



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 13864.000314/2008-50
Recurso Voluntário
Acórdão nº 2402-009.212 – 2ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 6 de novembro de 2020
Recorrente J. N. INCORPORAÇÃO E CONSTRUÇÃO LTDA
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/07/2003 a 28/02/2006

MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL. MPF. VÍCIOS FORMAIS. NULIDADE DO LANÇAMENTO. NÃO CONFIGURAÇÃO.

Eventuais omissões ou vícios no Mandado de Procedimento Fiscal (MPF) não acarretam na automática nulidade do lançamento de ofício promovido, se o contribuinte não demonstrar o prejuízo à realização da sua defesa.

AFERIÇÃO INDIRETA. POSSIBILIDADE.

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.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

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

(documento assinado digitalmente)

Denny Medeiros da Silveira - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Márcio Augusto Sekeff Sallem - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Ana Claudia Borges de Oliveira, Denny Medeiros da Silveira (Presidente), Francisco Ibiapino Luz, Gregório Rechmann Júnior, Honório Albuquerque de Brito (suplente convocado), Márcio Augusto Sekeff Sallem, Rafael Mazzer de Oliveira Ramos e Renata Toratti Cassini. Ausente, justificadamente, o Conselheiro Luís Henrique Dias Lima.

Fl. 2 do Acórdão n.º 2402-009.212 - 2ª Seju/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo nº 13864.000314/2008-50

Relatório

Por bem transcrever a situação fática discutida nos autos, integro ao presente trechos do relatório redigido no Acórdão n. 05-24.910, pela 9ª turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Campinas/SP, às fls. 1.218/1.229:

Registre-se, inicialmente, que ao presente processo (13864.000314/2008-50, DEBCAD 37.036.7774) foram juntados por apensação os processos nº 13864.000312/2008-61 (DEBCAD nº 37.036.778-2) e nº 13864.000313/2008-13 (DEBCAD nº 37.036.779-0), conforme informação às fls. 609, que têm como objeto autos de infração para exigência de créditos previdenciários, lavrados contra o mesmo contribuinte.

Trata-se de crédito lançado contra a empresa acima identificada, a qual teve como fato gerador a remuneração da mão-de-obra utilizada na execução de obra de construção civil, calculados estes com base na área construída e no padrão da obra, nos termos do artigo 33, parágrafos 3º, 4º e 6º da Lei 8.212, de 24/07/1991 que, por serem os três Autos de Infração conexos terão as mesmas razões de decidir do principal.

A base de cálculo, dos lançamentos indicados acima, foi obtida mediante aferição do salário de contribuição, proporcional à área total construída de 3.909,71 m², durante o período de 12/06/2003 a 13/03/2006, e ao padrão de execução da obra cadastrada junto ao órgão público sob CEI nº 43.520.02444/70, situada à Rua Benedito de Alvarenga, 220, quadra 49, lotes 06, 07, 13, 14, 5/p e 12/p, Jardim América em São José dos Campos/SP, conforme Cálculo para Regularização de Obras de fls. 96/97.

Consta dos Relatórios Fiscal dos três Autos de Infração que:

- a ação fiscal teve início em 04/03/2008, quando a empresa foi cientificada através do TIAF — Termo de Início da Ação Fiscal;
- foi emitido auto de infração (DEBCAD nº 37.036.781-2) por descumprimento de obrigação acessória, isto é, infração aos §§ 2º e 3º, artigo 33 da Lei 8.212/91;
- os Livros Diário referentes ao período de 03/2003 a 12/2006 foram desconsiderados por não apresentarem o movimento real da remuneração dos segurados a seu serviço;
- o custo total da mão de obra utilizada na edificação não foi contabilizado;
- não constam registros de empregados especializados para exercerem a atividade de pintura, instalação hidráulica e aplicação de gesso nas Folhas de Pagamento ou Livros de Registro de Empregados, assim como, não há indicação da contratação de empresas prestadoras de serviços nessas áreas;
- efetuada a comparação entre os serviços indicados na Caderneta de Obras / quadro de funcionários / prestadoras de serviços contratadas foi observado que não existia profissional qualificado para desenvolver os serviços executados. Esse fato está demonstrado nas planilhas e informações, de fls. 51 a 59 do processo principal;
- o arbitramento obedeceu ao comando dos artigos 440, 441, 448, 449, todos da Instrução Normativa MPS/SRP no 03, de 14/07/2005;
- o salário de contribuição de Benedito Martins (Mestre de Obras) foi excluído da apuração da Remuneração da Mão-de-Obra Total - RMT, por não compor o Custo Unitário Básico - CUB, sendo que as outras remunerações declaradas em GFIP foram contempladas como indica o Quadro Demonstrativo de fls. 65, do processo principal;

- o percentual de 5% (cinco por cento) incidente sobre as notas fiscais de aquisição de concreto usinado foi aproveitado para fins de dedução da “Massa salarial arbitrada”, e
- o salário de contribuição declarado em GFIP apresentadas pelos Prestadores de Serviços - Albuquerque & Silva S/C Ltda. (02 e 09/2005) e Empreiteira Nova Geração S/C Ltda (04, 05, 07, 08 e 10/2005), foram considerados no Cálculo para Regularização da Obra, para apuração da Massa Salarial Arbitrada.

Para instrução do processo foram juntadas cópias reprográficas dos seguintes documentos:

=> Memorial descritivo da Obra 43.520.02444-7;

=> Termos de Abertura e Encerramento dos Livros Diário - LD de no 0 1 a 04, fls 02 a 26 do LD 01, fls. 01 , 02, 03, 26, 45, 60, 66, 74, 75, 88, 89, 93 do LD 02, fls. 1, 2, 6, 22, 23, 24, 35, 37, 38, 46, 51, 67, 80, 81, 83, 84, 90, 91, 92, 97, 105, 106, 108, 112, 113, 122, 154, 155 e 156 do LD 03 e fls. 1, 8, 15, 22, 23, 49, 64, 127 , 128 e 132 do LD 04;

=> Balanços Patrimoniais;

=> Folhas dos Livros Razão Analítico de nº 01 a 04;

=> Notas Fiscais e Contratos de Prestação de Serviço entre a autuada e as empresas indicadas abaixo:

1. EMPREITEIRA NOVA GERAÇÃO S/C LTDA;
2. FRANCO DE SOUZA E SOUZA INSTALAÇÕES ELÉTRICAS LTDA-ME;
3. ALBUQUERQUE & SILVA S/C LTDA-ME;
4. ALUBION INSTALAÇÕES S/C LTDA;
5. SILVA E BALESTAR EMPREITEIRA DE MÃO DE OBRA LTDA;
6. EMPREITEIRA QUINHONES S/C LTDA;
7. GERALDO PEREIRA – ME;

=> Caderneta de Obras nº 17794 e 6475.

Conforme informação da Auditora, a Caderneta de Obra foi instituída pela Lei Complementar Municipal nº 215, de 22/12/2000 e publicada no Boletim do Município nº 1424, de 29/12/2000, pela Prefeitura Municipal de São José dos Campos e é de utilização obrigatória pelos construtores.

Processo nº 13864.000314/2008-50

Trata-se de Auto de Infração (DEBCAD nº 37.036.777-4), objetivando a exigência das contribuições previdenciárias indicadas nos incisos I e II do artigo 22 da Lei nº 8.212, de 24/07/1991, isto é, a parte da empresa e ao financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência da incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais de trabalho de acordo com o Relatório Fiscal relatado acima.

Processo nº 13864.000312/2008-61

Trata-se de Auto de Infração (DEBCAD nº 37.036.778-2) lavrado para o lançamento da contribuição dos “Segurados” (art. 20 da Lei nº 8.212/1991), incidentes sobre o salário de contribuição arbitrado na competência de 07/2008, de acordo com o Relatório Fiscal relatado acima.

Processo nº 13864.000313/2008-13

Trata-se de Auto de Infração (DEBCAD nº 37.036.779-0) objetivando a exigência de contribuições sociais destinadas a outras instituições (TERCEIROS), isto é, ao FNDE — Fundo Nacional de Desenvolvimento da Educação (2,5 %), ao SENAI — Serviço Nacional de Aprendizagem Industrial (1,0 %), ao SESI — Serviço Social da Indústria (1,5 %), ao SEBRAE — Serviço Brasileiro de Apoio às Micro e Pequenas Empresas (0,6 %) e ao INCRA — Instituto Nacional de Colonização e Reforma Agrária (0,2 %), incidentes sobre o salário de contribuição arbitrado na competência de 07/2008, de acordo com o Relatório Fiscal relatado acima.

Mencionados créditos, na data da consolidação, 06/10/2008, importavam em:

- i) DEBCAD nº 37.036.777-4: R\$106.068,57 (cento e seis mil, sessenta e oito reais e cinquenta e sete centavos);
- ii) DEBCAD nº 37.036.778-2: R\$36.893,41 (trinta e seis mil, oitocentos e noventa e três reais e quarenta e um centavos);
- iii) DEBCAD nº 37.036.779-0: R\$26.747,73 (vinte e seis mil, setecentos e quarenta e sete reais e setenta e três centavos).

Já incluídos nesses valores os juros e a multa de mora.

O contribuinte impugnou os três lançamentos, apresentando as mesmas alegações, dessa forma, relataremos o texto principal.

Inicialmente, a empresa relata que teve que tomar ciência duas vezes do início da ação fiscal por meio do TIAF, primeiramente seria em 06/03/2008 e depois a Auditora apresentou novo TIAF, agora com o registro de 04/03/2008, ainda, não foi informada a respeito da prorrogação da ação fiscal, nos termos do parágrafo único, artigo 9º, Portaria RFB nº 11.371/07.

Pondera que apresentou todos os documentos solicitados e que, por vezes os pedidos indicavam equívocos na identificação dos documentos requeridos, o que era esclarecido pela empresa.

Alerta que, de acordo com o dito artigo 9º, o MPF deve ser anexado ao processo.

Assegura que o arbitramento está previsto apenas em lei ordinária em total arrepio ao comando dos artigos 195, §4º e 154, inciso I, ambos da CF/1988 que prevê que tal procedimento deve ser lastreado em uma lei complementar.

Dessa forma o arbitramento com base na utilização do CUB, fornecido pelo SINDUSCON — Sindicato da Construção Civil de São Paulo é inconstitucional.

Argumenta que, com base no §4º, artigo 33 da Lei 8.212, de 24/07/1991, *O arbitramento somente poderá ser realizado na hipótese de o contribuinte não possuir ou fornecer os elementos necessários ao cálculo da contribuição, razão pela qual a existência de contabilidade da obra e das respectivas guias de previdência, devidamente recolhidas obstam a realização do arbitramento.*

Acrescenta que os argumentos trazidos ao Relatório Fiscal são precários para fundamentar a tese da aferição e transcreve alguns itens daquele Relatório para analisá-los assim:

A deficiência constante do item 13 relativa à deficiência da escrita contábil, baseia-se única e exclusivamente no fato de a empresa não ter apresentado a Nota Fiscal ou Recibo do pagamento ao empreiteiro

Marco (item 14.1) o qual, de acordo com a própria Auditora-Fiscal no Relatório do AI nº 37.036.781-2, foi lançado na escrita contábil.

Ora, em relação a este ponto cumpre-nos salientar então que a escrita contábil não é deficiente, já que o único documento não apresentado em todo o processo fiscalizatório foi lançado na escrita contábil. E não há que se falar em falta de suporte documental ou má-fé, pois a Autuada além de ter emitido cheques para o pagamento (os quais são o documentos), realizou o respectivo lançamento em sua contabilidade.

Aduz que a aferição com base em indícios não pode ser acatada, pois, seus funcionários registrados, conforme Livro de Registro anexado por cópia aos autos, tem capacitação para realizar diversos serviços sem que seja necessária a contratação de empresas especializadas.

Reitera que apresentou todos os documentos solicitados e esclareceu as dúvidas que pairavam sobre as prestadoras de serviços, porém, em suas palavras: *a autuação desconsiderou os documentos apresentados e as informações fornecidas pela Autuada.* Junta diversos documentos para comprovar sua alegação.

Informa que a obra foi construída em 32 meses, conforme a própria caderneta da obra, e o número de empregados utilizados se coaduna com o tempo da edificação.

Pelo exposto requer que o lançamento seja julgado improcedente.

Junta cópias do contrato social e alterações e dos seguintes documentos:

- TIAF, fls. 394 a 398;
- Livro de Registro de Empregados, nº 01, de 14/07/2003, fls. 399 a 414;
- Carta à Auditora Fiscal, fls. 417 e 418;
- Certificado de participação do curso de Operador de Elevadores de Materiais e Pessoas, ministrado pela Escola SENAI Santos Dumont, do funcionário Antônio Nivaldo Mendes Pereira;

Notas Fiscais de Serviços nº 129, 130, 132, 134, 136, 139, 142, 149, 156, Recibo de Retenção na Fonte do ISSQN, Guia da Previdência Social - GPS, Guia de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social - GFIP e Contrato de Prestação de Serviços de Mão de Obra de Acabamento em Gesso, referentes à Empreiteira Nova Geração LTDA., CNPJ 04.141.81710001-30, de 01/04/2005, fls. 420 a 492;

Contratos Particulares de Parte de Prestação de Serviços para serviços de instalações elétricas e tubulação para telefonia / PABX e TV, firmados em 01/10/2005 e 10/10/2005, Notas Fiscais de Serviços nº 001, 003, 005, 006, 007, 008, 010, Relação dos Prestadores de Serviços, Recibo de Retenção na Fonte do ISSQN, GPS, GFIP referentes à prestadora Franco de Souza e Souza Instalações Elétricas Ltda-Me, CNPJ 06.923.712/0001-69, fls. 493 a 589;

Nota Fiscal de Serviço nº 301, Recibo de Retenção na Fonte do ISSQN, GPS, Contrato de Parte de Prestação de Serviço de Mão de Obra de Montagem de Esquadrias, relativos a Alumibom Instalações S/C Ltda, CNPJ:03.340.200/0001-81, de 01/08/2006, de fls. 590 a 600;

Nota Fiscal de Serviço nº 138, Contrato Particular de Prestação de Serviços para realizar obras hidráulicas, referentes à Hidráulica Pereira / Geraldo Pereira - ME, CNPJ 60.124.401/0001-85, de 15/02/2005, fls. 601 a 606.

É a síntese do necessário.

Acórdão de Impugnação

A autoridade julgadora recorda que a utilização do método de aferição indireta está motivado na não apresentação dos documentos pertinentes à edificação da obra de construção civil, nos termos dos §§3º, 4º e 6º do art. 33 da Lei nº 8.212/91. Por esta razão, apurou-se o montante dos salários pagos pela execução da obra mediante cálculo da mão de obra empregada, proporcional à área construída e ao padrão de execução da obra.

Afirmou não ser lícito abster-se a autoridade administrativa do cumprimento dos §§3º e 4º do art. 33 da Lei nº 8.212/91 nem de declarar sua inconstitucionalidade.

Relata que a desconsideração da escrita contábil decorreu da falta de suporte documental (*“Nota fiscal ou recibo referente ao lançamento contábil de adiantamento ao empreiteiro Marco ou Contrato de Prestação de Serviços”*) e da não indicação do número efetivo de portas utilizadas na construção do Residencial Sigma, isto é, foram contabilizadas apenas 3 (três) notas fiscais com o total de 42 folhas lisas mescla 210 x 72 quando o projeto previa em torno de 320 portas e da não contabilização de *“pagamentos de remunerações a pessoas físicas e/ou jurídicas qualificadas, indispensáveis à execução de várias etapas da obra”*. Exemplifica isto a partir do item 18.2 do Relatório Fiscal.

Conclui que os Livros Diários não espelhavam o movimento real da remuneração dos prestadores de serviços que laboraram na obra, e exemplifica nos itens 18.2.2 e 18.2.2.1 do Relatório Fiscal, com a falta de contabilização da efetiva prestação dos serviços de pedreiro, eletricista, encanador, azulejista e aplicador de gesso.

Rejeitou, por fim, os vícios no procedimento fiscal, como a dupla intimação do TIAF ou a ausência de prorrogação do MPF.

Ao final, decidiu pela procedência do lançamento.

Ciência postal em 18/3/2009, fls. 1.232.

Recurso Voluntário

Recurso voluntário formalizado em 15/4/2009, fls. 1.251/1.274.

O recorrente resumiu os motivos por que a autoridade julgadora manteve a autuação: (i) as autoridades que atuam no contencioso administrativo não possuem competência para proclamar a inconstitucionalidade de lei ou ato normativo em vigor, razão pela qual o procedimento adotado deve ser considerado legítimo; (ii) a assinatura de dois TIAFs com datas diferentes não é motivo relevante; (iii) não foram contabilizados pagamentos e remunerações a pessoas físicas e jurídicas qualificadas, indispensáveis à execução de etapas da obra; (iv) a falta de informação a respeito da prorrogação da ação fiscal não é capaz de ilidir o procedimento; (v) a ciência formal do demonstrativo de prorrogação da ação fiscal ao sujeito passivo é dispensável; e (vi) o MPF não é pressuposto de validade do lançamento.

Pleiteia, assim, pelas mesmas razões acostadas na impugnação a nulidade do lançamento por descumprimento de normas referentes ao MPF.

Afirma que o arbitramento das contribuições previdenciárias com base no valor do metro quadrado construído afronta a Constituição por não estar lastreada em lei complementar, por esta razão, requer que o crédito tributário paute-se na folha de salários ou demais rendimentos do trabalho, receita ou faturamento e o lucro.

Enumera os argumentos ensejadores do arbitramento no Relatório Fiscal:

- a) Item 13 — o arbitramento decorreu da apresentação deficiente da escrita contábil pela empresa bem como indício de que ela não registrou, em sua documentação, toda a mão-de-obra utilizada;
- b) Item 14.1 — embora solicitado através do TIAD, a empresa deixou de apresentar Nota Fiscal ou Recibo referente ao pagamento para o empreiteiro Marco, Isso caracteriza, salvo prova em contrário, escrituração contábil sem suporte documental;
- c) Item 18 — a análise da documentação apresentada pela empresa demonstrou a falta de registro de pagamentos a profissionais qualificados, cuja mão-de-obra especializada é imprescindível para a execução de várias etapas da obra, tais como serviços de pintura, instalação hidráulica e aplicação de gesso, entre outros.

Entende que a argumentação da autoridade julgadora é pautada em critérios subjetivos e desconsidera as Notas Fiscais apresentadas referentes à contratação de serviços de colocação de gesso, instalações elétricas, hidráulica e colocação de esquadrias de alumínio, realizados por funcionários da própria Recorrente.

Sem contrarrazões.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Márcio Augusto Sekeff Sallem, Relator.

O recurso voluntário é tempestivo e cumpre os pressupostos de admissibilidade, pois dele tomo conhecimento.

Procedimento Fiscal

O contribuinte defende que: (i) para fins de validade do procedimento fiscalizatório, o início deve estar consubstanciado em apenas um Termo de Início de Ação Fiscal (TIAF), de forma que a existência de dois TIAFs torna o procedimento manifestadamente ilegal; (ii) deve ser cientificado da expedição e prorrogações do MPF mesmo quando haja prorrogação via internet, nos termos do art. 9º da Portaria RFB nº 11.371/2007.

Decido.

Para que eventuais vícios, omissões ou irregularidades no MPF possam acarretar a nulidade da autuação, deve estar configurado o binômio defeito – prejuízo, quer dizer no caso concreto, da existência de dois TIAFs ou da falta de ciência da prorrogação do procedimento fiscalizatório, deve estar demonstrado o prejuízo ao direito de defesa do sujeito passivo. É esta a posição dominante deste Conselho, exemplificada no Acórdão nº 9202-01.608, de 10/5/2011:

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. MPF. NULIDADE FORMAL AFASTADA. AUSÊNCIA DO BINÔMIO DEFEITO - PREJUÍZO.

De acordo com o princípio *pas de nullité sans grief*, que na sua tradução literal significa que não há nulidade sem prejuízo, não se declarará a nulidade por vício formal se este não causar prejuízo.

Mesmo que estejamos diante de um vício formal no lançamento, a sua nulidade não deve ser decretada, por ausência de efetivo prejuízo por parte do contribuinte em sua defesa. Não há de se falar em nulidade do lançamento, por não restar configurado o binômio defeito - prejuízo.

[...]

Modernamente, o direito processual, inclusive o administrativo fiscal, tem como primado a efetividade da tutela dos direitos assegurados, adotando a vertente de instrumentalidade do processo à persecução do direito material deduzido. As formalidades desmotivadas foram substituídas pela instrumentalidade e busca da eficiência na prestação jurisdicional.

Ada Pellegrini Grinover sustenta que “a decretação da nulidade implica perda da atividade processual já realizada, transtornos ao juiz e às partes e demora na prestação jurisdicional almejada, não sendo razoável, dessa forma, que a simples possibilidade de prejuízo dê lugar à aplicação da sanção; o dano deve ser concreto e efetivamente demonstrado em cada situação.”¹

Afirma, ainda, a referida autora que “o princípio do prejuízo constitui, seguramente, a viga mestre do sistema de nulidades e decorre da ideia geral de que as formas processuais representam tão somente um instrumento para a correta aplicação do direito; sendo assim, a desobediência a formalidades estabelecidas pelo legislador só deve conduzir ao reconhecimento da invalidade do ato quando a própria finalidade pela qual a forma foi instituída estiver comprometida”.²

As formas do processo são meios para alcance da tutela jurisdicional. Caso a tutela jurisdicional pretendida seja alcançada, mesmo em detrimento das formas legalmente exigidas, não há nulidade.

De acordo com o princípio *pas de nullité sans grief*, que na sua tradução literal significa que não há nulidade sem prejuízo, não se declarará a nulidade por vício formal se este não causar prejuízo.

Ou seja, podemos, então, estar diante a uma violação à prescrição legal sem que disso, necessariamente, decorra a nulidade.

Assim sendo, em atendimento ao princípio do pas de nullité sans grief, a invalidade processual há de ser entendida como uma sanção que somente será aplicada caso se constate a presença do binômio defeito e prejuízo, devendo o último ser entendido como obstáculo ao alcance da finalidade do ato processual. Isto é, não há de ser declarada a nulidade de ato processual se este não causa prejuízo a alguém, já que o processo, como meio de pacificação dos conflitos sociais, nada mais é do que o instrumento para efetivação do direito. (grifei)

O Mandado de Procedimento Fiscal estabelece normas para a execução da atividade fiscal, constituindo-se em instrumento de controle da Administração Tributária.

¹ Ada Pellegrini Grinover e outros; As Nulidades no Processo Penal; São Paulo, p. 26.

² Idem, p. 27

Este documento permite, à Receita Federal do Brasil, o acompanhamento do desenvolvimento das atividades realizadas pelos seus Auditores Fiscais. Também possibilita comunicar ao sujeito passivo que este se encontra sob procedimento de fiscalização, assegurando transparência às relações entre o Fiscal e o Contribuinte.

Quando, no correr de seus trabalhos, o Auditor-Fiscal perceber que não concluirá, em face às particularidades do caso concreto, o procedimento fiscalizatório dentro do prazo, poderá requerer sua prorrogação.

Eventuais vícios neste documento, quando não aventado o prejuízo ao demandante, podem somente suscitar responsabilidade administrativa do Auditor-Fiscal, mas nunca terá força para retirar-lhe sua competência legal para efetuar o lançamento.

Isso porque, com mencionado no acórdão recorrido, uma norma infralegal não tem o condão de limitar a atuação da Administração Tributária, sob pena de contrariar o art. 142 do Código Tributário Nacional³.

Tendo o lançamento sido formalizado por Autoridade competente, devidamente investida das atribuições legais inerentes ao cargo de Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil, aspectos não modificados pelos vícios apontados no MPF, nada há mais a ser questionado quanto ao MPF.

Até porque, se o lançamento de ofício pode ser realizado sem prévia intimação ao sujeito passivo, na forma da Súmula CARF nº 46, quanto mais o Auto de Infração em exame, por estar comprovado que o contribuinte exerceu amplamente o direito à defesa.

Por todos estes argumentos, rejeito esta questão procedimental preliminar.

Arbitramento por Aferição Indireta

O contribuinte almeja a aplicação do procedimento legítimo no lançamento, pois o valor do metro quadrado não está dentre as fontes de custeio passíveis de Lei ordinária, devendo aquele pautar-se nas bases do art. 195, I, da Constituição Federal.

Discordo.

Como é sabido, o art. 33, §6º, da Lei nº 8.212/91 estabelece a possibilidade de aferição indireta quando, no exame da escrituração contábil ou de qualquer outro documento da empresa, a fiscalização constatar que a contabilidade não registra o movimento real de remuneração dos segurados a seu serviço, o faturamento e do lucro, tendo os § 4º estabelecido procedimento específicos em relação à obra de construção civil. Veja:

Art. 33...

³ Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

§ 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. (Redação original)

Não cabe ao aplicador da norma recusar-lhe cumprimento sob fundamento de inconstitucionalidade, sob pena de responsabilidade funcional, eis porque não cabe à autoridade julgadora de primeira instância nem a este Conselho recusar a aplicação do art. 33, §§3º e 4º, da Lei nº 8.212/91, ou refazer o auto de infração para considerar por base o informado no art. 195, I, da Constituição Federal.

Quando presentes as condições para o arbitramento por aferição indireta em obra de construção civil, deve ser adotada a base informada no dispositivo legal, cabendo ao Poder Judiciário, e apenas a ele, decidir a compatibilidade da norma com o ordenamento constitucional, nos termos do inc. I, §1º do Art. 62 do Ricarf.

Art. 62. Fica vedado aos membros das turmas de julgamento do CARF afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade.

§ 1º O disposto no caput não se aplica aos casos de tratado, acordo internacional, lei ou ato normativo:

I - que já tenha sido declarado inconstitucional por decisão definitiva plenária do Supremo Tribunal Federal; (Redação dada pela Portaria MF nº 39, de 2016)

Cabe a este Conselho, tão somente, averiguar se o caso concreto exigia ou não a aferição indireta, e é isto que passo a fazer.

O Relatório Fiscal do Auto de Infração estabeleceu que o arbitramento decorreu “da apresentação deficiente da escrita contábil pela empresa bem como indício de que ela não registrou, em sua documentação, toda a mão de obra utilizada na execução da obra matriculada na Receita Federal do Brasil sob o n. 43.520.02444-70”.

A escrituração contábil deficiente / sem suporte documental está caracterizada pela não apresentação da nota fiscal ou recibo referente aos registros contábeis abaixo, mas apenas de cópias de cheques, em que constava referirem-se a empréstimos.

data da contabilização	Diário n.	fls.	Histórico	NF n.cheque	valor contabilizado
17/02/2006	4	22	Adiantamento empreiteiro Marco	252	3.900,00
23/02/06	4	23	Adiantamento empreiteiro Marco	259	2.500,00

*Cópia reprográfica das fls.22 e 23 do Diário nº4 anexa.

Além disto, a autoridade lançadora constatou a falta de registro de pagamentos a profissionais qualificados, cuja mão de obra especializada seria imprescindível à execução de etapas da obra (pintura, instalação hidráulica, aplicação de gesso etc). No exame da Caderneta de Obras, instituída pela Lei Complementar 215/2000, constatou haver apenas empenhados nas funções de mestre de obra, servente, ajudante geral, armador, carpinteiro e guincheiro.

Por fim, concluiu: *“Importante salientar que ainda que a escrituração contábil apresentada pelo sujeito passivo não tivesse qualquer irregularidade FORMAL, ela mesmo assim seria desconsiderada, pois nela não foram encontrados lançamentos”*:

I - Para pagamentos de remunerações a pessoas físicas e/ou jurídicas qualificadas, indispensáveis à execução de várias etapas da obra;

II - De Notas Fiscais referente compra de todas as portas para obra. Foi contabilizado apenas três Notas fiscais no 065818, 065054 e 065449 totalizando 42 folhas lisas mescla 210x72 da empresa Depósito Universal. Quantidade esta inferior a prevista no projeto em que previa em torno de no mínimo 320 portas.

Contesta o contribuinte que (i) a escrita contábil não é deficiente, pois o documento não apresentado está nela lançado, além de haver trazido os cheques escriturados para pagamento; (ii) está sendo penalizado por critérios subjetivos e genéricos, e que foram seus próprios funcionários que realizaram os serviços especializados (exemplifica com o servente Antônio Nivaldo Mendes, que realizou o curso de guincheiro).

Pois bem.

A respeito da escrituração deficiente sem suporte documental, início recordando que o §1º do art. 9º do Decreto-Lei nº 1.598/1977 estabelecida que a escrituração contábil regular faz prova dos fatos nela registrados quando comprovados por documentos hábeis.

§ 1º - A escrituração mantida com observância das disposições legais faz prova a favor do contribuinte dos fatos nela registrados e comprovados por documentos hábeis, segundo sua natureza, ou assim definidos em preceitos legais.

Em resposta de 6/10/2007, fls. 80, assim se pronunciou o contribuinte:

Adiantamento Empreiteiro Marcos = os cheques n.º 252 e 219 : Como já esclarecido anteriormente no TIAD recebida em 28/05/2008, esses números de cheque são referentes a parte de pagamento de empréstimo, e inclusive foi enviado uma cópia dos contra cheque em anexo, não existe em nosso controle nenhum adiantamento empreiteiro Marco com esses dados.

Confessadamente, portanto, está-se diante da escrituração deficiente de que trata a autoridade lançadora, não se tratando de adiantamento a empreiteiro, como escriturado, mas a empréstimo.

Ainda que pareça desarrazoado considerar que, por ocasião de apenas dois lançamentos, a escrituração seria deficiente, não é só este o motivo por que se deu o arbitramento.

O exame da Caderneta de Obras evidenciou a falta de registro de pagamentos a profissionais qualificados, tendo o contribuinte considerado este um motivo subjetivo e genérico e contrário à praxe econômica de empresas de construção civil.

Apesar das notas fiscais, apresentadas na ação fiscal e analisados às fls. 112/114, tendo a autoridade lançadora assim concluído:

18.2.3.2- Segue abaixo relação das empresas terceirizadas conforme contratos e Notas Fiscais apresentados para o exercício de 2005:

1- Empresa: Albuquerque & Silva S/C Ltda, CNPJ 02.861.984/0001-20, com contrato em 01.11.04, 01.08.05 e 15.09.05, para chapisco em toda faixa externa do prédio.

2- Empresa: Franco de Souza e Souza Instalações Elétricas Ltda-ME, CNPJ 06.923.712/0001-69, com contrato em 01.07.05 e 10.10.05 para instalação elétrica e tubulação para telefonia e TV contando o pavimento térreo e os outros 10 pavimentos.

Obs: Para os serviços elétricos anterior a este período (07/2005 e 10/2005) não consta profissionais especializados.

3- Empresa: Empreiteira Nova Geração S/C Ltda, CNPJ 04.141.817/0001-30, com contrato em 01.04.05 para Mao de Obra de aplicação de gesso na área comum.

Obs: Não consta empresas ou profissionais especializados para estes serviços nos apartamentos.

4- Empresa: Alumibom Instalações S/C Ltda, CNPJ 03.340.200/0001-81, contrato em 01.08.05, para montagem de esquadria de alumínio correspondente a todo vão de portas e janelas do pavimento térreo.

Obs: * Não consta este serviço para área interna dos apartamentos. * Referente ao contrato acima, a empresa tomadora do serviço não apresentou nenhuma nota fiscal ou documento que comprovasse o pagamento por serviços prestados. Apresentou apenas uma Nota Fiscal de Serviços n. 301 de 13.01.05, com histórico “Mão de Obra de Contramarcos”, portanto anterior ao contrato apresentado. (Xerox anexo).

5. Empresa: Empreiteira Quinhones S/C Ltda, CNPJ 03.309.368/0001-24, com contrato em 22.08.05 para serviço de pintura (conforme orçamento n. 02 em anexo).

Obs: *Consta Notificação ao Contratado do Não cumprimento do Contrato em 09.10.05. *Consta Carta de Rescisão de Contrato de Prestação de Serviços de Pintura em 19.12.05. *Consta uma Nota Fiscal de Prestação de Serviços n. 0175 em 12.01.06 para pagamento de parte dos serviços . *Conforme anotações na Caderneta de obra, o início da pintura dos apartamentos foi em 01.04.05. Não consta empresa ou profissionais qualificados para este período.

6. Empresa: Silva e Balestra Empreiteira de Mao de Obra Ltda, CNPJ: 07.621.081/0001-96, com contrato em 01.12.05 para serviço bruto de acabamento.

7. Empresa: Geraldo Pereira- ME, CNPJ 60.124.401/0001-85, com contrato em 12.02.05 para serviços de distribuição de toda água fria na laje, cobertura e montagem de barrillete, execução de prumadas, de águas pluviais, água fria, esgoto, gás, recalque, distribuição de ramais de esgoto e de água, prumadas, etc.

OBS: *Para pagamento pelos serviços prestados só existe emissão de uma Nota Fiscal de Serviços, n. 138 de 28.06.06.

É em razão da incompatibilidade entre a Caderneta de Obras e a escrituração contábil que está o motivo para o arbitramento, tendo a autoridade lançadora enumerado diversas situações que não foram elididas pelos documentos apresentados com o recurso voluntário, que a levaram à conclusão de que não foram escriturados pagamentos a pessoas físicas e/ou jurídicas qualificadas, indispensáveis à execução da obra, sem olvidar que o contribuinte também não apresentou notas fiscais suficientes referentes às portas adquiridas e tampouco enfrentou mais este ponto da acusação.

Assim, entendo válido o procedimento de arbitrado por aferição indireta tomado com base nos §§3º, 4º e 6º do art. 33 da Lei nº 8.212/91.

CONCLUSÃO

VOTO em negar provimento ao recurso voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Márcio Augusto Sekeff Sallem