



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 13603.001976/2007-37
Recurso Voluntário
Acórdão nº 2201-010.269 – 2ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 06 de fevereiro de 2023
Recorrente CONDOMINIO ITAUPower SHOPPING
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Ano-calendário: 2007

AFERIÇÃO INDIRETA. PROCEDIMENTO EXCEPCIONAL. CONTABILIDADE NÃO ESPELHA A REMUNERAÇÃO PAGA. POSSIBILIDADE DE ARBITRAMENTO.

O arbitramento é um procedimento especial excepcional que permite apurar o efetivo montante do tributo devido nos casos em que inexistam os documentos ou declarações do contribuinte, ou estes não mereçam fé. Ou seja, a aferição indireta somente é aplicável na impossibilidade da identificação da base de cálculo real.

Somente haverá justificativa para o arbitramento caso as irregularidades contábeis impeçam a aferição da grandeza econômica específica que é a base de cálculo do tributo que se pretende apurar. Neste sentido, para o arbitramento das contribuições previdenciárias sobre a folha, necessário apontar vícios contábeis que impossibilitam verificar o real movimento da remuneração dos segurados.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, dar provimento ao recurso voluntário.

(assinado digitalmente)

Carlos Alberto do Amaral Azeredo - Presidente e Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Débora Fófano dos Santos, Douglas Kakazu Kushiyama, Francisco Nogueira Guarita, Fernando Gomes Favacho, Marco Aurélio de Oliveira Barbosa, Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim e Carlos Alberto do Amaral Azeredo (Presidente).

Relatório

O presente processo trata de recurso voluntário impetrado em face do Acórdão 02-77.871, de 27 de dezembro de 2017, exarado pela 8ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Belo Horizonte/MG (fl. 443 a 464), que analisou a impugnação apresentada pelo contribuinte contra a exigência fiscal consubstanciada na Notificação de Lançamento de Débito,

DEBCAD n.º 37.051.051-8, fl. 4 a 15, no valor de R\$ 3.190.482,74, referente às contribuições para a previdência social correspondentes às contribuições da empresa, inclusive Gilrat, contribuições dos segurados e contribuições destinadas a outras entidades ou fundos, Terceiros, incidentes sobre o valor arbitrado da remuneração da mão de obra utilizada na construção do empreendimento denominado "Itaú Power Shopping".

Os motivos que levaram ao lançamento estão devidamente evidenciados no Relatório Fiscal de fl. 25/32 e foram assim sintetizados pela Decisão recorrida:

Em 3/2/2006, o contribuinte apresentou Declaração e Informação Sobre Obra – Diso, para fins de obtenção de Certidão Negativa de Débito da obra/"empreendimento "Itaú Power Shopping" (fl. 33).

Confrontando as informações relativas à mão de obra utilizada na construção (conforme recolhimentos efetuados e informações constantes na Diso) com a área construída, constatou-se, como área de construção, o total de 97.307,06 m². Ainda com base nas informações prestadas na Diso obteve-se a informação de que a área regularizada era de 14.238,65 m² (conversão da remuneração da mão de obra sobre a qual houver recolhimento/declaração ou lançamento anterior em área), o que corresponderia a apenas 14,63% do total da remuneração relativa à mão de obra que deveria ser despendida com o projeto.

Diante de tal constatação, a fiscalização intimou o contribuinte, por meio Termo de Intimação para Apresentação de Documentos - Tiad, a apresentar documentos que possibilitassem a análise das informações prestadas acerca da obra.

Para comprovação da mão de obra utilizada na obra, foram exibidas, pelo contribuinte, notas fiscais e guias de recolhimento em relação às quais havia duas situações: 1) prestadores de serviços (empregados) que elaboraram folhas de pagamento e GFIP distintas/específicas para a obra, conforme determina o Decreto n.º 3.048/1999, artigo 220, § 2º e 2) empregados que não elaboraram folhas de pagamento nem GFIP distinta/específicas por obra. Nesses casos, a fiscalização constatou que a notificada não cumpriu o que determina o Decreto n.º 3.048/1999, artigo 219, § 6º.

Verificou-se, pela análise da documentação apresentada, conforme consta em demonstrativos anexados ao relatório fiscal, que o valor total da remuneração da mão de obra prestada por terceiros (faturada), para o qual havia GFIP específica, perfaz a quantia de R\$ 13.445.430,45. Por sua vez, o valor da remuneração faturada (que seria relativa a mão de obra aplicada na sua execução segundo o contribuinte) para o qual não há como vinculá-lo/identificá-lo de forma inequívoca à obra (porque sem GFIP específica) perfaz o montante de R\$ 3.381.903,77. ou seja, 20%).

Analisando as principais empregadoras da obra (Construtora Caparão S/A, Tops Construções Civis Ltda e Tecmon Tec.Mont ConstXtda), no que se refere a valores faturados e mão de obra utilizada constante na GFIP, concluiu-se que a utilização de segurados trabalhadores das próprias empresas na obra era ínfima. De acordo com o demonstrativo global da mão de obra utilizada (Demonstrativo dos Salários de Contribuição Relacionados no DRO. fls. 39/45), constatou-se que a mão de obra estava muito baixa em relação aos valores faturados, chegando a apenas 7% em 05/2003; 3% em 06/2003; 5% em 07/2003; 9% em 08/2003; 16% em 09/2003.

Verificou-se, ainda, que, contabilmente, o custo do empreendimento foi apropriado no grupo de contas 1.3.1.03 - Construções em andamento (Ativo Imobilizado) e 2.1.6.03 - Aplicações - Gastos e investimentos Grupo Conta corrente dos Empreendedores e que, em ambos os grupos existem contas denominadas "Subsídios a lojistas", onde foram lançados valores repassados pelo condomínio, a

lojistas, para implantação do negócio, ou seja, imobilizações, conforme necessidade dos locadores.

O contribuinte apresentou laudo técnico (fls. 47/48) para tentar justificar o fato da mão de obra ser incompatível com a área construída, no qual consta o seguinte:

[...] a partir das características construtivas do empreendimento e considerando que apenas 15% da obra tiveram seu acabamento compatível com o enquadramento exigido pelo INSS para este tipo de edificação (comercial andares livres), pois o restante são áreas de garagem e lojas sem acabamento

[...]

E, de acordo com outro trecho do laudo, 70% do espaço da construção foi entregue aos lojistas em "osso", sem revestimentos em pisos, paredes e tetos para possibilitar a decoração interna de cada espaço comercial.

Da análise das afirmativas e documentos apresentados, a fiscalização chegou às seguintes conclusões:

a) valor total imobilizado na conta edificação no final da obra foi de RS 46.328.491,52. enquanto o valor do custo da obra pelo Custo Unitário Básico da construção • CUB Sinduscon/MG no final da obra (04/2004) foi = RS 697,73 x 66.094,88 m² = RS 46.116.380,62.

b) não seria possível que o valor imobilizado correspondesse a apenas 15% do empreendimento total, pois assim a edificação teria o custo final de RS 308.856.610,10 (= RS 46.328.491,52 divididos por 15%).

A fiscalização autuou o contribuinte por deixar de lançar em títulos próprios de sua contabilidade os fatos contábeis referente à imobilização dos valores repassados a título de subsídios aos lojistas.

Diante da não comprovação da mão de obra utilizada na construção, a autoridade tributária arbitrou os valores devidos, com base na área construída, de acordo a Lei n.º 8.212/1991, artigo 33, § 4.º, e Instrução Normativa n.º 3 de 14/7/2005, artigos 429, 435, 445. 451.

Constatou-se que a área residual a regularizar conforme ARO, emitido em 20/5/2006, era de 47.872,72 m² (fls. 51/52).

Em 23/5/2007 foi emitido novo ARO, no qual a área residual a regularizar corresponde a 48.932,98 m² (fls. 53/54), tendo sido dada ciência do mesmo ao contribuinte em 28/5/2007 (conforme assinatura aposta à fl. 53).

Em 24/7/2007 foi emitido o Termo Fiscal Aditivo de fl. 56. informando ao contribuinte que a apresentação da impugnação poderia ser feita em qualquer unidade de atendimento da RFB.

Cientificado do lançamento em 11 de julho de 2007, conforme fl. 04, inconformado, o contribuinte autuado apresentou a impugnação de fl. 60 a 63, em que elencou os motivos que entendia justificar a improcedência da exigência fiscal.

Em 07 de dezembro de 2007, a Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Belo Horizonte/MG formalizou diligência para que a Autoridade lançadora se pronunciasse sobre questões levantadas pela defesa e pela própria DRJ, fl. 351 a 354, do que resultou a Informação Fiscal de fl. 363 a 370, cujo teor foi levado ao conhecimento do autuado (fl. 370).

Em fl. 371/372, foi juntado aos autos Termo de Informação Fiscal Complementar, que esclareceu que houve constatação de alteração para menor da mão-de-obra inclusa na

Notificação, do que resultaria em aumento do valor devido pelo autuado, mas que, por se referir a período já alcançado pela decadência, não foi levado a termo lançamento complementar.

Em fl. 375/376, consta manifestação da empresa fiscalizada acerca do teor da Informação Fiscal originária do procedimento de diligência concluído.

Debruçada sobre os termos da impugnação, a Autoridade Julgadora de 1ª Instância exarou o Acórdão 02-22.468, de 02 de junho de 2009, fl. 385 a 395, em que considerou o lançamento integralmente procedente.

Contra tal Acórdão, foi formalizado o competente recurso voluntário, fl. 401 a 403, o qual foi submetido ao crivo deste Conselho Administrativo de Recursos Fiscais que, após conversão do julgamento em diligência, conforme Resolução de fl. 409 a 412, emitiu o Acórdão 2301-004.938, de 09 de fevereiro de 2017, fl. 419 a 429, cuja conclusão está claramente sintetizada na Ementa e no dispositivo analítico abaixo transcritos:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/04/2003 a 31/05/2007

NULIDADE. SUPRESSÃO DE INSTÂNCIA.

É nula a decisão que deixa de enfrentar, ao menos conjuntamente com as demais, as alegações de mérito do impugnante. Tal ausência impede o reexame da decisão através de recurso voluntário por supressão de instância.

Decisão Recorrida Anulada.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do recurso voluntário, para declarar a nulidade da decisão recorrida, nos termos do voto do relator.

Novamente submetida a impugnação à Autoridade Julgadora de 1ª Instância, foi exarado o Acórdão ora recorrido, em que, mais uma vez, o lançamento foi considerado integralmente procedente, pelas razões sintetizadas na Ementa abaixo transcrita:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/04/2003 a 31/05/2007

CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. ARBITRAMENTO.

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, as contribuições efetivamente devidas serão apuradas por aferição indireta, conforme dispõe a legislação previdenciária.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Cientificado do resultado do julgamento, conforme AR de fl. 474, ainda inconformado, o contribuinte formalizou, tempestivamente, o recurso voluntário de fl. 478 a 488, cujas alegações serão melhor detalhadas no curso do voto a seguir.

É o relatório.

Fl. 5 do Acórdão n.º 2201-010.269 - 2ª Seju/2ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo n.º 13603.001976/2007-37

Voto

Conselheiro Carlos Alberto do Amaral Azeredo, Relator

Por ser tempestivo e por atender às demais condições de admissibilidade, conheço do Recurso Voluntário.

Após breve síntese dos fatos, a defesa passa a enumerar os motivos que entende justificar o reconhecimento da improcedência do lançamento.

PRELIMINAR – NULIDADE DECISÃO – AUSÊNCIA DE FUNDAMENTAÇÃO

Sustenta a defesa que a Decisão recorrida incorreu nos mesmos erros que levaram à nulidade da decisão anterior, já que não analisou o mérito da impugnação.

Relembra excerto do Acórdão de 2ª Instância que se reconheceu a mácula do primeiro Acórdão da DRJ, em que se concluiu que a DRJ deixou de se pronunciar sobre conferências de cálculos realizados pela fiscalização e sobre as alegações do contribuinte quanto aos percentuais reduzidos de mão-de-obra pela utilização de empreiteiras, pré-moldados, ausência de acabamento, etc.

Aduz que a Decisão recorrida limitou-se a reproduzir trechos do Relatório Fiscal para justificar a manutenção do lançamento, sem analisar os aspectos peculiares da obra, como tipo de acabamento, maciça utilização de estruturas pré-moldadas em aço e concreto e, ainda, elementos contratuais que preveem a obrigação dos lojistas de finalizarem o acabamento interno de cada loja, tudo já exaustivamente demonstrado nos autos e, ainda, mediante laudo técnico (fl. 47/48).

Sintetizadas as razões recursais expressas neste tema, mister lembrar a manifestação da Autoridade Julgadora de 1ª Instância administrativa sobre tais matérias:

Quanto aos questionamentos acerca da apuração e do enquadramento da obra para fins de aferição indireta tem-se que, em atenção ao disposto na Lei nº 8.212/1991, artigo 33, §§ 3º e 4º, citados, corretamente, aplicou-se o disposto na IN MPS SRP nº 3/2005 (em vigor por ocasião da elaboração do ARO de fls. 51/52, utilizado para apuração das contribuições lançadas) que determinava, em seus artigos 435 a 441, a forma de enquadramento da obra.

Tanto as normas que se extraem deste instrumento normativo, afeitas ao enquadramento, quanto as normas contidas nos demais artigos que estabelecem a forma de apuração da remuneração da mão-de-obra com base na área construída e no padrão (artigos 433/455), vinculam as autoridades tributárias.

Ora, o enquadramento se deu, essencialmente, com base nas informações prestadas pelo impugnante na Diso (as correções feitas pela fiscalização foram em benefício do contribuinte como visto, por exemplo, a redução de número de pavimentos quando da emissão do ARO) e com base na legislação referida.

Além disso, a irresignação quanto ao enquadramento e a apuração da remuneração do contribuinte não pode prosperar uma vez que, apesar de apontar que a classificação imposta pela norma não seria apropriada ao seu empreendimento, ele não indica outro enquadramento a ser feito considerando-se os limites traçados pelas normas contidas na referida IN MPS SRP nº 3/2005. Mais uma vez, esclareça-se que tal legislação vincula as autoridades tributárias (como visto por força do disposto no

CTN, artigo 142, combinado com o disposto nos artigos 96 e 100 do mesmo instrumento normativo).

Inexiste, portanto, autorização normativa para que se apure a remuneração aplicada na obra utilizando classificação diversa, partindo-se, por exemplo, do conteúdo de laudo técnico, como quer o impugnante.

Pelo mesmo motivo, não podem ser levadas em consideração outras características construtivas do empreendimento, diversas das previstas na legislação tributária descritas no Laudo Técnico apresentado e não pode prosperar a alegação de que a obra deveria ser enquadrada como obra de construção mista. Aliás, o próprio impugnante, quando argumenta que a IN MPS SRP n.º 3/2005 trata esse tipo de obra de forma genérica, não contemplando suas especificidades, gerando como consequência distorções que penalizam substancialmente este tipo de empreendimento quando aferido de forma indireta, demonstra conhecer essa exigência normativa e a impossibilidade de outra classificação quando se considera tal instrumento normativo.

Portanto, não há autorização normativa para promover apuração de modo diverso do disposto na IN MPS SRP n.º 3/2005 considerando apenas as informações contidas no laudo técnico.

Pelo excerto acima colacionado, é inequívoco que a Delegacia de Julgamento não foi silente como alega o recorrente, já que manifestou coerentemente as razões que lastrearam sua conclusão pelo não acolhimento do intento do então impugnante. Naturalmente, tal fato não equivale afirmar a correção de suas conclusões, mas não há omissão a justificar o reconhecimento da nulidade da Decisão recorrida e eventuais discordâncias sobre seu teor poderiam/deveriam ser objeto do presente recurso.

Assim, rejeito a preliminar.

DA IMPOSSIBILIDADE AFERIÇÃO INDIRETA CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA – MEDIDA EXTREMA – NECESSIDADE DE FISCALIZAÇÃO PRÉVIA DA DEVEDORA PRINCIPAL

A defesa inicia seus argumentos de mérito lembrando a base legal do lançamento por arbitramento (§§ 3º e 4º do art. 33 da Lei 8.212/91¹), afirmando tratar-se de método excepcional de apuração.

Alega que tal medida não se aplicaria ao caso em tela, já que não teria sonogado qualquer informação solicitada pela fiscalização, inclusive no que se relaciona a sua contabilidade, que indicou mero erro de contabilização de valores referentes à subsídios aos lojistas, que nada influenciou na movimentação real das contribuições previdenciárias.

Afirma que, assim, a aferição indireta estaria baseada exclusivamente no fato de ter sido identificado baixo percentual de utilização de mão de obra em relação ao custo do empreendimento, o que não se justificaria, em razão da necessidade de verificação prévia junto a empreiteiros para apurar a base de cálculo e a existência de pagamentos já realizados.

¹ § 3º Ocorrendo recusa ou sonogação de qualquer documento ou informação, ou sua apresentação deficiente, o Instituto Nacional do Seguro Social-INSS e o Departamento da Receita Federal-DRF podem, sem prejuízo da penalidade cabível, inscrever de ofício importância que reputarem devida, cabendo à empresa ou ao segurado o ônus da prova em contrário.

§ 4º 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-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.

Sustenta que a falta da verificação prévia junto às empresas contratadas macula o lançamento efetuado, afasta o arbitramento e anula a exigência em discussão.

Ressalta, ainda, que a Autoridade lançadora não apontou a justificativa para o arbitrar a contribuição devida e que sua única preocupação teria sido apontar o baixo percentual da mão-obra-utilizada.

Sintetizadas as razões recursais neste tópico, mister trazermos à balha as correspondentes considerações da Decisão recorrida:

Para justificar perante a fiscalização a pequena representatividade dos valores de remuneração de mão de obra com o custo total da obra, fato incontestado, o contribuinte apresentou ainda um laudo técnico de fls. 47/48.

Contudo, conforme se depreende do relato fiscal, as informações contidas nesse laudo não foram consideradas suficientes para que a fiscalização concluísse que a contabilidade do contribuinte refletiria a realidade dos custos relativos à mão de obra aplicada à obra em comento, pois segundo cálculos comparativos indicados no relatório fiscal, as situações descritas nesse documento imporiam um custo contábil para a obra inverossímil.

Como se depreende do relato fiscal, tal circunstância, aliada à ocorrência de contabilização de custos de obra própria (imobilizado) em contas de natureza contábil diversa (contas correntes de lojistas) levaram à autoridade tributária, por força do disposto na Lei nº 8.212/1991, artigo 33, §§ 3º e 4º, a apurar a remuneração por aferição indireta, uma vez que a contabilidade não foi considerada como prova regular da remuneração relativa à mão de obra necessária a execução da obra objeto da ação fiscal.

Ao proceder dessa forma, a fiscalização constatou que os valores de contribuições que haviam sido recolhidos/lançados não eram suficientes para extinguir as obrigações para com a previdência social e para com outras entidades e fundos, incidentes sobre a remuneração que teve que ser aferida indiretamente, o que resultou na lavratura da Notificação Fiscal de Lançamento de Débito ora impugnada.

(...)

Aliás, o próprio impugnante concorda que a mão de obra própria das construtoras Caparaó, Topus e do Consórcio foi realmente de pouca representatividade como demonstrado no quadro contido do relatório fiscal.

Portanto, para afastar a necessidade de apuração por via indireta, além de apresentar uma contabilidade coerente no que diz respeito à contabilização dos custos com a obra (questão que será analisada), o impugnante deveria ter apresentado documentos para fundamentar sua alegação de que a mão de obra necessária foi “baixa” em função de ter o consórcio optado por subcontratar grande parte da mão de obra utilizada, sendo que tais documentos deveriam ser aptos a evidenciar a inequívoca vinculação de mão de obra faturada contra as empreiteiras e da mão de obra faturada pelas subempreiteiras, e das empreiteiras contra o contribuinte, à obra em comento, respeitando o que determinava a legislação aplicável. O que não foi feito.

Esclareça-se, ainda, que o laudo apresentado pelo contribuinte não veio acompanhado de outros elementos que fundamentassem as informações ali contidas, detalhando, por exemplo, a composição e a distribuição dos custos conforme referido no laudo, de modo, que ele, por si só, não tem o condão de explicar a pequena representatividade do custo da mão de obra aplicada. Notadamente porque, como foi evidenciado, o contribuinte ao contabilizar os custos com a obra como se fossem

valores de conta corrente com os lojistas acabou por demonstrar que o modo de contabilização da remuneração da obra não é fidedigno.

Cumpra, ainda, esclarecer que não há óbice legal a que se concedam subsídios a lojistas para permitir a implantação de seus negócios. Contudo esse fato, por si só, não serve para comprovar que foram eles, os lojistas, quem realizaram obras como revestimentos em pisos, paredes e tetos, ou seja, que as lojas tenham sido entregues no “osso” e que esse fato responda pelos valores de mão de obra aplicada.

Portanto, por não ter sido infirmada a conclusão fiscal de que não houve elaboração de folha de pagamento, e elaboração de GFIP que permitisse a sua vinculação inequívoca de aplicação de mão de obra suficiente à conclusão da obra em questão, do modo previsto na legislação aplicável (que vincula as autoridades fiscais tributárias, por força do disposto no CTN, artigo 142, combinado com o disposto nos artigos 96 e 100 do mesmo instrumento normativo), em que pesem as alegações do impugnante de que teria apresentado documentos para comprovar que a obra aplicada na construção em comento foi aquela contabilizada, inclusive a referida nas notas de prestação de serviço de empreiteiras, tem que elas também não podem prosperar.

(...)

Em que pesem essas alegações, como mencionado, o conteúdo do referido laudo, por si só, desacompanhado de outros elementos para comprovar seu conteúdo não é suficiente para explicar a baixa representatividade dos custos com mão de obra, sobretudo, quando se considera que nem mesmo a contabilidade do sujeito passivo pode ser tida por hígida, uma vez que os custos foram contabilizados como se não o fossem.

(...)

A Lei nº 8.212/1991, artigo 33:

Art. 33. Ao Instituto Nacional do Seguro Social – INSS compete arrecadar, fiscalizar, lançar e normatizar o recolhimento das contribuições sociais previstas nas alíneas a, b e c do parágrafo único do art. 11, bem como as contribuições incidentes a título de substituição; e à Secretaria da Receita Federal – SRF compete arrecadar, fiscalizar, lançar e normatizar o recolhimento das contribuições sociais previstas nas alíneas d e e do parágrafo único do art. 11, cabendo a ambos os órgãos, na esfera de sua competência, promover a respectiva cobrança e aplicar as sanções previstas legalmente.

[...]

§ 3º Ocorrendo recusa ou sonegação de qualquer documento ou informação, ou sua apresentação deficiente, o Instituto Nacional do Seguro Social-INSS e o Departamento da Receita Federal-DRF podem, sem prejuízo da penalidade cabível, inscrever de ofício importância que reputarem devida, cabendo à empresa ou ao segurado o ônus da prova em contrário.

§ 4º 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-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. (grifo nosso)

Por sua vez o Decreto n.º 3.048/1999 estabelece o que se entende por apresentação deficiente:

Art.233. Ocorrendo recusa ou sonegação de qualquer documento ou informação, ou sua apresentação deficiente, o Instituto Nacional do Seguro Social e a Secretaria da Receita Federal podem, sem prejuízo da penalidade cabível nas esferas de sua competência, lançar de ofício importância que reputarem devida, cabendo à empresa, ao empregador doméstico ou ao segurado o ônus da prova em contrário.

Parágrafo-único. Considera-se deficiente o documento ou informação apresentada que não preencha as formalidades legais, bem como aquele que contenha informação diversa da realidade, ou, ainda, que omita informação verdadeira. (grifo nosso)

Como exposto, constatou-se que o contribuinte não registrou em títulos próprios de sua contabilidade os fatos contábeis referentes à imobilização dos valores repassados a título de subsídios aos lojistas, fato esse comprovado através da análise do grupo de contas 1.3.1.03 - Construções em Andamento (Ativo Imobilizado) e 2.1.6.03 - Aplicações - Gastos e Investimentos Grupo Conta Corrente dos Empreendedores.

Esse fato evidencia a ausência de fidedignidade da contabilização dos custos com a obra, pois o contribuinte identificava fatos contábeis originados de negócios jurídicos de mesma natureza como se fossem de natureza diversa (ora como imobilizado e ora créditos em contas corrente), deixando de contabilizar custos.

Constata-se que, em decorrência desse fato, foi lavrado o Auto de Infração n.º 37.051.050-0 por infringir o disposto no inciso II do artigo 32 da Lei n.º 8.212 de 1991, que estabelece a obrigação da empresa de lançar mensalmente em títulos próprios de sua contabilidade, de forma discriminada, os fatos geradores de todas as contribuições, o montante das quantias descontadas, as contribuições da empresa e os totais recolhidos.

(...)

Tal fato, aliado a representatividade do custo com mão de obra contabilizado sobre o custo total da obra, leva a conclusão de que o contribuinte não logrou comprovar que a mão de obra necessária à execução da obra está refletida na sua contabilidade. Tendo sido correto o procedimento adotado pela fiscalização, ao aferir indiretamente a remuneração necessária à execução da obra em comento, conforme a legislação citada.

Quanto à alegação de que não poderia ser utilizado o critério de aferição indireta porque foi providenciada à fiscalização toda a contabilidade, é de se afirmar que não basta a simples disponibilização à auditoria da documentação contábil, mas é necessária, também, a sua apresentação na forma prevista na legislação previdenciária e na conformidade das normas e princípios contábeis.

Sintetizadas as razões de decidir expressas no Acórdão recorrido, salutar avaliarmos a compatibilidade de tais conclusões com o conteúdo do Relatório Fiscal de fl. 25 e ss, em cuja análise pode-se destacar as seguintes formulações elaboradas pela Autoridade Lançadora:

- que o processo foi encaminhado à fiscalização em razão da Unidade de Atendimento ao Contribuinte, ao analisar a Declaração e Informação sobre Obra - DISO apresentada pelo contribuinte, constatou que a conversão da remuneração em área regularizada correspondeu a apenas 14,63% do total da mão-de-obra que, em tese, deveria ter sido aplicada no empreendimento;

- que no processo foram anexados documentos para a comprovação da mão-de-obra, como notas fiscais e guias de recolhimentos, os quais evidenciaram duas situações distintas: (i) empreiteiros que elaboraram folha de pagamento e apresentaram GFIP distinta para o empreendimento (80% do total faturado) e (ii) empreiteiros que não elaboraram folha ou GFIP distinta para a obra em comento, estes últimos representando 20% do total faturado;

- que a análise das principais empreiteiras evidenciou que a mão-de-obra própria de tais prestadoras de serviço utilizada na obra em tela é ínfima e que avaliando de forma global a mão-de-obra utilizada percebe-se que esta é muito baixa;

- que o custo do empreendimento foi contabilizado ou como ativo imobilizado (construções em andamento), ou como aplicações – Gastos e Investimento e que em ambos os grupos existe contas denominadas Subsídios a Lojistas, em que são registrados valores repassados a lojistas para implantação do negócio conforme a necessidade dos locadores, mas que mesmos em tais valores os valores de mão-de-obra ficam “muito a desejar” em relação ao empreendimento total;

- que a empresa apresentou laudo técnico para justificar a incompatibilidade da mão-de-obra aplicada com a área construída, o qual ampara tal fato na características construtivas da obra, em que apenas 15% tiveram acabamento e que o restante seria área de garagem e lojas sem acabamento;

- que a Autoridade lançadora analisou tais afirmações e exarou a seguinte conclusão:

4.1) Para tais afirmativas fazemos a seguinte análise:

VALOR TOTAL IMOBILIZADO NA CONTA EDIFICAÇÃO NO FINAL DA OBRA
= R\$46.328.491,52.

VALOR DO CUSTO DA OBRA PELO CUB SINDUSCON/MG (CUSTO UNITÁRIO BÁSICO DA CONTRUÇÃO) NO FINAL DA OBRA (04/2004) = 697,73 X 66.094,88 m² = 46.116.380,62.

4.1.1) Não há portanto como se admitir que o valor imobilizado pelo condomínio corresponda a apenas 15% do empreendimento total, pois assim a edificação teria o custo final em : R\$46.328.491,52/15%= R\$308.856.610,10.

- que a empresa foi autuada por deixar de lançar em títulos próprios os valores referentes aos repasses aos lojistas a título de subsídios;

- que pela não comprovação da mão-de-obra utilizada na construção, os valores devidos foram arbitrados com base na área construída, nos termos da legislação de regência.

Sintetizada a motivação fiscal para o lançamento levado a termo, cuja ciência ao contribuinte ocorreu em 11 de julho de 2007, após as considerações do contribuinte em sede de impugnação, estas foram submetidas à análise da Autoridade lançadora por meio de procedimento fiscal de diligência, conforme Despacho de fl. 351 a 354, foi exarada a Informação Fiscal de fl. 363 a 370, em abril de 2009, da qual merecem ser destacadas as seguintes afirmações:

- que em momento algum a Autoridade lançadora questionou a legalidade dos contratos entre o condomínio e o consórcio que empreitou parte da obra ou deste com os subempreiteiros;

- que quanto à alegação de uso maciço de pré-fabricados, os gastos com estruturas metálicas se mostram inexpressivos para o porte do empreendimento;

- quanto à entrega das lojas no “osso”, se os lojistas fossem responsáveis por 85% do empreendimento, este se tornaria um negócio inviável;

No mais, a citada Informação fiscal refaz avaliações já elencadas no relatório Fiscal, seja em relação à baixa representatividade da mão-de-obra aplicada por prestadores de serviços, seja pela reafirmação da falha de contabilização de valores relativos a custos com ativo imobilizado.

Dentre as alegações da defesa, está a afirmação de que a autoridade lançadora não teria apontado objetivamente o motivo que o levou-a a desconsiderar os registros contábeis e, de fato, é o que se constata pela leitura do Relatório Fiscal já acima sintetizado.

Não há, no citado Relatório, uma única menção que aponte objetivamente uma mácula que justificasse a medida extrema de promover o lançamento por arbitramento. As únicas máculas apontadas pela fiscalização foram: (i) que há uma baixa representatividade do valor da mão-de-obra aplicada em relação ao valor total gasto no empreendimento; (ii) que houve falta de cumprimento §6º do art. 219 do Decreto 3.048/99², já que não restou comprovada a elaboração de folha de pagamento e a entrega de GFIP distinta para prestadores que representaram 20% do total faturado; (iii) e que houve erro na contabilização de valores como direitos, quando, na verdade, seriam custos a serem imobilizados.

Pela mácula identificada no lançamento contábil, o contribuinte foi autuado por não lançar em títulos próprios de sua contabilidade e recolheu a exigência, embora tenha rechaçado a conclusão da decisão recorrida de que teria reconhecido tal falha ao promover o pagamento.

Ocorre que não há nos autos uma nenhuma avaliação dos termos contratuais que levaram ao repasse de tais valores, providência absolutamente necessária à identificação na real natureza dos valores envolvidos.

A título de exemplo, no contrato de locação de fl. 491 e ss, o objeto da locação é uma área de pouco mais de 2000m² destinada a implantação de salas de cinema, sendo certo que as lojas seriam entregues ao locatário até 30 dias antes da inauguração do empreendimento, ficando a cargo deste iniciar suas obras de instalação e decoração.

Pelo contrato em comento, o locador se obrigou a arcar com parte do custo de montagem da loja, no montante de R\$ 1.030.000,00, valor este que seriam pagos diretamente aos fornecedores, mediante cumprimento de projeto e cronograma físico e financeiro que viesse a ser apresentado pelo locatário.

A Autoridade lançadora até fez uma síntese dos valores repassados a título de subsídios, segregando o montante entre “materiais”, “outras” e “mão-de-obra”, fl. 28, mas não avaliou se, por sua natureza, tais gastos realmente deveriam ser considerados como custo da obra (gastos que se incorporam ao imóvel) ou se seriam meras despesas, como decorações não incorporadas ao imóvel, por exemplo, ou imobilizações diversas, como aquisição de mobiliário

² § 6º A empresa contratante do serviço deverá manter em boa guarda, em ordem cronológica e por contratada, as correspondentes notas fiscais, faturas ou recibos de prestação de serviços, Guias da Previdência Social e Guias de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social com comprovante de entrega.

que possam ser removidos sem dano ao imóvel locado. Conforme se vê na cláusula Terceira, Parágrafo Primeiro do contrato em questão, fl. 493.

Ademais, tendo tomado ciência de valores eventualmente registrados contabilmente de forma equivocada, caberia reclassificá-los e dar sequência à análise, pois, naturalmente, o fato de haver um erro na escrituração, por si só, não configura a imprestabilidade da contabilidade do fiscalizado.

Tampouco é motivo para desprezar os registros contábeis o fato do contribuinte não ter guardado informações sobre folha de pagamento ou de GFIP apresentada pelas empresas contratadas, frise-se, de uma parcela do montante faturado de apenas 20%, já que há registros do montante pago a tais prestadores de serviço e eventuais dúvidas remanescentes à análise quanto à suficiência da mão-de-obra envolvida poderia ser obtida mediante busca de esclarecimento com os próprios prestadores. Assim, quando muito, caberia autuação por descumprimento de uma obrigação acessória.

Quanto à baixa representatividade da mão-de-obra contabilizada em relação ao custo total imobilizado da obra, da mesma forma, por si só, não é elemento a justificar a desconsideração da contabilidade, em particular neste caso, em que o contribuinte alega intensiva utilização de pré-moldados e características da construção que teria sido, em sua maioria, de áreas destinadas a estacionamento ou entregues aos lojistas sem acabamento. Valendo ressaltar que a fiscalização faz uma conta inversa para se chegar ao que chamou de custo inverídico que não guarda relação com o próprio resumo que fez das informações contidas no laudo apresentado.

Ocorre que o citado laudo afirmou apenas que parte da obra (14.100m² de um total de 97.000m²) teria sido entregue com acabamento integral (piso em granito, tetos em gesso, instalações elétricas embutidas, pintura e serralheria). afirmou, ainda, que metade da área total (47.500m²) seria destinada a estacionamento, com acabamento apenas nos pisos, em concreto intervalado ou cimentado, e com instalações elétricas aparentes. Por fim, os outros 35.400m² estes sim teriam sido entregues aos lojistas sem acabamento, o que evidencia o completo descabimento da conta inversa efetuada pela fiscalização, a qual restou expressamente contida no Item 4.1.1 do Relatório Fiscal já transcrito alhures.

Sobre a possibilidade da fiscalização desconsiderar a escrita contábil do contribuinte fiscalizado, esta Turma de julgamento já se debruçou diversas vezes, sendo reiterado o entendimento de que se trata de medida excepcional, como se verifica no excerto do voto do Ilustre Conselheiro Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim (Acórdão 2201-008.896, de 13 de julho de 2021):

De início, entendo ser prudente tecer algumas considerações sobre a figura do lançamento por aferição indireta.

A aferição indireta é uma modalidade de lançamento por arbitramento, que por sua vez é um mecanismo colocado à disposição das autoridades fiscalizadoras para possibilitar a apuração do montante do tributo devido, nas hipóteses em que o contribuinte não cumpre sua obrigação de disponibilizar as informações necessárias que possibilitam a verificação da base de cálculo tributária.

A regra geral de lançamento por arbitramento encontra-se no art. 148 do Código Tributário Nacional, que assim dispõe:

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.

Como é possível observar do artigo anteriormente mencionado, o arbitramento tributário será utilizado 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*”. Ou seja, sempre que as informações fornecidas pelo contribuinte forem insuficientes ou imprestáveis para apurar a base de cálculo do tributo devido.

Destaca-se que o arbitramento não é uma punição ao contribuinte, mas apenas um procedimento especial excepcional que permite apurar o efetivo montante do tributo devido nos casos em que inexistam os documentos ou declarações do contribuinte, ou estes não mereçam fé. Sobre o tema, transcreve-se a doutrina do Professor, Ex-Auditor Fiscal da Receita Federal do Brasil e Ex-Presidente da 10ª Junta de Recursos do Conselho de Recursos da Previdência Social – MPS, Fábio Zambitte Ibrahim:

Naturalmente, trata-se de regra excepcional, somente aplicável na impossibilidade da identificação da base de cálculo real.

[...] **Como a contribuição não tem efeito de penalidade**, não poderá a SRFB estipular valor irreal como sanção, já que esta somente poderá ser feita pela multa decorrente do descumprimento de obrigação acessória, a ser cobrada mediante auto de infração.

(Cf.: IBRAHIM, Fábio Zambitte. Curso de Direito Previdenciário. 17. ed. Rio de Janeiro: Impetus, 2012, p. 398)

Na esfera previdenciária, o lançamento por arbitramento tem suporte no art. 33, parágrafos 3º a 6º da Lei nº 8.212/1991, que assim determina:

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.

§ 5º O desconto de contribuição e de consignação legalmente autorizadas sempre se presume feito oportuna e regularmente pela empresa a isso obrigada, não lhe sendo lícito alegar omissão para se eximir do recolhimento, ficando diretamente responsável pela importância que deixou de receber ou arrecadou em desacordo com o disposto nesta Lei.

§ 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.

Percebe-se do referido artigo, que o mesmo aplica na espécie “contribuições previdenciárias” a regra geral estabelecida no art. 148 do CTN, especificando quais são as condutas que ensejarão o arbitramento das contribuições devidas. Ensejam o arbitramento previdenciário: (i) não apresentação de documentos; ou (ii) a contabilidade que não registra o real movimento da remuneração dos segurados, do faturamento e do lucro da empresa.

Não é por acaso que o art. 33, §6º, traz de maneira literal que apenas os vícios contábeis relacionados ao registro real da (i) remuneração dos segurados, (ii) do faturamento e (iii) do lucro da empresa ensejará o arbitramento do tributo. Isto porque, tais grandezas econômicas são constitucionalmente elencadas como base de cálculo das contribuições sociais, nos termos do art. 195 da Constituição Federal, adiante transcrito:

Art. 195. A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais: (Vide Emenda Constitucional nº 20, de 1998)

I - do empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada na forma da lei, incidentes sobre: (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998)

a) a folha de salários e demais rendimentos do trabalho pagos ou creditados, a qualquer título, à pessoa física que lhe preste serviço, mesmo sem vínculo empregatício; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998)

b) a receita ou o faturamento; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998)

c) o lucro; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998)

Assim, vícios contábeis que impossibilitam a apuração do lucro da empresa apenas poderão ensejar o arbitramento da CSLL, ao passo em que vícios que impedem a verificação do faturamento ensejarão o arbitramento, por exemplo, da CPRB e vícios relacionados a folha de pagamento implicará no arbitramento das contribuições previdenciárias sobre a folha.

Não se desconhece que, na prática, um vício contábil relacionado a uma das grandezas de riquezas indicadas pode ser um indício da existência de vício relacionada a outra.

Sobre o tema, destaca-se posicionamento de Raphael Silva Rodrigues:

Entretanto, mesmo em face da situação supra referida, **a Fiscalização tem o ônus de comprovar que a divergência entre dados econômicos, notadamente receita aferida e montante de mão de obra empregada, decorre da falta de inclusão na folha de pagamentos do contribuinte do total de empregados segurados a seu serviço.** Isso porque a aparente distorção entre receita e mão de obra registrada pelo contribuinte pode decorrer da estrutura comercial utilizada.

Exemplo comum é o da obra de construção civil em que o empreiteiro se utiliza preponderantemente de subempreitada. **Nesse caso, a mão de obra própria registrada pelo empreiteiro pode ser bastante pequena se comparada com a receita decorrente do empreendimento, o que se justifica pelo fato de que a maioria ou grande parcela dos trabalhadores que laborarem na obra estarem vinculados às subempreiteiras.** A Fiscalização pode facilmente avaliar esse contexto,

ao compatibilizar o valor da receita do contribuinte, o total da mão de obra registrada, os valores recolhidos a título de retenção na fonte dos serviços de subempreitada contratados e o porte do empreendimento. **O que não é correto é a consideração que a aparente distorção entre receita aferida e mão de obra registrada, de forma exclusiva, colocaria em descrédito a apuração e os recolhimentos de contribuições previdenciárias sobre a remuneração efetuadas pelo contribuinte, permitindo a aferição indireta.**

(Raphael Silva Rodrigues. AFERIÇÃO INDIRETA PREVIDENCIÁRIA: um procedimento fiscal excepcional. Publicado na R. Bras. Dir. Soc, Belo Horizonte, v. 1, n. 1, p. 116-140, jan./abr., 2018. Pgs. 116/140)

Conclui-se do exposto até o presente momento que:

O arbitramento é uma forma de aferição do montante dos tributos devidos, nos casos em que for impossível verificar sua base de cálculo ante a ausência de declaração ou os esclarecimentos por parte do sujeito passivo, ou quando os documentos apresentados forem imprestáveis;

O arbitramento é uma medida excepcional, que só poderá ser realizado quando for impossível auferir a base de cálculo do tributo que se pretende arbitrar;

No caso do arbitramento das contribuições previdenciárias, ele apenas será possível quando ocorrerem as hipóteses previstas no art.33, §§3º e 6º da Lei nº 8.212/1991. Isto é, (i) não apresentação de documentos; ou (ii) a contabilidade que não registra o real movimento da remuneração dos segurados, do faturamento e do lucro da empresa;

Especificamente sobre a segunda hipótese de arbitramento das contribuições previdenciárias (*quando a contabilidade for imprestável*), as inconsistências contábeis devem possuir direta relação com a base de cálculo do tributo que se pretende arbitrar;

Cabe à fiscalização comprovar a efetiva existência dos vícios contábeis. Pequenos indícios de vícios não são suficientes para justificar o arbitramento, quando a fiscalização não comprovar que a causa deste indício foi a falha na contabilização da riqueza que constitui a base de cálculo do tributo que se pretende arbitrar.

Por todo o acima exposto, entendo que prosperam as alegações recursais. Ainda que a DRJ tenha interpretado o Relatório Fiscal em cotejo com a Informação Fiscal elaborada em sede de diligência, é fato que a Autoridade lançadora não apontou com clareza o motivo que levou à apuração por aferição indireta, sendo certo que o mero descompasso entre custo da obra e o valor da mão-de-obra apurada pelo contribuinte não é suficiente para se considerar imprestável a escrituração apresentada ao fiscal, com a ressalva de que não há qualquer acusação fiscal acerca de uma eventual não apresentação de documentos solicitados.

Quanto ao último tópico da peça recursal, DO EQUIVOCADO ENTENDIMENTO DA FISCALIZAÇÃO NO TOCANTE À CONTA SUBSÍDIOS À LOJISTAS, deixo de tecer considerações complementares, já que o tema foi suficientemente tratado acima.

Portanto, tem razão a defesa, devendo o crédito controlado no presente processo ser integralmente exonerado.

Conclusão:

Assim, tendo em vista tudo que consta nos autos, bem assim na descrição e fundamentos legais que integram o presente, voto por dar provimento ao recurso voluntário.

(assinado digitalmente)

Carlos Alberto do Amaral Azeredo