



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
**CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS**  
**SEGUNDA SEÇÃO DE JULGAMENTO**

**Processo n°** 13971.003209/2007-74  
**Recurso n°** 000.000 Voluntário  
**Acórdão n°** **2402-02.794 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária**  
**Sessão de** 19 de junho de 2012  
**Matéria** CONSTRUÇÃO CIVIL: ARBITRAMENTO DE CONTRIBUIÇÕES  
**Recorrente** PATRUS BRASIL PINTURAS LTDA.  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS**

Período de apuração: 01/12/2003 a 30/06/2007

AFERIÇÃO INDIRETA. CABIMENTO.

Para que a aferição indireta seja instaurada, não é necessário que as irregularidades encontradas nos documentos da empresa tenham sido geradas de forma fraudulenta, bastando que a fiscalização verifique e comprove que esses não registram o movimento real das remunerações dos segurados.

**CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. AFERIÇÃO INDIRETA. SERVIÇOS RELACIONADOS À CONSTRUÇÃO CIVIL.**

Quando os materiais aplicados forem inerentes à execução do serviço, estando ou não previstos em contrato, bem como sendo o referido serviço de construção civil não elencado nos incs. I, II, III e IV do art. 605 da IN SRP n° 03/2005, deve ser aplicado, para fins de apuração da base de cálculo da mão-de-obra aplicada, o percentual de 14% sobre o valor bruto da nota fiscal de serviço, nos termos do inc. V da IN SRP n° 03/2005.

Recurso voluntário provido em parte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao recurso voluntário para correção da base de cálculo.

Júlio César Vieira Gomes - Presidente.

Nereu Miguel Ribeiro Domingues - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Julio Cesar Vieira Gomes, Thiago Taborda Simões, Ana Maria Bandeira, Igor Araujo Soares, Ronaldo de Lima Macedo e Nereu Miguel Ribeiro Domingues.

## Relatório

Trata-se de NFLD constituída em 09/11/2007 (fl. 102) para exigir contribuição previdenciária cota patronal, contribuição dos segurados, contribuição para o financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho (SAT), e de contribuições destinadas a outras entidades e fundos (INCRA, SALÁRIO EDUCAÇÃO, SENAI, SESI e SEBRAE), no período de 12/2003 a 06/2007.

De acordo com o relatório fiscal (fls. 52/54), o presente lançamento é composto dos seguintes levantamentos:

(i) **“FPG — Folha de Pagamento em GFIP”**: abrange os fatos geradores apurados nas folhas de pagamento e GFIP’s apresentadas pela empresa; e

(ii) **“ARB — Arbitramento Remuneração”**: refere-se à exigência das contribuições previdenciárias arbitradas com base no percentual de 40% sobre o valor bruto das notas fiscais de serviço, nos termos do art. 427 da IN/SRP nº 03/2005. O arbitramento foi instaurado pelo fato de que: (i) não foram registradas quaisquer remunerações pagas ao efetivo controlador da empresa, Sr. Lourival Antonio da Costa; (ii) o ativo imobilizado não representa o verdadeiro patrimônio da empresa; (iii) as contas bancárias da Recorrente não foram escrituradas na contabilidade; e (iv) os valores das remunerações pagas em 2003, 2004 e 2005 não condizem com o montante faturado.

A Recorrente apresentou impugnação (fls. 103/231) pleiteando pela total improcedência da autuação.

A Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Florianópolis julgou o lançamento procedente (fls. 234/239), sob o argumento de que não foi constatado nenhum parcelamento em nome da empresa, bem como de que o arbitramento foi devidamente instaurado.

A Recorrente interpôs recurso voluntário (fls. 242/355) alegando que: (i) os valores lançados no levantamento FPG não podem ser exigidos, posto que foram parcelados; (ii) sua escrita contábil e fiscal é regular; (iii) é inaplicável o percentual de 40% sobre o valor bruto das notas fiscais; (iv) a falta de contabilização de bens do ativo imobilizado não pode ser utilizada como causa para a realização de aferição indireta; e (v) o fato do Sr. Lourival Antonio da Costa não constar no quadro de funcionários de 2005 evidencia apenas que, até esse ano, ele não era efetivamente funcionário, mas somente pai do representante legal da empresa.

É o relatório.

## Voto

Conselheiro Nereu Miguel Ribeiro Domingues, Relator

A Recorrente alega que os valores lançados no levantamento “FPG — Folha de Pagamento em GFIP” não podem ser exigidos, posto que foram parcelados.

Para rebater a conclusão exposta pela d. DRJ, de que não há nenhum parcelamento registrado no sistema informatizado da Receita Federal em nome da Recorrente, esta trouxe aos autos o pedido de parcelamento e os comprovantes de recolhimento das parcelas.

Analisando tais documentos (fls. 256 e seguintes), constata-se que o parcelamento da Recorrente se refere a débitos administrados pela Receita Federal, “*com exceção das contribuições previdenciárias*”, não tendo, portanto, qualquer relação com a presente matéria.

Destaca-se também que os pagamentos das parcelas se referem, em sua maioria, a períodos dissociados do presente lançamento.

Não há, portanto, qualquer razão no argumento.

Sustenta a Recorrente que o arbitramento instaurado é indevido, tendo em vista que apresentou “*guias de recolhimento (GRPS), resumo da folha de pagamentos, livros diário e demonstrativo de apropriação contábil da folha de pagamento e contribuição da empresa para a RFB, que permitem identificar, de forma clara e concreta, o custo da mão-de-obra aplicado à cada obra realizada, bem como o total das contribuições recolhidas vinculadas à mesma.*”

Pontua que o lançamento tomou como base as informações contidas em sua contabilidade, o que demonstra sua idoneidade, bem como que o arbitramento só poderia ser instaurado caso houvesse a recusa da apresentação de documentos contábeis, ou ainda quando estes apresentarem irregularidades insanáveis geradas de forma comprovadamente fraudulenta.

Para analisar se o arbitramento foi devidamente instaurado, transcreve-se abaixo a previsão contida no art. 33, § 6º, da Lei nº 8.212/1991, que versa sobre a questão:

“*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. (Redação dada pela Lei nº 10.256, de 2001). (...)*”

§ 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.” – destacou-se*

Analisando tal dispositivo legal, verifica-se que não é necessário que as irregularidades encontradas nos documentos da empresa tenham sido geradas de forma fraudulenta, tal como sustenta a Recorrente.

Pelo contrário, basta que a fiscalização verifique e comprove que tais documentos não registram o movimento real das remunerações dos segurados.

Conforme se verifica no item 10 do relatório fiscal (fl. 54), constatou-se que os valores das remunerações pagas pela empresa são incompatíveis com o montante faturado, bem como que esta deixou de escriturar as remunerações pagas ao principal executor dos serviços prestados, qual seja, o Sr. Lourival Antonio da Costa. Vejamos:

*“10.2 Especialmente nos anos de 2003, 2004 e 2005 (período objeto do arbitramento), pode ser constatado que o valor da remuneração declarada pelo contribuinte está muito aquém do apresentado em 2006, este sim condizente com a natureza e valor dos serviços prestados pelo contribuinte. Detalhando os números acima, e dando como exemplo os meses de janeiro e novembro do ano de 2004, fica evidente que não é possível a prestação de serviços faturada com a mão-de-obra declarada (...).”*

Nesse sentido, além da comparação entre o faturamento e o custo da mão de obra realizada pela fiscalização em cada um dos referidos anos, esta destacou, exemplificativamente, que nos peses de 01/2004 e 11/2004, o valor das remunerações pagas foi de R\$ 240,00, enquanto que o faturamento registrado foi de R\$ 55.920,04 e 16.136,00, respectivamente.

Além disso, restou claro também que os livros apresentados pela Recorrente não possuíam qualquer registro relativo às suas contas bancárias:

*“10.4 Outro aspecto importante a ser ressaltado é a ausência de contabilização de qualquer conta bancária nos Livros apresentados. A existência de contas-correntes bancárias em nome da notificada é comprovada através das DCPMF — Declaração da Contribuição Provisória de Movimentação Financeira apresentadas pelos bancos à Secretaria da Receita Federal, onde a PATRUS BRASIL mantém conta-corrente. Abaixo estão listados os bancos onde mantém movimentação e os valores movimentados (...).”*

Posto isso, vislumbra-se que a autoridade fiscalizadora demonstrou que os documentos apresentados pela empresa não registravam o movimento real das remunerações pagas a segurados, motivo pelo qual entendo que o arbitramento foi devidamente fundamentado.

A Recorrente defende também que a base de cálculo das contribuições previdenciárias, aferida indiretamente, não poderia corresponder a 40% do valor total das notas fiscais emitidas pela empresa.

Nesse sentido, protesta pela aplicação da previsão contida no art. 605, inc. V, da IN SRP nº 03/2005, que estipula um percentual mínimo de 14% sobre o valor bruto da nota fiscal, para fins de determinação do montante da remuneração paga.

Para que se possa verificar se o percentual da base de cálculo está correto, faz-se importante destacar que a Recorrente tem como objeto social a prestação de serviços de pintura em edificações em geral (industriais e imobiliárias) e serviços de tornearia, como bem apontado no item 7 do Relatório Fiscal.

Destaca-se que os serviços de pintura industrial prestados pela Recorrente necessitam de ferramentas que permitem que a pintura de grandes áreas seja concluída em curto espaço de tempo, tal como se verifica nos documentos de fls. 301/349.

De acordo com o art. 413 e Anexo XIII da IN SRP nº 03/2005, tais atividades compreendem serviços de construção civil. Veja-se:

***IN SRP nº 03/2005***

*“Art. 413. Considera-se: (...)*

*X - serviço de construção civil, aquele prestado no ramo da construção civil, tais como os discriminados no Anexo XIII;”*

***Anexo XIII da IN SRP nº 03/2005***

*“4552-7/02 Serviços de pintura em edificações em geral (SERVIÇO)*

*Esta subclasse compreende:*

*- os serviços de pintura, interior e exterior, em edificações de qualquer tipo;*

*- os serviços de pintura em obras de engenharia civil.”*

A autoridade fiscalizadora, ao lançar as contribuições previdenciárias em questão, tomou como base o disposto no art. 427 da IN SRP nº 03/2005, aplicável aos casos de aferição indireta de mão-de-obra em serviços relacionados à construção civil, que estipula uma base de cálculo de 40% sobre o valor bruto das notas fiscais. Vejamos:

*“Art. 427. O valor da remuneração da mão-de-obra utilizada na execução dos serviços contratados, aferido indiretamente, corresponde no mínimo a quarenta por cento do valor dos serviços contidos na nota fiscal, fatura ou recibo de prestação de serviços.”*

Além do exposto no artigo 427, cumpre destacar também o texto contido no art. 428 da IN SRP nº 03/2005, segundo o qual, *“caso haja previsão contratual de fornecimento de material, ou de utilização de equipamentos, ou de ambos, na execução dos serviços contratados, o valor dos serviços contido na nota fiscal, fatura ou recibo de prestação de serviços deverá ser apurado na forma prevista no art. 601, observado o disposto no art. 605.”*

Em que pese a autoridade fiscalizadora não ter mencionado se os contratos da Recorrente preveem ou não a utilização de equipamentos, é possível verificar que as atividades prestadas por esta dependem da aplicação de diversos equipamentos especializados, tal como destacado no item 10.3 do Relatório Fiscal:

*“Ressalta-se que conforme declarado pelo contribuinte e também informações constantes do site da empresa (www.patrusbrasil.com.br), esta se utiliza de diversas máquinas para a prestação de seus serviços (ANEXO IX — Informações Site da Empresa), tais como: Máquina Planetária, Aspirador Turbinado, Máquina Lavadora de Piso, Vassoura Industrial, Máquina Lava Jato, além da Máquina Airless (pistola sem ar para pintura pressurizada). Isso demonstra que a escrita contábil apresentada também não evidencia a real situação patrimonial da empresa.”*

Outrossim, de acordo com o contrato juntado pela Recorrente (fl. 351), verifica-se que há previsão de fornecimento de todos os equipamentos necessários à realização do serviço.

Em vista disso, havendo previsão contratual para a utilização de equipamentos, é mister que seja aplicado ao presente caso o art. 428 da INº 03/2005, o qual remete à análise dos arts. 601 e 605 da IN SRP nº 03/2005, *in verbis*:

*Art. 601. Caso haja previsão contratual de fornecimento de material ou de utilização de equipamento próprio ou de terceiros, exceto os equipamentos manuais, para a execução dos serviços, se os valores de material ou equipamento estiverem estabelecidos no contrato, ainda que não discriminados na nota fiscal, na fatura ou no recibo de prestação de serviços, o valor da remuneração da mão-de-obra utilizada na prestação de serviços será apurado na forma do art. 600.*

*§ 1º Caso haja previsão contratual de fornecimento de material ou de utilização de equipamento próprio ou de terceiros, exceto os equipamentos manuais, e os valores de material ou de utilização de equipamento não estiverem estabelecidos no contrato, nem discriminados na nota fiscal, fatura ou recibo de prestação de serviços, o valor do serviço corresponde, no mínimo, a cinquenta por cento do valor bruto da nota fiscal, fatura ou recibo, aplicando-se para fins de aferição da remuneração da mão-de-obra utilizada o disposto no art. 600.*

*§ 2º Caso haja discriminação de valores de material ou de utilização de equipamento na nota fiscal, fatura ou recibo de prestação de serviços, mas não existindo previsão contratual de seu fornecimento, o valor dos serviços será o valor bruto da nota fiscal, fatura ou recibo, aplicando-se, para fins de aferição da remuneração da mão-de-obra, o disposto no art. 600.*

***§ 3º Se a utilização de equipamento for inerente à execução dos serviços contratados, ainda que não esteja previsto em contrato, o valor do serviço corresponderá a cinquenta por cento do valor bruto da nota fiscal, fatura ou recibo de prestação de serviços, aplicando-se, para fins de aferição da***

*remuneração da mão-de-obra utilizada na prestação de serviços, o disposto no art. 600 e observado, no caso da construção civil, o previsto no art. 605.*

*§ 4º A remuneração nos serviços de transporte de cargas e de passageiros será aferida na forma prevista no art. 603.”*

*“Art. 605. Na prestação dos serviços de construção civil abaixo relacionados, havendo ou não previsão contratual de utilização de equipamento próprio ou de terceiros, o valor da remuneração da mão-de-obra utilizada na execução dos serviços não poderá ser inferior ao percentual, respectivamente estabelecido para cada um desses serviços, aplicado sobre o valor bruto da nota fiscal, fatura ou recibo de prestação de serviços.*

*I - pavimentação asfáltica: quatro por cento;*

*II - terraplenagem, aterro sanitário e dragagem: seis por cento;*

*III - obras de arte (pontes ou viadutos): dezoito por cento;*

*IV - drenagem: vinte por cento;*

***V - demais serviços realizados com a utilização de equipamentos, exceto manuais, desde que inerentes à prestação dos serviços: quatorze por cento.***

De acordo com as aludidas normas, tem-se que, quando os materiais aplicados forem inerentes à execução do serviço (tal como se verifica nesse caso), estando ou não previstos em contrato, bem como não estando o referido serviço de construção civil elencado nos incs. I, II, III e IV do art. 605, deve ser aplicado, para fins de apuração do valor das remunerações pagas, o percentual de 14% sobre o valor bruto das notas fiscais de serviço, nos termos do inc. V da IN SRP nº 03/2005.

Os i. Julgadores de 1ª instância, ao se depararem com essa sistemática, concluíram que o serviço de pintura não necessita da utilização de equipamentos, o que não permitiria a aplicação da regra exposta acima.

Transcreve abaixo trecho de fls. 239:

*“Ocorre que, no caso da pintura, a utilização de equipamento não é considerada como inerente ao serviço, este tipo de atividade é, em geral, inteiramente executado de forma manual sem que seja necessário o seu emprego, embora muitas vezes seja utilizado. Assim sendo, não é possível, a aplicação direta do percentual de 14% para se obter o valor da mão-de-obra empregada, porquanto que o serviço em foco não se enquadra na situação prevista no artigo antes colacionado. Cabe ainda salientar que, quando o serviço for realizado com a utilização de equipamentos, para que o preço desta não seja considerado como base de cálculo do tributo, a empresa deverá seguir as regras contidas no artigo 601 da IN antes citada.”*

Entretanto, como mencionado acima, ao contrário do que entendeu a d. DRJ, verifica-se que, neste caso, os serviços de pintura demandam a utilização de equipamentos próprios, haja vista que são realizados em grandes obras, em escala “industrial”. Não se está,

Processo nº 13971.003209/2007-74  
Acórdão n.º 2402-02.794

S2-C4T2  
Fl. 363

---

portanto, diante de um caso de pintura convencional, que não demanda a utilização de equipamentos próprios (com exceção dos manuais).

Em vista disso, é mister que, para fins de cálculo da aferição indireta, seja aplicada a norma prevista no art. 605, inc. V, da IN SRP nº 03/2005, segundo a qual o valor da remuneração deve corresponder a 14% do valor bruto das notas fiscais de serviço.

Diante do exposto, voto pelo **CONHECIMENTO** do recurso para **DAR-LHE PARCIAL PROVIMENTO**, a fim de que a base de cálculo aferida indiretamente corresponda a 14% do valor bruto das notas fiscais de serviço.

É o voto.

Nereu Miguel Ribeiro Domingues