitos em 17/07/2006, no valor de R\$236,21 e R\$21,50, que, apesar de terem sido registrados oportunamente, foram efetuados por meio de Internet Banking na conta-corrente da sócia Caroline Daros, entendendo que tais operações teriam ferido o princípio da entidade, o qual estabelece que o patrimônio dos sócios não pode se misturar ao da empresa; porém, o pagamento pela sócia de duas contas que juntas totalizam R\$ 257,71, dentro de uma empresa que realizou, entre os anos de 2003 e 2007, mais de dez mil lançamentos contábeis, não pode ser considerado relevante para fins de tornar imprestável a sua escrita contábil;

Que a fiscalização presumiu a ocorrência de irregularidades em sua contabilidade, em relação à folha de pagamento ou à utilização de mão de obra própria na construção do Comercial Kosmos; entretanto não logrou demonstrá-las;

Nos itens 10 e 11, menciona o fato de que a Impugnante, mesmo após ter efetuado vários pagamentos, contabilizou saldo credor na Conta Caixa, no valor de R\$8.550,24; entretanto, a justificativa para que o caixa apresentasse tal saldo credor entre os dias 10/10/2006 e 16/10/2006, encontra-se nos lançamentos que relaciona (item 19 da Impugnação), e, mesmo que existam tais divergências, todas as operações foram registradas dentro da competência devida, e de forma alguma influenciaram na apuração das contribuições cobradas da empresa;

No mesmo sentido, irrelevantes as divergências indicadas nos itens 12 e 13, cujas alterações não acarretariam em qualquer prejuízo ao fisco, na medida em que a Impugnante é tributada com base no lucro presumido.

Que a Nota Fiscal emitida pela IDL Empreiteira de Mão de Obra, no valor de R\$23.282,23, foi contabilizada, por engano, no custo da obra do Comercial Kosmos pertencendo ao Comercial Daros, entretanto, tal equívoco pode ser facilmente corrigido através do estorno do lançamento, debitando Ajustes de Exercícios Anteriores e creditando o Custo da Obra do Comercial Kosmos;

Com relação aos cheques elencados no item 14, foram sacados diretamente no caixa do Banco do Brasil, para suprimento de caixa da empresa, conforme extratos da conta, em anexo. O que ocorreu, na verdade, foi o simples preenchimento incorreto da cópia de cheques. Assim, na medida em que o pagamento não se deu por compensação em conta-corrente, não há como precisar que os valores foram repassados à pessoa física "Oswaldo" ou à IDL Empreiteira de Mão de Obra;

A contabilização da Nota-Fiscal nº1048 em duplicidade (uma vez pelo valor bruto e outra pelo líquido), resultou de erro operacional no momento da escrituração, podendo ser facilmente corrigido por meio de Retificação de lançamentos contábeis;

Ressalta que a falha na escrituração ao registrar os custos da Residencial José Daros na conta referente ao Comercial Kosmos refere-se a simples incorreção na alocação dos lançamentos na conta contábil adequada, o que não acarreta em qualquer repercussão para fins de tributação, na medida em que tais contas são patrimoniais e do mesmo Subgrupo.

II - Da Obrigatoriedade de adotar o CUB vigente ao tempo do Fato Gerador

Dispõe que, embora a obra tenha sido executada quase que integralmente nos anos de 2006 e 2007, quando o CUB variou de RS 627,08 a RS 980,00, o arbitramento foi realizado com base no CUB vigente em outubro de 2008, no valor de R\$1.156,36, implicando no aumento indevido do montante do crédito tributário;

Que o cálculo do tributo deve refletir essa variação, devendo ser revisto, porque o fato gerador da contribuição, como se sabe, é o pagamento ou creditamento do salário ou da remuneração, que ocorreu quando da prestação dos serviços e não no momento do lançamento do tributo.

III - Da base de Cálculo Efetiva do Tributo

Ressalta que possui apenas dois sócios, remunerados por meio de pró-labore, e não possui empregados registrados em seu nome;

Que as obras de construção civil foram executadas por meio de terceirização de mão de obra, mediante assinatura de contratos de empreitadas, com a utilização de material próprio;

Em tais casos, a empresa, como contratante, tem apenas a obrigação de promover a retenção de 11% do valor bruto da nota fiscal ou da fatura da prestação de serviços, recolhendo a importância retida, em nome da empresa cedente da mão de obra, o que vem sendo rigorosamente cumprido, nos moldes do art. 31, da Lei Federal n.º 8.212/91.

Informa que todos estes fatos foram esclarecidos e comprovados durante a fiscalização, mediante apresentação dos documentos solicitados, impondo-se, assim, o cancelamento do presente auto de infração.

IV - Do não cabimento da Multa Isolada

Alega não ser cabível, no presente caso, a cominação da multa prevista no art. 92 da Lei n.º 8.212/91, uma vez que tal multa pressupõe a inexistência de outra penalidade expressamente cominada ao contribuinte, E, no caso, o contribuinte já foi submetido à cominação da multa de ofício prevista no art. 35 da referida Lei.

V. ALEGAÇÃO DE DECISÕES ADMINISTRATIVAS FAVORÁVEIS

Posteriormente, foi apresentada petição em 13/08/2013, fls. 394 e ss, em que informa decisões posteriores deste Conselho e favoráveis ao recorrente, quanto à adoção de método de aferição indireta, conforme abaixo transcrito:

1. As obras das empresas do grupo Daros - Daros Engenharia Ltda e Daros Construções e Edificações Ltda - foram fiscalizadas quanto aos exercícios de 2006 e 2007. Ambas tiveram contra si lavrados diversos autos de infração, todos no dia 12/12/2008, relativamente as contribuições sociais incidentes sobre a remuneração (de segurados empregados, contribuintes individuais e trabalhadores avulsos), e a devida a terceiros, bem como o SAT.
2. O crédito tributário foi apurado por arbitramento, mediante aplicação da metodologia de apuração indireta da mão-de-obra tendo por base o Custo Unitário Básico (CUB) da construção civil, "[...] em função da desconsideração do custo de mão-de-obra contabilizado pelo contribuinte, tendo em vista que a empresa não registrou o movimento real das despesas efetuadas para as obras".
3. Ambas as empresas, outrossim, apresentaram impugnações, as quais foram denegadas pela D RJ Florianópolis. Em ato contínuo, foram interpostos os competentes Recursos Voluntários a este Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, em um total de oito.
4. Destes, sete foram distribuídos à Quarta Câmara, dentre os quais quatro relativos à Daros Construções e Edificações Ltda (processos nº 11516.008127/2008-49; 11516.008131/2008-15; 11.516.008129/2008-38; 11516.008130/2008-62), julgados de

forma definitiva em 13/03/2013, com acórdão publicado em 22/05/2013 (transitado em julgado), anulando os autos de infração, conforme ementa que segue:...

VI. CONVERSÃO DO JULGAMENTO EM DILIGÊNCIA

Em 01/02/2023 este Conselho converteu o julgamento em diligência, fls. 423/430, conforme Resolução nº 2402-001.185, para, entre outros:

- a) informar se aquelas autuações de lavra também em 12/12/2008, cujo resultado foi favorável à recorrente, tal como alegado, possuem mesmo racional, bem como também se entende aplicável aos demais casos, além de solicitar quadro esquemático atinente aos processos;
- b) Considerando o registro na resolução de informação dada durante a sessão quanto ao êxito na execução fiscal daqueles créditos constituídos para as contribuições patronais, **inclusive com produção pericial**, informar se houve trânsito em julgado.

Intimada a prestar esclarecimento quanto aos termos da resolução, fls. 1.127/1.133, a recorrente apresentou resposta, fls. 436/1.126, constando cópia de laudo pericial; fls. 1.039/1.060, as principais peças relativas à execução fiscal, **com registro de trânsito em julgado favoravelmente ao executado** pelo reconhecimento de nulidade do lançamento, por entender a Justiça inexistir erros contábeis insanáveis de modo a justificar o arbitramento, fls. 1.061/1.106 e 1.119/1.124; quadro esquemático das fiscalizações e autuações realizadas no período, fls. 1.125/1.126.

A autoridade tributária produziu relatório, fls. 1.135/1.140, concluindo, entre outros, que aqueles processos julgados favoravelmente ao contribuinte são objeto de outra fiscalização simultânea e se referem a obra diversa “Edifício Comercial Daros”, inexistindo relação entre ambas.

Após intimado a recorrente se manifestou a fls. 1.147/1.148, destacando que a perícia apresentada nos embargos à execução se debruçou sobre os mesmos fatos aqui discutidos, donde requereu o provimento do recurso interposto.

É o relatório!

Fl. 7 do Acórdão n.º 2402-012.546 - 2ª Seção/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo nº 11516.008016/2008-32

Voto

Conselheiro Rodrigo Duarte Firmino, Relator.

I. ADMISSIBILIDADE

Admitido o recurso e petição na resolução de fls. 423 e seguintes, passo a analisar a preliminar apresentada.

II. PRELIMINAR

i. Ilegalidade do arbitramento

A recorrente alega que houve, *in casu*, ilegalidade no arbitramento pela ausência da ocorrência do pressuposto normativo que autoriza a medida adotada na exação, pois defende inexistir, *in casu*, **vício substancial na contabilidade de modo a inviabilizar a identificação do movimento real das operações realizadas** e que a aferição indireta é medida excepcional autorizada somente quando comprovada a imprestabilidade dos dados contábeis.

Primeiramente destaco que este argumento é o ponto central da lide administrativa.

Conforme dispositivo legal utilizado por fundamento para o arbitramento, o §6º do art. 33 da norma matriz tributária da seguridade social brasileira, Lei nº 8.212, de 1991, prevê a aferição indireta, arbitrada pela fiscalização, **quando constatado que a contabilidade não registra o movimento real de remuneração dos segurados a seu serviço, do faturamento ou do lucro:**

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. (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009).

(...)

§ 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. (grifo do autor)

O relatório fiscal que circunstanciou os fatos ensejadores da exação aponta irregularidades contábeis, conforme fls. 40 e ss, denunciando, ao final, **a falta de credibilidade dos registros para a aferição das contribuições previdenciárias**, fazendo sua conclusão nos seguintes termos:

18 - Considerando o acima exposto, emitimos o Auto de Infração DEBCAD 37.172.838-0 e tendo em vista que, nos livros Diário apresentados pela empresa, **não foram contabilizadas em títulos próprios todas as despesas efetuadas nas obras e os mesmos não registram o movimento real**, constatamos que foram feridos vários Princípios Contábeis, já identificados, **portanto a mesma não merece fé**. Em virtude disto, procedemos o levantamento do salário de contribuição para a obra de edificação do edifício Comercial Kosmos arbitrada por aferição indireta, tendo como base o CUB, Custo unitário Básico na construção civil, para estes lançamento usamos o levantamento "MOC". (grifo do autor)

Examinando o resultado da diligência, registro que aqueles contenciosos administrativos em que saiu vitoriosa a recorrente neste Conselho, apesar de simultâneos ao discutido no presente, referem-se a outra fiscalização e portanto não podem ser aproveitados para análise do direito, *in casu*, haja vista o devido alicerce em provas apontadas, portanto de verificação casuística.

De outro lado, destaco que o deslinde judicial na execução daqueles créditos referentes às contribuições patronais, conforme especialmente juntado a fls. 1.061/1.106, com registro de trânsito em julgado em decisão favorável à executada, **aliado à prova pericial de fls. 1.039/1.060, formam robusto complexo probatório e entendimento jurisprudencial que passo a analisar**.

A perícia examinou, ponto a ponto, aqueles argumentos da exação que sustentam a imprestabilidade contábil para fins de apuração da base de cálculo do tributo em exame, de modo a justificar o arbitramento:

(Itens 4, 5 e 6 do **Relatório fiscal** – fls. 40 e 42)

4- Ao analisarmos as despesas referente obra do comercial Kosmos, verificamos que, na contabilidade da empresa, só constava uma conta bancária no Banco do Brasil, inclusive com os extratos anexos à documentação de Caixa. Vários pagamentos referentes a obra do Comercial Kosmos foram realizados através do Banco Bradesco, com quitação direto no Caixa do Banco. Tais pagamentos exigem que seja dado a saída do valor respectivo do pagamento realizado creditando-se a Conta Caixa ou a Conta Banco do Brasil, pela saída do dinheiro e, em contra partida, debitando-se a despesas realizadas no custo da obra.

5-Para melhor exemplificar vamos identificar as transações realizadas entre a Daros Engenharia Ltda e a empresa Gerdau Aços Longos S.A e Polimix, onde foram adquiridos para a obra do Comercial Kosmos vários produtos especificados em nota fiscal e o pagamento foi realizado através da quitação de 03 boletos bancários na data de

17/05/06, pagamento efetuado diretamente no caixa, nos valores de R\$ 4.992,25 e R\$ 4.670,60 e R\$ 21.574,33. Para a contabilização das despesas efetuadas, necessariamente as operações devem envolver as contas Caixa ou Banco, creditando-se ou uma ou outra pela saída do dinheiro.

6-Ao analisarmos a movimentação bancária da conta Banco do Brasil e da conta Caixa no dia 17/05/06, não encontramos registro da saída dos valores correspondentes a quitação dos 03 boletos correspondentes. A empresa, quando da contabilização dos pagamentos, feriu os Princípios Contábeis, registrou o pagamento nas datas de 15/05/06 e 16/05/06 nos valores respectivos de R\$ 4.975,67 e R\$ 4.662,89, valores referentes aos boletos da Gerdau, quanto ao boleto da Polimix o mesmo foi registrado em 13/05/06, quando a quitação no banco foi efetuada em 17/05/06, registrou os fatos contábeis mesmo antes da ocorrência dos mesmos, portanto os saldos registrados pela empresa na conta Caixa nos dias, 13/05/06, 15/05/06 e 16/05/06, 17/05/06 estão totalmente distorcidos e não são reais.

(**Laud**o – fls. 1.047)

Quanto aos itens 4, 5 e 6 - São informações que estão conectadas entre si e serão respondidas em conjunto.

Pelo exame do livro razão constata-se que realmente só haviam registros contábeis relativos à conta do Banco do Brasil S/A. Não há outro banco.

Os pagamentos apontados estão escriturados nas contas corretas, ou seja, a custo da obra em contrapartida à conta caixa. Como havia saldo suficiente na conta caixa para pagamento de todas aquelas obrigações, houve apenas equívoco quanto às datas do registro dos pagamentos entre 13 e 17 de maio de 2006.

Pequenas diferenças entre notas fiscais e boletos pagos são decorrentes de poucos dias de atraso.

Quanto ao pagamento diretamente no caixa do Banco Bradesco, não há motivos para qualquer reparo, nem necessidade de possuir conta naquele Banco. Com dinheiro em caixa pagam-se as contas em qualquer banco do Sistema Financeiro Nacional.

Erros, ou equívocos, perfeitamente sanáveis não são suficientes para desqualificar a contabilidade para fins de aferição indireta das contribuições previdenciárias da obra da Embargante. Também não tem efeito significativo no resultado da empresa. (grifo do autor)

Como se tratam de pagamentos de materiais e serviços de concretagem, não afetam a base de cálculo das contribuições previdenciárias contidas nas folhas de pagamentos da Embargante. Quando há incidência na fonte os valores são retidos e recolhidos, conforme legislação vigente à época dos fatos. (grifo do autor)

(Itens 7 ao 16 do **Relatório Fiscal** – fls. 42/46)

7- Anexamos cópias das notas fiscais, dos boletos bancários e do Livro Razão do ano de 2006, páginas 06, com a movimentação da conta Caixa do dia 17/05/06, onde só consta o registro de suprimento de caixa no valor de R\$ 140,00 e cópia do Livro Razão folhas 24, com a movimentação da conta Banco do Brasil c/c 9969-4, onde no dia 17/05/06 só consta o pagamento de uma fatura da CASAN e suprimento de Caixa no valor de R\$ 140,00, que conforme mencionado deu entrada na conta Caixa.

8— Ao verificarmos a contabilização da conta Caixa na data de 03/07/06 encontramos o registro de pagamento de 02 notas fiscais da Gerdau Aços Longos S.A, no valor de R\$ 3.388,21 e R\$ 3.329,89, quando na realidade o pagamento da despesa ocorreu em 12/07/06, pagamento direto no caixa do banco Bradesco, portanto novamente os valores

apresentados como saldo na conta Caixa referente aos dias 03/07/06 e 12/07/06 não são reais, anexamos cópia dos boletos bancários e livro Razão pág. 07.

9— Ainda com referência a análise da conta Caixa, encontramos o registro de dois pagamentos efetuados em 17/07/06 de fatura da CASAN no valor de R\$ 236,21, referente a fornecimento de água para o Edifício Comercial Kosmos, na Rua Conselheiro Mafra e boleto emitido por Alberto Schutz Neto — Beto Plotagem- no valor de R\$ 21,50, estes registrados com data certa da quitação, em 17/07/06, só que foram efetuados através de Internet Banking Caixa, ou seja a empresa efetuou, através da sócia Caroline Feltrin Daros, débito direto em conta corrente na Caixa Econômica Federal, fato este que não poderia ter ocorrido, pois na contabilidade apresentada pela empresa não consta a conta corrente 1873/001/00005206-8, da 411/Agência da Caixa Econômica Federal. Anexamos cópia das folhas 01 do Balanço Patrimonial da empresa do ano de 2007 comprovando que a mesma só trabalhava com o Banco do Brasil. Através desta operação bancária, verificamos que a empresa feriu o Princípio da Entidade, que estabelece que o patrimônio dos sócios não pode se misturar ao da empresa. **Se efetuou o pagamento destas despesas, pode ter efetuado outros pagamentos diversos, inclusive de mão de obra para edificação do Residencial Kosmos.** (grifo do autor)

10— Conforme folhas 11 do Livro Razão, lançamento contábil em 10/10/06, verificamos que a empresa efetuou vários pagamentos e ficou com saldo credor na conta Caixa no valor de R\$ 8.550,24, após foram efetuados vários pagamentos até a data de 10/10/06 a conta Caixa continuou com saldo credor. Anexamos cópia da folha 11 do Livro Razão.

11- A conta caixa é uma conta do Ativo Circulante e especificamente inclui dinheiro, bem como cheques em mãos recebidos e ainda não depositados, que sejam pagáveis irrestrita e imediatamente, conta Caixa com saldo credor demonstra pagamentos indevidos ou sem saldo suficiente.

12- Verificamos no ano de 2007 que a empresa continuou ferindo os Princípios Contábeis quando da escrituração da Conta Bancos. Conforme livro Razão de 2007, página 36, consta registro de pagamento na data de 18/01/07, no valor de R\$ 14.000,00 valor referente a elevadores Otis, mas o pagamento foi realizado na data de 24/01/07, conforme comprovante de pagamento de títulos, portanto deveria ter sido registrado na contabilidade nesta data, ferindo assim a empresa os Princípios da Oportunidade e também da Competência, já que estes Princípios estão correlacionados, portanto o saldo da conta Banco não representa verdade material, não observando a empresa o aspecto quantitativo do Princípio da Oportunidade.

13— Ainda no ano de 2007, a empresa Daros Engenharia Ltda., feriu o Princípio da Entidade quando contabilizou no custo da obra do Comercial Kosmos, conforme Razão página 119, a nota fiscal de número 1539, emitida pela IDL Empreiteira de Mão de Obra Ltda., em 301107 no valor de R\$ 23.282,23. A nota fiscal refere-se a mão de obra para edifício Comercial Daros.Com, que é da Construtora Daros Edificações e obras Ltda. CNPJ 80.448.103.0001/58, portanto outra empresa. O Princípio da Entidade estabelece que o patrimônio de uma entidade não se confunde com o patrimônio de outras entidades, nem mesmo com o de seus sócios ou proprietários.

14- A escrituração contábil utiliza-se de históricos que não fornecem informações claras e precisas sobre os lançamentos, como acontece nas contas Caixa e Bancos, na qual, rotineiramente, são usados termos que não traduzem as reais operações registradas. Através das cópias de cheques, cujas cópias anexamos, números 850025 no valor de R\$ 4.000,00 emitido em 04/04/05 e 850027 no valor de R\$ 5.000,00 emitido em 07/04/05, conforme histórico no documento constatamos que os mesmos foram utilizados para pagamento a pessoa física "Osvaldo", a empresa lançou estes cheques no Caixa, os mesmos foram debitados, conforme folhas 03 do Livro Razão do ano de 2005, como se os mesmos fossem utilizados para reforço de caixa, contudo nas cópias de cheques

apresentadas verificamos o nome de pessoa física, comprovando assim que os mesmos foram utilizados para pagamentos realizados pela empresa. Fato este que se repetiu em 02/12/05, onde através da cópia de cheque número 850013 no valor de R\$ 6.000,00, cujo lançamento na conta Caixa foi registrado com histórico de suprimento de caixa, conforme folhas 07 do livro Razão, quando no histórico da cópia de cheque constava que sua utilização era para pagamento da IDL, ou seja a Empreiteira responsável pelas obras do Residencial Kosmos. Não localizamos nota fiscal emitida pela IDL com os valores de R\$ 6.000,00, nem foi registrado valores referente a adiantamento para a empreiteira.

15— A empresa apresentou contrato com a IDL Empreiteira de Mão de Obra Ltda, CNPJ 00408486/0001-00, para execução dos serviços de edificação do Comercial Kosmos, no valor de R\$ 500.000,00, contrato assinado em 28 de fevereiro de 2005. A contabilização das despesas com a mão de obra foram lançadas na conta 1.1.02.01.01.01.001- Obras em andamento. Ao analisarmos as notas fiscais emitidas e os valores contabilizados, constatamos várias divergências entre os valores das notas fiscais e a contabilização efetuada. Como exemplo, nas páginas 64 do livro Razão, na data de 04/09/06, foram contabilizadas no custo da obra, a nota fiscal número 1048, no valor de R\$ 13.382,17 e R\$ 16.759,13, quando a nota fiscal apresentada é de R\$ 16.359,13 emitida em 30/08/06, portanto foi lançada duas vezes no custo da obra, pelo seu valor bruto e também pelo valor líquido. Quanto a nota fiscal 1279 emitida em 30/01/07, no valor de R\$ 14.573,16 não localizamos o pagamento da mesma, nem na conta Caixa e nem conta Banco, bem como não constatamos o seu lançamento na conta 1.1.02.01.01.01.001- Obras em Andamento. A empresa efetuou a retenção dos 11% para o Instituto Nacional do Seguro Social sobre a mão de obra estipulada na nota fiscal 1279, emitida em 30/01/07 no valor de R\$ 1.603,05 e não efetuou o lançamento em títulos próprios de sua contabilidade, pois a retenção não foi lançada na conta 2.1.03.01.009- INSS S/Terceiros página 280 do Livro Razão de 2007 e a nota fiscal não foi lançada no custo da obra do Comercial Kosmos conta 1.1.02.01.01.01.001- Obras em andamento página 93 do Razão ano 2007.

16— A partir do ano de 2006 a empresa começou a contabilizar na conta 1.1.02.01.01.02.200 - Obras em Andamento - as despesas efetuadas com a obra do Residencial José Daros. Apresentou contrato de mão de obra, também com a IDL Empreiteira de Mão de Obra para a edificação do mesmo, no valor de R\$ 560.000,00, assinado em 20/03/07. As notas fiscais começaram a ser emitidas a partir de maio de 2007 e Portanto deveriam ter sido lançadas, a partir desta data, na conta 1.1.02.01.01.01.02.200 - Obras em Andamento referente a obra José Daros, mas todas as notas fiscais de mão de obra, foram lançadas no custo da obra do Comercial Kosmos, conta 1.1.02.01.01.01.001 - Obras em Andamento, sendo que a nota fiscal 1543 simplesmente não foi contabilizada pela empresa. As seguintes notas fiscais não foram Lançadas em títulos próprios da contabilidade conforme Plano de Contas apresentado pela empresa:

NF	Data	Valor
1502	30/05/07	12.986,50
1509	29/06/07	11.160,60
1514	31/07/07	9.091,50
1522	30/08/07	14.388,16
1527	28/09/07	5.000,00
1533	31/10/07	5.000,00
1537	30/11/07	5.000,00
1543	20/12/07	5.000,00

(**Laud**o fls. 1.048 a 1.050)

Quanto ao item 7 - Relata pagamento de R\$ 140,00 (cento e quarenta reais), foge ao senso contido na Convenção da Materialidade, ou Relevância dos valores registrados na contabilidade, portanto, não é motivo para desclassificar a contabilidade.

Quanto ao item 8 - Relata casos semelhantes aos casos descritos nos itens 4, 5 e 6, respondidos acima. Portanto as respostas são exatamente as mesmas, sendo desnecessário replicá-las aqui.

Quanto ao item 9 - Relata pagamentos nos valores de R\$ 236,21 e R\$ 21,50. Responde-se da mesma forma que o respondido com relação ao item 7. Valores insignificantes, portanto, não são motivos para desclassificar a contabilidade.

Quanto aos itens 10 e 11 - Realmente a conta caixa ficou com saldo credor (negativo) no valor de R\$ 8.550,24, no período de 10/10/2006, permanecendo com saldo credor sendo reduzido diariamente até o dia 17/10/2006. Portanto, por 7 dias, quando então foi feito aporte de R\$ 12.566,32, revertendo-se aquele saldo.

O saldo credor do caixa tem duas explicações principais: a) pagamento de conta suportada por sócio; ou b) receita não contabilizada. Nada foi mencionado no relatório fiscal.

Além do valor envolvido ser insignificante, o problema de caixa foi prontamente solucionado, ou seja, dentro do próprio mês. Ressalte-se que as contribuições previdenciárias são apuradas em períodos mensais e não diários.

Ainda, se fosse considerado irregular, tanto num caso (aporte) ou outro (omissão de receita) não há a hipótese de incidência das contribuições previdenciárias lançadas.

Quanto ao item 12 - Relata casos semelhantes aos fatos descritos nos itens 4, 5 e 6, respondidos acima, agora em janeiro de 2007. Portanto as respostas são exatamente as mesmas, sendo desnecessário replicá-las aqui, ainda com a atenuante que o pagamento foi efetuado via conta bancária - Banco do Brasil.

Alegar que o saldo da conta banco não representa a verdade material é forçar, por demais, a aplicação dos princípios contábeis da competência e da oportunidade relatados, quando pode ser por erro humano e se lançou no dia 18 um pagamento do dia 24/01/07, ou ainda, quando se emite um cheque e lança-se pela data emissão, mas segura-o para pagar em data posterior.

Quanto ao item 13 - Relata pagamento para a empresa IDL Empreiteira de Mão de Obra Ltda., em 30/11/2007, da nota fiscal nº 1.539 na importância de R\$ 23.282,23,

contabilizado na conta da obra do Edifício Kosmos, enquanto que o correto seria de outra obra de outra empresa coligada, ferindo ao Princípio Contábil da Entidade, em que não se confundem com patrimônios de outras empresas ainda que do mesmo grupo econômico.

Embora se enquadre no conceito de relevância, a nota fiscal citada não foi localizada nos autos do processo, dificultando a análise.

Quanto ao item 14 - Relata três saques da conta bancária, lançados contra o caixa sem as devidas comprovações, nos valores de: R\$ 4.000,00 (04/04/2005); R\$ 5.000,00 (07/04/2005); e R\$ 6.000,00 (025/12/2005); sendo que este último seria para a empreiteira denominada IDL, porém não foi localizada correspondente nota fiscal.

Constata-se que foram localizados 3 erros ou falhas durante o ano de 2005. Novamente neste item se aplica a Convenção Contábil da Imaterialidade; em outras palavras 3 erros num ano todo seriam insuficientes para desclassificar a contabilidade por um ano todo.

A fiscalização poderia ter efetuado o lançamento tributário dos valores registrados na conta caixa, sem identificação, como pagamentos a terceiros não identificados, mas não partir para formar o conjunto de provas para a desclassificação contábil.

Quanto ao item 15 - Relata que, conforme página 64 do livro Razão, em 04/09/06, foram contabilizadas no custo da obra - conta 1.1.02.01.01.01.001 - Obras em Andamento, a nota fiscal número 1048, no valor de R\$ 13.382,17 e R\$ 16.759,13, quando a nota fiscal apresentada é de R\$ 16.359,13 emitida em 30/08/06, portanto foi lançada duas vezes no custo da obra, pelo seu valor bruto e também pelo valor líquido.

De fato houve contabilização em duplicidade da mesma nota fiscal. Entretanto, a fiscalização não aponta a falta de recolhimento do tributo retido na fonte. Houve, sim, um acréscimo indevido no custo da obra, porém, sem qualquer efeito tributário, tanto de INSS quanto de imposto de renda, uma vez que a fiscalização não aponta a apropriação indébita pelo não recolhimento e o regime de tributação do imposto de renda é pelo lucro presumido, cuja base de cálculo é a receita e não o resultado contábil que poderia estar afetado pelo lançamento em duplicidade.

Relata, também, que quanto à nota fiscal 1279 emitida pela prestadora dos serviços em 30/01/07, no valor de R\$ 14.573,16, não foi localizado o pagamento nem a contabilização e houve retenção dos 11% para o Instituto Nacional do Seguro Social no valor de R\$ 1.603,05 e não efetuou o lançamento em títulos próprios de sua contabilidade, pois a retenção não foi lançada na conta 2.1.03.01.009- INSS S/Terceiros página 280 do Livro Razão de 2007 e a nota fiscal não foi lançada no custo da obra do Comercial Kosmos conta 1.1.02.01.01.01.001- Obras em andamento página 93 do Razão ano 2007.

Neste item pode-se apenas presumir que a nota fiscal não foi acolhida pela Embargante na obra analisada por ser, provavelmente, de outra obra ou de outra empresa do mesmo grupo econômico, uma vez que não foi lançada, não foi paga e nem recolhido o INSS na fonte, ou seja, não há como desclassificar a contabilidade por algo inexistente.

Quanto ao item 16 - Relata que "a partir do ano de 2006 a empresa começou a contabilizar na conta 1.1.02.01.01.02.200- Obras em Andamento - as despesas efetuadas com a obra do Residencial José Daros. Apresentou contrato de mão de obra, também com a IDL Empreiteira de Mão de Obra para a edificação do mesmo, no valor de R\$ 560.000,00, assinado em 20/03/07. As notas fiscais começaram a ser emitidas a partir de maio de 2007 e Portanto deveriam ter sido lançadas, a partir desta data, na conta 1.1.02.01.01.01.02.200 - Obras em Andamento referente a obra José Daros, mas todas as notas fiscais de mão de obra, foram lançadas no custo da obra do Comercial Kosmos, conta 1.1.02.01.01.01.001 - Obras em Andamento, sendo que a nota fiscal 1543 simplesmente não foi contabilizada pela empresa."

Novamente aqui se encontram erros sanáveis. A Embargante não deixou de lançar; lançou, sim em conta indevida, como a própria fiscalização constatou. Mesmo tendo havido o erro, a contribuição previdenciária é destacada na nota fiscal e recolhida, portanto, não há redução do valor recolhido, pode ter ocorrido recolhimento a mais numa obra e a menos em outra. (grifo do autor)

Caso entendesse a fiscalização como erro insanável, poderia ter desconsiderado os lançamentos nos custos da obra fiscalizada e efetuar o lançamento tributário correspondente em vez de desconsiderar a contabilidade, conforme ficará demonstrado na resposta ao quesito subsequente. (grifo do autor)

(Laudo fls. 1.052)

Diante dos esclarecimentos prestados nos presentes embargos (itens 20 a 44 da petição inicial) quantos aos itens 5 a 16 do relatório do auto de infração, bem como dos livros contábeis e sua documentação suporte, a disposição, poderia o sr. Perito informar se os supostos vícios foram sanados dentro da devida competência **e se influenciaram na apuração da base de cálculo e consequente apuração das contribuições cobradas da empresa?** (grifo do autor)

Resposta:

Não foram constatadas as regularizações das falhas apontadas, entretanto, conforme amplamente discorrido nos quesitos anteriores, os erros e/ou omissões não são significativos a ponto de influenciar o conjunto das demonstrações contábeis, nem afetaram a base de cálculo das contribuições previdenciárias fiscalizadas e os lançamentos efetuados em datas diferentes dentro do próprio mês não afetam a competência para fins de apuração, uma vez que as citadas contribuições são apuradas mensalmente. (grifo do autor)

(Laudo fls. 1.058/1.059)

14. Após a verificação de todos os lançamentos citados, é possível afirmar que a Contabilidade apresentada pela Embargante observou as normas vigentes no Brasil e o que registra o movimento real do faturamento e do lucro?(grifo do autor)

Resposta:

Conforme respostas a todos os quesitos anteriores, da Embargante e da Embargada, constata-se que houve erros e omissões de pequena monta que não afetam a contabilidade como um todo. (grifo do autor)

Considerando que os ativos da empresa são superiores a R\$ 3 milhões, ainda que com as falhas apontadas, a contabilidade deve ser interpretada considerando um conjunto de normas para determinar sua validade, entre as quais as Resoluções do Conselho Federal de Contabilidade e a aplicação razoável e proporcional dos princípios e convenções contábeis ao fato. (grifo do autor)

Quanto ao faturamento não houve qualquer menção pela fiscalização e, quanto ao lucro, este não influencia na base de cálculo das contribuições previdenciárias.

Com base nos fatos apontados pela fiscalização o Perito entende que não há motivação suficiente para desclassificar a contabilidade.

Do exame das motivações adotadas pela autoridade para fundamentar o arbitramento verifico que entendeu o fisco que os erros e omissões apontados desobedeceram aos

princípios e normas contábeis, **prejudicando a confiabilidade, entendimento e compreensão para fins de apuração do fato gerador:**

(Item 17 – **Relatório Fiscal** – fls. 48)

17 - A contabilização da forma como é praticada pela empresa viola frontalmente a Resolução do Conselho Federal de Contabilidade nº 785, de julho de 1995, que dispõe sobre a qualidade ou atributo da informação contábil. Atributos necessários a qualquer lançamento contábil são: a tempestividade, a integralidade ou completeza, confiabilidade, comparabilidade e compreensibilidade. Quando analisamos conceitos como: "*Confiabilidade ou Completeza, que é a qualidade (atributo) que diz respeito ao fato de que a informação contábil ter de compreender todos os elementos relevantes e significativos sobre o que se pretende revelar ou divulgar, como transações, previsões, análises, demonstrações, opiniões ou outros elementos.*", ou o significado da "*Compreensibilidade, que revela a qualidade da informação contábil, que deve ser exposta da forma mais compreensível possível, para que o Usuário possa, efetivamente, entendê-la e utilizá-la de forma cabal nas tomadas de decisões.*", **temos certeza que não encontramos respaldo destas definições nas demonstrações contábeis da Daros Engenharia Ltda. Então, pode-se dizer que a forma de escrituração realizada, principalmente nas contas Caixa e Bancos, prejudica muito a sua confiabilidade e seu entendimento, sua compreensão perante os usuários em geral.**(grifo do autor)

De outro modo, **o laudo examinado aponta erros e omissões de pequena monta e que não afetam a contabilidade.**

Verifico que o cerne da lide está em examinar o sentido e alcance do dispositivo legal que permite o arbitramento para aplicá-lo ou não ao caso concreto, de modo que novamente o trago a estudo:

(Lei 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. (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009).

(...)

§ 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.** (grifo do autor)

Torna-se claro a mim que o dispositivo se volta para aquela contabilidade sem a credibilidade necessária para apurar a base de cálculo do tributo previdenciário, tanto que se permite, por aferição indireta, a construção de uma outra base, utilizando-se de critérios próprios,

para o fim de se criar condições de apuração das contribuições previdenciárias o mais próximo possível da realidade.

Dentro deste contexto fático-jurídico é necessário, para fins de arbitramento, que se demonstre ausência ou imprestabilidade dos registros contábeis, de modo a impossibilitar a apuração do tributo, **não sendo suficientes erros ou omissões sanáveis**, com ausência de prova quanto à impossibilidade de aferição direta da base, nesse sentido extraio a *ratio decidendi* das decisões na execução:

(fls. 1.097 – 1.100 – 1.105)

Consoante ensinamentos doutrinários, o arbitramento é o meio previsto legalmente para a autoridade fiscal apurar o valor do tributo nos casos em que o sujeito passivo se omite em fornecer a documentação necessária ou então esta vem a apresentar irregularidades insanáveis.

(...)

Logo, a aferição indireta de débitos previdenciários - que nada tem de ilegal ou inconstitucional - admite prova em contrário, cujo ônus é do contribuinte, a quem compete a demonstração de que a aferição indireta foi procedida de modo incorreto. Vale dizer, no caso concreto o contribuinte tem o direito de comprovar que sua escrita contábil reflete a verdade.

Uma vez que o contribuinte apresenta elementos suficientes a permitir a aferição direta, esta deve ser procedida, com base no princípio da legalidade - somente é exigível o tributo efetivamente devido. (grifo do autor)

(...)

Verdadeiramente, vários dos problemas relatados pela fiscalização consistem em irregularidades passíveis de correção ou que, mesmo sem esta, não alteram o que seria a verdade material das finanças da empresa. Não se ignora a seriedade da inobservância do princípio da entidade, descrito no relatório fiscal, ou do princípio da oportunidade, mas é certo que a quantidade e a monta dos erros descritos não sinalizam que a contabilidade da empresa esteja desvinculada de sua realidade financeira.(grifo do autor)

(...)

Analizando as deficiências apontadas pelo Fisco, em confronto com a documentação apresentada, o perito concluiu que muitos dos erros descritos eram passíveis de correção ou se mostravam pouco ou nada significativos para fins de composição dos resultados da contabilidade da empresa.(grifo do autor)

Especificamente quanto aos erros relacionados à mão-de-obra utilizada no empreendimento fiscalizado, Edifício Comercial Kosmos, argumentou reiteradamente que não descaracterizavam a escrituração, não comprometiam sua higidez e representavam parcela menor no contexto do empreendimento, assinalando que alguns desses erros nem mesmo alterariam a base de cálculo das contribuições previdenciárias. (grifo do autor)

Dois fatos são especialmente relevantes, portanto. O primeiro, a não configuração da imprestabilidade da escrituração contábil, requisito inafastável para a legitimidade do procedimento de aferição indireta. A existência de erros é inegável, mas sua extensão, conforme verificado, não é tal a ponto de desqualificar toda a contabilidade. O segundo

repousa na constatação de que alguns desses erros não se relacionam à base de cálculo da contribuição previdenciária ou, mesmo mantendo relação, não comprovam que tenha sido indevidamente reduzida na obra fiscalizada.

Portanto, em meu entender não há no caso concreto elemento fundamental autorizador da aferição indireta, **que é a clara demonstração da efetiva ausência da base de cálculo a partir da contabilidade verificada**, donde dou razão à recorrente neste ponto.

Quanto ao exame do vício procedimental verificado, **entendo-o material** já que afetado está o *quantum debeatur* do crédito constituído, com afetação de elemento fundamental do lançamento nos termos em que encerra o art. 142 do CTN.

III. CONCLUSÃO

Voto por acatar a preliminar de nulidade da autuação, por vício material, considerando no caso concreto não demonstrada a imprescindibilidade da aferição indireta.

(documento assinado digitalmente)

Rodrigo Duarte Firmino