



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 13982.000920/2008-29
Recurso Voluntário
Acórdão nº **2001-006.998 – 2ª Seção de Julgamento / 1ª Turma Extraordinária**
Sessão de 20 de junho de 2024
Recorrente DAVID FRIGERI E FILHOS LTDA
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2003 a 31/05/2008

DILIGENCIA. INDEFERIMENTO.

É prerrogativa da Autoridade Julgadora indeferir a realização de diligências, quando considerá-las prescindíveis.

PRESCRIÇÃO.

Durante o processo administrativo, não corre decadência ou prescrição, pois o crédito tributário já foi constituído e se encontra com a exigibilidade suspensa.

PRESCRIÇÃO INTERCORRENTE. INAPLICABILIDADE.

Nos termos da Súmula CARF nº 11, “não se aplica a prescrição intercorrente no processo administrativo fiscal.

LANÇAMENTO POR ARBITRAMENTO. POSSIBILIDADE.

Confirmada a escrituração contábil em títulos impróprios, e a declaração de mão-de-obra não condizente com a realidade, está justificado o uso do método da aferição indireta para determinação das contribuições sociais na execução de obra de construção civil.

RECURSO VOLUNTÁRIO. REPRODUÇÃO DA PEÇA IMPUGNATÓRIA. AUSÊNCIA DE NOVAS RAZÕES DE DEFESA.

Cabível a aplicação do artigo 114, §12, inciso I, do RICARF - faculdade do relator de adotar os mesmos fundamentos da decisão recorrida quando este registrar que as partes não inovaram em suas razões de defesa.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por voto de qualidade, em negar provimento ao Recurso Voluntário, vencidos os conselheiros Marcelo Milton da Silva Risso (relator), Andressa Pegoraro Tomazela e Wilderson Botto, que lhe deram provimento. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Wilsom de Moraes Filho. Julgamento realizado após a vigência da Lei nº 14.689/2023.

(assinado digitalmente)

Honorio Albuquerque de Brito - Presidente

(assinado digitalmente)

Marcelo Milton da Silva Risso - Relator

(assinado digitalmente)

Wilsom de Moraes Filho-Redator designado

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Andressa Pegoraro Tomazela, Flavia Lilian Selmer Dias (suplente convocado(a)), Marcelo Milton da Silva Risso, Wilderson Botto, Wilsom de Moraes Filho, Honorio Albuquerque de Brito (Presidente).

Relatório

01 – Trata-se de Recurso Voluntário de e-fls 414/431 interposto pelo contribuinte em face do V. Acórdão de e-fls. 31/54, que julgou procedente em parte a impugnação relativo à cobrança por arbitramento de obra de construção civil. Diz parte do relatório da decisão de piso:

Trata-se de Auto de Infração de Obrigação Principal (AIOP) nº 37.122.903-0, relativo às contribuições devidas à Seguridade Social pelo contribuinte, acima identificado, correspondentes a contribuição dos segurados empregados. As contribuições devidas pela empresa foram lançadas no AIOP nº 37.122.904-9, e as destinadas às outras entidades e fundos (Salário-Educação, SESI, SENAI, INCRA e SEBRAE), no AIOP nº 37.122.907-3.

Consoante o Relatório Fiscal, de fls. 24/39, os fatos geradores das contribuições lançadas nesta notificação são as remunerações aferidas indiretamente referentes a obra de matrícula CEI 39.090.02284-75, cujo Aviso de Regularização de Obras – ARO consta às fls. 48/49 do processo 13982.000921-2008-73, apenso, conforme cálculo efetuado utilizando-se a tabela do CUB – Custo Unitário Básico. Os valores recolhidos foram abatidos do total devido, sendo atualizados até o mês do cálculo das contribuições (05/2008) e as contribuições incidentes sobre as remunerações aferidas para os contribuintes individuais (sócios-gerentes e contador).

(...) omissis

Em razão da contabilidade não registrar o montante real da remuneração dos segurados, a fiscalização arbitrou os valores do pró-labore dos sócios-gerentes Wilson Frigeri, Valdecir Frigeri e Juraci Frigeri cujos valores eram inferiores a remuneração dos segurados empregados. Também foi constatado que os valores registrados como remuneração do contador Reni Antônio Druzan estavam bem abaixo do preço de mercado praticados em Chapecó, bem como dos valores de honorários fixados pelo Sindicato dos Escritórios de Contabilidade de Chapecó, conforme tabela juntada às fls. 49/50 do processo 13982.000921-2008-73, apenso.

Informa que os documentos de fls. 001/050 não foram juntados na presente autuação porque a mesma está apensada ao AI nº 37.122.904-9, que tem o mesmo fato gerador e onde os referidos documentos se encontram anexados.

02 – A ementa do Acórdão recorrido está assim transcrita e registrada, *verbis*:

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS
PREVIDENCIÁRIAS**

Período de apuração: 01/01/2003 a 31/05/2008

Ementa:

ARBITRAMENTO. AFERIÇÃO INDIRETA.

A base de cálculo da contribuição devida pode ser apurada por aferição indireta quando a auditoria fiscal constata que a contabilidade da empresa não registra o movimento real de remuneração da mão-de-obra aplicada em obra de construção civil e dos segurados a seu serviço.

AFERIÇÃO MÃO-DE-OBRA. ÁREA CONSTRUÍDA.

Na falta de prova regular, 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, de acordo com critérios estabelecidos pela Secretaria da Receita Federal do

Brasil, cabendo ao proprietário, o ônus da prova em contrário.

DECADÊNCIA. SÚMULA VINCULANTE Nº 08. REVISÃO DO LANÇAMENTO.

Declarada a inconstitucionalidade dos artigos 45 e 46 da Lei nº 8.212/ 91 pelo Supremo Tribunal Federal-STF na *Súmula Vinculante nº 8*, de 12/ 06/ 2008, publicada no DOU de 20/ 06/ 2008, de eficácia retroativa para os contribuintes com solicitações administrativas apresentadas até a data do julgamento da referida Súmula, os créditos da Seguridade Social pendentes de pagamento não podem ser cobrados, em

nenhuma hipótese, após o lapso temporal quinquenal, por força do art.173, I do CTN.

ERRO NA APLICAÇÃO DA MULTA DE OFÍCIO. IMPOSSIBILIDADE TÉCNICA DE CORREÇÃO VÍCIO INSANÁVEL. NULIDADE

Indevida a redução na **MULTA** aplicada conforme previsão do § 4º do artigo 35 da Lei nº 8.212/91, na redação dada pela Lei nº 9.876/99, em razão de que as contribuições lançadas no levantamento "COM - Honorários Contábeis Indiretos" e PRO- Pro-labore Indireto", são de período posterior a implantação da Guia de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social - GFIP e não foram nela declaradas, o que enseja a anulação do crédito por se tratar de vício insanável.

Lançamento Procedente em Parte

03 – Em seu recurso o contribuinte questiona a hipótese do arbitramento e do arbitramento sem fiscalização das empresas prestadoras de serviços, e não dedução das contribuições recolhidas por empresas prestadoras de serviços. Sendo esse o relatório do necessário, passo ao voto.

Voto Vencido

Conselheiro Marcelo Milton da Silva Risso – Relator

04 – Conheço do recurso por sua tempestividade.

05 – Importante frisar que esses autos tiveram a sua reconstituição sendo que a D. Fiscalização solicitou ao contribuinte cópia da impugnação e do recurso voluntário de acordo com e-fls. 56

Assunto: Reconstituição de Processo – Cópia da Impugnação e do Recurso Voluntário

No exercício regular das funções do cargo de Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil, de acordo com o disposto nos artigos 971 e 972 do Decreto no 9.580 de 22/11/2018, e em atendimento ao contido na Portaria CARF nº 136, de 06/11/2018, juntado ao citado processo, fica o contribuinte acima identificado INTIMADO a apresentar:

- **Cópia da impugnação** ao Auto de Infração Previdenciário Debcad 37.122.903-0, protocolada em 11/08/2008, tendo como signatário procurador habilitado, acompanhada de cópia da procuração e documento de identidade do procurador.
- **Cópia do recurso voluntário** o Auto de Infração Previdenciário Debcad 37.122.903-0 protocolado em 24/03/2009, assinado pelo mesmo procurador.

Prazo para atendimento: **20 (vinte) dias** contados da ciência de recebimento desta (data de assinatura do Aviso de Recebimento – AR).

05A-Portanto em vista da falta de tais documentos nos autos a decisão foi baseada nas razões de defesa e recurso apresentado nos autos do PAF nº 13982.000921/2008-73.

DA DILIGÊNCIA

05B – Antes de adentrar ao mérito o contribuinte questiona uma parte importante da autuação trazida também durante a defesa dizendo que ainda falta a apuração pela fiscalização de GPS não deduzidas a meu ver requer a baixa para diligência, apesar da ocorrência desta em

primeiro grau ao que parece não foi totalmente completa conforme argumentos do contribuinte que diz:

5. Não dedução das contribuições recolhidas por empresas prestadoras de serviços, informadas mediante GPS, reconhecidas pela autoridade autuante.

O Relatório de Documentos Apresentados - RDO que acompanha e instrui o Auto de Infração, relaciona as remunerações objeto dos recolhimentos realizados pela autuada que foram reconhecidos.

Estes foram objeto de levantamento da autoridade fiscal através das GPS apresentadas e deveriam ser deduzidos das contribuições apuradas, tudo conforme aponta a mesma através do referido documento.

No entanto, o Aviso de Regularização de Obra - ARO, no tópico que indica como "Apuração da Área Regularizada pela Remuneração contida em GFIP/GPS", inclui apenas as remunerações objeto dos recolhimentos de contribuições realizadas pela autuada e que foram objeto de GFIP, as quais também foram analisadas no âmbito da fiscalização.

Após listar as remunerações objeto dos recolhimentos apenas objeto das GFIPS, que totalizam R\$ 73.532,87, o Aviso de Regularização de Obra - ARO diminui esta proporção da remuneração de mão-de-obra total e define então a remuneração de mão-de-obra a regularizar em R\$ 275.710,57.

Esta mesma análise pode ser vislumbrada do Relatório Fiscal, em seu item 2.1.4, que aponta o custo da mão-de-obra não decadente em R\$ 349.243,44, o custo da mão-de-obra regularizada em R\$ 73.532,87 (aquele objeto apenas das GFIPS) e conclui então pelo custo da mão-de-obra a regularizar em R\$ 275.710,57, que é a base de cálculo utilizada no Discriminativo Analítico de Débito - DAD e no Discriminativo Sintético de Débito - DSD, sobre a qual incidem as alíquotas respectivas e é determinado o valor dos lançamentos tributários.

Os referidos Discriminativos (DAD e DSD) não apontam qualquer dedução, de forma que continuam a não ser deduzidas as remunerações objeto das contribuições reconhecidamente recolhidas pelo fisco, descritas nas GPSE discriminadas pela própria autoridade fiscal no Relatório de Documentos Apresentados - RDA.

Ora. Os recolhimentos objeto das GPS foram realizados, declarados nos referidos documentos, bem como reconhecidos e relacionados pela autoridade fiscal. Entretanto, não foram deduzidos das contribuições apuradas e lançadas.

Assim, impõe-se a determinação de consideração das referidas contribuições comprovada e reconhecidamente recolhidas.

Cientificada da diligência, a autuada manifestou-se pelo reiteramento dos demais fundamentos invocados na impugnação apresentada, fls. 299.

06 – A decisão *a quo* a respeito da baixa de diligência foi nesse sentido, *verbis*:

Da análise preliminar dos autos, verificamos que o Relatório Fiscal refere-se apenas a obra matriculada sob nº 39.090.02284-75, cujo lançamento das contribuições devidas foi efetuado no estabelecimento matriz, na competência OS/2008, no levantamento identificado como "OBR - OBRA PRÉDIO", fls. 14, do Discriminativo Analítico do Débito (DAD).

Todavia, às fls. 4, consta o levantamento também identificado como "OBR – OBRA PRÉDIO", na competência OS/2008, porém no estabelecimento identificado como 36.740.00191-73.

Em consulta ao sistema informatizado da Previdência Social, verificamos que a matrícula 36.740.00191-73, foi atribuída a obra de responsabilidade da autuada, com início de atividade em 10/05/99, conforme extrato às fls. 287/288.

Diante do exposto, os autos foram baixados em diligência para que a fiscalização se manifestasse sobre a inclusão do levantamento no estabelecimento 36.740.00191-73, complementando, se procedente, o Relatório Fiscal com as devidas informações sobre a obra e seu cálculo, bem como as informações e fundamentação legal para apuração do período da obra decadente, dando ao final ciência da mesma e do Relatório Complementar, ao sujeito passivo, com abertura do prazo para manifestação.

Em atendimento ao diligenciado, a autoridade lançadora manifestou-se às fls. 293, esclarecendo que a obra civil matriculada sob nº 36.740.00191/73 foi integralmente executada em período decadente, conforme efeitos da Súmula Vinculante nº 8 do Supremo Tribunal Federal, emitida no decorrer da ação fiscal, sendo que, por lapso, referido lançamento não foi excluído do DAD.

07 – Pelo que compreendi o contribuinte pretende apurar se os pagamentos de contribuição previdenciária das contratadas na intenção de "abater" do devido pelo tomador que não fez a retenção de 11%. O entendimento desse assunto na minha turma é que não se pode fazer essa dedução. A lei obriga a retenção justamente para facilitar a tributação no tomador que só se exime da responsabilidade se cumprir os requisitos. Independentemente se posteriormente houve o cumprimento da obrigação pelo prestador. Se realmente for nesse contexto, considero desnecessária a diligência pois não pode aproveitar tais valores.

07 A – Diz o artigo 16 do Decreto 70.235/72 quanto à hipótese de diligência:

Art.16. (...) omissis

IV. as diligências, ou perícias que o impugnante pretenda sejam efetuadas, expostos os motivos que as justifiquem, com a formulação dos quesitos referentes a os exames desejados, assim como, no caso de perícia, o nome, o endereço e a qualificação profissional do seu perito.

§ 1 considerar-se-á não formulado o pedido de diligência ou perícia que deixar desatender aos requisitos previstos no inciso IV do art.16.(Incluído pela Lei nº 8.748, de 1993)

§ 4ª A prova documental será apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual, a menos que:(Incluído pela Lei nº 9.532, de 1997)

a) fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior;

b) refira-se a fato ou a direito superveniente;

c) destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos.

§ 5º A juntada de documentos após a impugnação deverá ser requerida à autoridade julgadora, mediante petição em que se demonstre, com fundamentos, a ocorrência de uma das condições previstas nas alíneas do parágrafo anterior.

Art.18.A autoridade julgadora de primeira instância determinará, de ofício ou a requerimento do impugnante, a realização de diligências ou perícias, quando entendê-las necessárias, indeferindo as que considerar prescindíveis ou impraticáveis, observando o disposto no art.28, infine

Art.29.Na apreciação da prova, a autoridade julgadora formará livremente sua convicção, podendo determinar as diligências que entender necessárias.

08 - Dos dispositivos legais acima transcritos e da análise dos elementos constantes dos autos, conclui-se pela inoccorrência de qualquer uma das hipóteses legais que justifiquem os pedidos da Recorrente. Em face do exposto, indefiro o pedido de diligência pretendido.

DO ARBITRAMENTO

09 – O contribuinte indica o objeto do recurso sendo como tal:

a) O pró-labore dos sócios e a remuneração a terceiros, pois os valores ajustados, pagos e registrados foram considerados baixos e desconsiderados pela autoridade fiscal, que arbitrou o que entendia dever ser, a remuneração e lançou a contribuição incidente sobre a diferença; e,

b) A remuneração da mão-de-obra para a construção de um prédio, aferida indiretamente por arbitramento através do CUS, pelo entendimento de que não haveria proVÇlregular e formalizada do montante dos salários pagos pela execução da obra.

09-A – Por sua vez a decisão recorrida julgou procedente em parte os seguintes tópicos, verbis:

Diante do exposto, voto no sentido de considerar:

a) decadente o levantamento "OBR-OBRA PREDIO, matrícula 36.740.00191/73, no valor de R\$ 12.041,92, consolidado em 10/07/2008;

b) nulos os levantamentos "COM - HONORÁRIOS CONTÁBEIS INDIRETOS" e "PRO LABORE INDIRETO", no valor de R\$ 1.669,70, consolidado em 10/07/2008;

b) procedente o levantamento "OBR OBRA PREDIO", CNPJ 83604.279/0001-24, no valor de R\$ 29.115,05, consolidado em 10/07/2008.

10 - Questiona o método utilizado pela Fiscalização quanto ao arbitramento sendo que o relatório fiscal de e-fls 15/28 discorre quanto a documentação sobre princípios contábeis (oportunidade, competência e prudência) informa diversas ações trabalhistas a seguinte justificativa verbis:

Os Eventos não contabilizados a seguir enumerados implicam na desconsideração da contabilidade da empresa na medida em que a sua não contabilização modifica irremediavelmente a real remuneração dos segurados a seu serviço, o faturamento e o lucro, a saber:

(...) omissis

11 – São listados 14 ações trabalhistas e ainda diz que para justificar o arbitramento na forma do art. 33 da Lei 8.212/91 o seguinte:

5.15 Além dos fatos acima relatados, nos exercícios fiscais de 2003 até 2007, a empresa pagou aos cofres da Seguridade Social apenas parte das contribuições sociais devidas. Mesmo assim, a contabilidade não registrou os valores devidos mediante a utilização de um ardiloso artifício técnico que comprometeu de forma irreparável a sua possível aceitação.

Mesmo pagamento parcialmente e, portanto, estando em débito com a Seguridade Social, a conta contábil “2.1.1.01.05.01 INSS a Recolher” do grupo contábil Passivo Circulante, após o registro do pagamento da Guia da Previdência Social – GPS referente ao mês anterior, apesar do pagamento parcial, fazia constar em seu registro o saldo zero (0,00).

Este artifício contábil levado a efeito pelo responsável da contabilidade somente foi possível porque na contabilização da folha de pagamento e dos encargos sociais, dentre os quais as contribuições devidas em favor da Seguridade Social, os valores contabilizados como supostamente devidos eram registrados invariavelmente abaixo dos valores definidos no Inciso I, do Artigo 22, da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, que fixou a contribuição patronal em 20% (vinte por cento) incidente sobre o salário dos segurados empregados.

Entretanto, a contabilidade da empresa autuada para omitir dos seus registros sua inadimplência para com a Seguridade Social registrava um percentual menor que aquele definido em Lei para falsear a idéia de que se encontrava adimplente com a sua obrigação previdenciária.

O critério utilizado pelo contador foi o de contabilizar aleatoriamente valores de sorte que: com o pagamento da Guia da Previdência Social – GPS do mês imediatamente anterior, o saldo da conta contábil deveria constar como sendo, invariavelmente, zero (0,00).

Mais grave do que isso foi o fato da empresa elaborar a Guia de Recolhimento do FGTS e Informações a Previdência Social – GFIP, com remunerações abaixo daquelas percebidas pelos segurados empregados da autuada causando prejuízo direto a estes segurados já que, a futura aposentadoria dos mesmos se dará pela média das remunerações informadas na GFIP.

12 – Com a devida vênia discordo da D. Fiscalização quanto a utilização do método de arbitramento, pois de acordo com o art. 148 do CTN e art 33§ 3º da Lei 8.212/91 o arbitramento se dará quando sempre que sejam omissos ou não mereçam fé as declarações ou os esclarecimentos ou documentos expedidos pelo sujeito passivo ao passo que não vejo correlação das reclamações trabalhistas e demais ocorrências processuais em cada auto judicial com a fiscalização e cobrança das contribuições sociais e ainda mais de uma obra.

13 – Além disso a D. Fiscalização utiliza do método de arbitramento pelo simples inadimplemento e forma de se fazer a contabilidade, **se pensarmos dessa forma, a quase a totalidade das autuações deveriam ser pelo método do arbitramento, o que não é o caso.**

14 – Pelo exposto declaro nulo o auto de infração mas por vício formal na forma do AC. 9202-007.855 2ª Turma da CSRF redator designado Mário Pereira de Pinho Filho que diz:

LANÇAMENTO. ARBITRAMENTO. INSUFICIÊNCIA DE MOTIVAÇÃO.
RECONHECIMENTO DE VÍCIO. NATUREZA FORMAL.

Na eventualidade de insuficiência de motivação para fundamentar o procedimento do aferição indireta, uma vez reconhecida a existência de vício, esse deve ser considerado como de natureza formal.

15 - A respeito do tema o AC 9202-006.833:

Contribuições Sociais Previdenciárias Período de apuração: 01/01/1996 a 31/01/1998
PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. RECURSO ESPECIAL DE DIVERGÊNCIA. PRESSUPOSTOS DE ADMISSIBILIDADE. CONHECIMENTO. Não se conhece de Recurso Especial que visa, no julgamento do lançamento substitutivo, a declaração de que não teria havido qualquer vício no lançamento originário, cuja nulidade já transitou em julgado. PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. NULIDADE. ARBITRAMENTO. AUSÊNCIA DE FUNDAMENTAÇÃO LEGAL. NATUREZA DO VÍCIO. A eventual falha na indicação de dispositivos legais que amparam a Notificação Fiscal de Lançamento de Débito (NFLD) é passível de saneamento, portanto não é causa de declaração de nulidade por vício material.

Conclusão

16 – Pelo exposto conheço e dou provimento ao recurso na forma da fundamentação acima para anular o lançamento por vício formal.

(assinado digitalmente)

Marcelo Milton da Silva Risso

Voto Vencedor

Conselheiro Wilsom de Moraes Filho, Redator Designado.

Não obstante as sempre bem fundamentadas razões do ilustre Conselheiro Relator, peço vênia para manifestar entendimento divergente, somente em relação ao lançamento por arbitramento, por vislumbrar na hipótese vertente conclusão diversa do nobre redator, como passaremos a demonstrar.

De início, em virtude da petição às fls. 58, que diz que o débito já se encontra prescrito, frente ao transcurso do prazo de 10 anos da autuação e do protocolo do recurso, cabe esclarecer no que diz respeito a prescrição, a mesma refere-se ao direito de ação de cobrança do crédito tributário. Este prazo começa a fluir após a constituição do crédito pelo lançamento e extingue-se pelo decurso do prazo de cinco anos, contados da data em que o lançamento se tornar definitivo. Tal comando normativo está previsto no art.174 do CTN.

Assim, durante o processo administrativo, não corre decadência ou prescrição, pois o crédito tributário já foi constituído e se encontra com a exigibilidade suspensa.

Em relação a prescrição intercorrente a possibilidade de aplicá-la no processo administrativo fiscal foi pacificada por este Conselho por meio da Súmula nº 11, nos seguintes termos: “Não se aplica a prescrição intercorrente no processo administrativo fiscal”. Logo não há que se falar em prescrição no presente caso.

No que diz respeito ao arbitramento, o art. 33 da Lei nº 8.212, de 1991, redação vigente na época da ocorrência do fato gerador, é o embasamento legal para aplicação do instituto do arbitramento:

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).

(...)

§ 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.

(...)

§ 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.

O parágrafo 4º trata da execução de obra de construção civil, o que é o caso do presente processo.

Uma consequência importante é a inversão do ônus da prova. Não está mais o fiscal obrigado a demonstrar de forma incontestada que o fato gerador ocorreu, ao contrário, conforme dispõem a lei “cabendo à empresa o ônus da prova em contrário”.

No presente caso, a contabilidade da empresa foi desconsiderada para fins de apuração da real remuneração paga aos trabalhadores a seu serviço, em virtude das impropriedades detalhadas no Relatório Fiscal (fls. 17 e segs).

Consta no Relatório Fiscal que foi constatada várias ações trabalhistas, que demonstraram a prática de contratar empregados sem registro em CTPS, bem como registro de valores inferiores ao efetivamente recebido, a omissão da compra de materiais empregados nas obras de construção civil e o lançamento das contribuições previdenciárias devidas em valores inferiores ao efetivamente devido tendo declarado em GFIP valores de remuneração abaixo daqueles efetivamente pagos a seus empregados. Cabe transcrever parte do Relatório (fls. 26 e segs):

(...)

5.15 Além dos fatos acima relatados, nos exercícios fiscais de 2003 até 2007, a empresa pagou aos cofres da Seguridade Social apenas parte das contribuições sociais devidas. Mesmo assim, a contabilidade não registrou os valores devidos mediante a utilização de um ardiloso artifício técnico que comprometeu de forma irreparável a sua possível aceitação.

Mesmo pagamento parcialmente e, portanto, estando em débito com a Seguridade Social, a conta contábil “2.1.1.01.05.01 INSS a Recolher” do grupo contábil Passivo Circulante, após o registro do pagamento da Guia da Previdência Social – GPS referente ao mês anterior, apesar do pagamento parcial, fazia constar em seu registro o saldo zero (0,00).

Este artifício contábil levado a efeito pelo responsável da contabilidade somente foi possível porque na contabilização da folha de pagamento e dos encargos sociais, dentre os quais as contribuições devidas em favor da Seguridade Social, os valores contabilizados como supostamente devidos eram registrados invariavelmente abaixo dos valores definidos no Inciso I, do Artigo 22, da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, que fixou a contribuição patronal em 20% (vinte por cento) incidente sobre o salário dos segurados empregados.

Entretanto, a contabilidade da empresa atuada para omitir dos seus registros sua inadimplência para com a Seguridade Social registrava um percentual menor que aquele definido em Lei para falsear a idéia de que se encontrava adimplente com a sua obrigação previdenciária.

O critério utilizado pelo contador foi o de contabilizar aleatoriamente valores de sorte que: com o pagamento da Guia da Previdência Social – GPS do mês imediatamente anterior, o saldo da conta contábil deveria constar como sendo, invariavelmente, zero (0,00).

Mais grave do que isso foi o fato da empresa elaborar a Guia de Recolhimento do FGTS e Informações a Previdência Social – GFIP, com remunerações abaixo daquelas percebidas pelos segurados empregados da atuada causando prejuízo direto a estes segurados já que, a futura aposentadoria dos mesmos se dará pela média das remunerações informadas na GFIP.

(...)

Como se observa na amostra acima, os valores lançados obedeceram um único critério: omitir da contabilidade a real inadimplência em que se encontrava a empresa perante a Seguridade Social.

Por outro lado, a contrapartida dos valores lançados na conta contábil “INSS a Recolher” do grupo contábil Passivo Circulante foi a conta de resultado do grupo despesas “5.1.01.03.02.01 INSS” (doc.45 a 48).

Ao contabilizar na conta de resultados (despesas) valores diversos da realidade (menores que os devidos) a contabilidade da empresa fez refletir estas diferenças diretamente no resultado do exercício, ora diminuindo o lucro, ora aumentando o prejuízo.

As omissões e artifícios apresentados pela contabilidade da empresa atuada aqui relatadas tornaram a mesma imprestável e levaram a sua total desconsideração.

Os fatos constatados pela fiscalização e aqui relatados resultaram, por dever de ofício, na emissão da competente Representação Fiscal para Fins Penais – FRRP;

(...)

7. Além dos fatos retro mencionados no item “5” e, com relação específica a obra civil objeto da presente autuação observou-se na contabilização da mesma, através das contas contábeis “1.15.26.01.005 Construções em Andamento Prédio I” e “1.3.02.01.02 – Construções em Andamento Prédio I”, as seguintes imprecisões:

7.1 Não houve contabilização de parte dos metais para a obra, tais torneiras e registros;

7.2 Não houve a contabilização de parte das bacias sanitárias para os banheiros dos apartamentos (somente foram contabilizadas 27 bacias com caixa acoplada);

7.3 Não houve a contabilização de chuveiros para os apartamentos;

7.4 Não houve a contabilização de cubas para os balcões das cozinhas dos apartamentos;

7.5 Não houve a contabilização dos materiais de iluminação dos apartamentos, tais como: lustres, globos e calhas para lâmpadas fluorescentes;

7.6 Não foi contabilizado a totalidade dos tanques de lavar dos 56 (cinquenta e seis) apartamentos. Constatou-se na contabilidade apenas 12 (doze) tanques de lavar;

Estes fatos demonstram inequivocamente que: do mesmo modo como os materiais foram contabilizados apenas parcialmente também o mesmo fato ocorreu com a mão de obra sobre a qual incide a contribuição previdenciária. Daí a imperiosa necessidade de utilização do parâmetro de arbitramento/aferição Custo Unitário Básico – CUB

(...)

Não vislumbro má fé da fiscalização, pois esta se ateve a relatar o fatos evidenciados nas peças finais das ações trabalhistas quer mediante acordo ou julgamento.

Como no presente caso, conforme demonstrado no relatório fiscal, a contabilidade não é íntegra e foi desconsiderada, há uma inversão do ônus da prova, o contribuinte tem que provar a base de cálculo real e isso não ocorreu, logo o lançamento é válido, pois não se trata de inadimplemento e forma de se fazer a contabilidade, logo não há reparos a fazer no acórdão de piso.

Quanto aos demais argumentos do recorrente, considerando a minha concordância com os fundamentos do Colegiado *a quo*; utilizo como razões de decidir as do voto condutor do acórdão de primeira instância (artigo 114, §12, inciso I, do RICARF), a seguir colacionada:

Com relação a apuração da mão-de-obra por aferição indireta já nos pronunciamos quanto a sua legalidade, no entanto a impugnante, além de ser contrária a sua utilização, manifesta inconformidade com o método utilizado pela fiscalização destacando vários aspectos, a seguir :

(a) conforme a inclusa Ficha Cadastral de Matrícula, a obra iniciou em 20/08/2002, sendo que o Relatório Fiscal, em seu item 2.1.4, faz referência à proporção de mão-de-obra não decadente, reconhecendo, portanto, a existência de decadência, porém não identifica o total e a proporção de mão-de-obra decadente, bem como os critérios utilizados para esta definição. O Aviso de Regularização de Obras, ARO, não demonstra a base para indicação daquele percentual, absolutamente alto, considerando tratar-se de longo período de decadência;

(...)

(b) a contribuição é incidente sobre a folha de salários e não sobre a área. A análise deve ser feita sobre os períodos dos trabalhos, os meses da execução da obra que ensejou os pagamentos que constituem base de cálculo da contribuição;

(c) foi adotada uma competência aleatoriamente escolhida, 05/2008, como sendo da contribuição previdenciária de toda a execução, quando o fato gerador verifica-se a cada pagamento relativo à mão-de-obra. Tal deficiência contamina o lançamento tributário, o que deve ser reconhecido para anular o Auto-de-Infração quanto às contribuições pela mão-de-obra em construção;

(d) o RDA relaciona as remunerações objeto dos recolhimentos realizados pela autuada que foram reconhecidos e que deveriam ter sido deduzidos conforme aponta a fiscalização através do referido documento. No entanto o ARO, no tópico que indica como "Apuração da Área Regularizada pela remuneração contida em GFIP/GPS, inclui apenas as remunerações objeto dos recolhimentos de contribuições realizadas pela autuada e que foram objeto de GFIP, as quais também foram analisadas pela fiscalização. O DAD e DSD não apontam qualquer dedução das contribuições reconhecidas pelo fisco, descritas nas GPS, impondo a revisão dos valores;

(e) não há justificação para o uso específico do valor de R\$ 746,64, havendo mera referência ao padrão baixo, mas não estão contempladas as características próprias do empreendimento.

Como visto, anteriormente, a lei permite que as contribuições devidas seja, apuradas por aferição indireta, no caso da contabilidade não registrar o movimento real da remuneração dos segurados a seu serviço, do faturamento e do lucro (§ 3º, art. 33, Lei nº 8.212/91.

No caso específico de execução de obra de construção civil, a lei autoriza que na falta de prova regular e formalizada, o montante de salários pagos pela execução da obra possam ser obtidos mediante cálculo da mão-de-obra, proporcional à área construída e ao padrão, conforme disposto no § 4º do art. 33 da Lei nº 8.212/91, *in verbis*:

§ 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.

Veja-se com isso, que está correto o procedimento fiscal, pois ao afastar a contabilidade como prova regular, em razão das impropriedades verificadas, usou como método para apurar a mão-de-obra proporcional à área construída.

Além do mais, o Regulamento da Previdência Social, aprovado pelo Decreto nº 3.048/99, atribui competência ao INSS, atualmente à Secretaria da Receita Federal do Brasil, por força do disposto na Lei nº 11.457, de 16/03/2007, de estabelecer os critérios para aferição, conforme abaixo:

Art.234. 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, de acordo com critérios estabelecidos pelo Instituto Nacional do Seguro Social, cabendo ao proprietário, dono da obra, incorporador, condômino da

unidade imobiliária ou empresa co-responsável o ônus da prova em contrário.

Então, antes de mais nada, cabe examinar os critérios estabelecidos nos atos normativos, mais especificamente na IN MPS/SRP nº 3/2005, que segue:

(...)

Da leitura dos dispositivos acima transcritos, conclui-se que são improcedentes todas as alegações referentes a metodologia da aferição indireta, uma vez que o procedimento fiscal observou, na íntegra todos os dispositivos.

Assim, não pairam dúvidas que o valor da mão-de-obra é obtido pela área construída, utilizando-se como referência o CUB do mês anterior ao cálculo. Também está esclarecido que na aferição indireta, todos os valores recolhidos referentes as remunerações pagas no decorrer da obra são convertidas em metros quadrados obtidos a partir da divisão do valor da remuneração pelo valor da mão de obra contido na tabela do CUB do próprio mês e abatidos da área total.

Também foi esclarecido que no caso do lançamento ser decorrente de Auditoria-Fiscal de obra para a qual não houve a emissão do ARO, a competência para apuração das

umento de 24 página(s) confirmado digitalmente. Pode ser consultado no endereço <https://cav.receita.fazenda.gov.br/eCAC/publico/login.aspx>

contribuições devidas pode ser escolhida em qualquer competência no prazo de vigência do Mandado de Procedimento Fiscal. Veja-se que este sistema é muito mais benéfico para o contribuinte, do que se as contribuições fosse apuradas no período da obra estando sujeitas a incidência de juros equivalentes a taxa SELIC e multa de mora desde aquela data.

Quanto ao enquadramento no padrão baixo, o contribuinte alega que não foi justificado e que não estão contempladas as características próprias do empreendimento e da execução. Informa que são aptos de 1 quarto e 16 por andar. Como se vê a alegação é genérica de sorte que o contribuinte não apresenta o projeto, ou identifica as características próprias que poderiam resultar em um enquadramento mais satisfatório. Como se viu no art. 436 da IN nº3/2005, o enquadramento da obra de construção civil, em se tratando de edificação, será realizado de ofício, pela SRFB, de acordo com a destinação do imóvel, o número de pavimentos, o número de quartos da unidade autônoma, o padrão e o tipo da obra, e tem por finalidade encontrar o CUB aplicável à obra e definir o procedimento de cálculo a ser adotado. Conforme consta do item 2.1.4 do Relatório Fiscal, a obra foi enquadrada no padrão baixo, com as seguintes características: edifício de aptos residencial em alvenaria; 4 pavimentos; 56 aptos; 1 quarto por unidade; 1 banheiro por unidade; valor do CUB utilizado – R\$ 746,64; mês do cálculo – 06/2008. Assim, as informações prestadas pelo contribuinte vão ao encontro do utilizado pela fiscalização, não havendo qualquer reparo a fazer no enquadramento da obra na tabela do CUB/Sinduscon-SC.

Também quanto a questão da decadência, não procedem as alegações. As informações constantes do Relatório Fiscal e do ARO são claras quanto ao período da obra e ao percentual da área não decadente, pois este é o dado necessário para calcular as contribuições exigíveis, as quais como já vimos são calculadas em razão da área construída a regularizar. Por outro lado, o contribuinte apesar de achar que o percentual não decadente é absolutamente alto, considerando o longo período de obra no período da decadência, não esclarece qual seria no seu entendimento o período decadente. A partir dos dados de início e término da obra, 01/09/2002 e 01/03/2007, conclui-se que a obra foi construída em 55 meses. Então se foi informado que 92,73% da obra não está decadente, isto corresponde a 51 meses, ou seja, apenas 4 competências, a partir do início da obra estavam decadentes na data da autuação, ou seja, 09/2002 a 12/2002. Registro que ao discutir a decadência do levantamento da obra matrícula sob nº 36.740.00191-73, o contribuinte não teve dúvidas em requerer sua decadência com a aplicação do art. 173 do CTN, portanto considero que a falta de identificação do período decadente em nada prejudicou a defesa, já que foi exatamente este o dispositivo legal utilizado pela fiscalização.

Por fim, temos que os recolhimentos referentes a obra foram devidamente atualizados, até a data do cálculo, conforme demonstra a planilha de fls. 19 – “Apuração da Área Regularizada pela Remuneração contida em GFIP/GPS”, num total de R\$ 73.532,87 e deduzidos os valores correspondentes da remuneração da Mão de Obra não decadente, nos valores que constam do ARO, a saber:

Remuneração da Mão de Obra Total: 376.635,08

Remuneração da Mão de Obra não decadente: 349.243,44 (equivalente a 92,73% da Remuneração da Mão de Obra Total - 376.635,08)

Remuneração da Mão de Obra a Regularizar: 275.710,57 (equivalente a Remuneração da Mão de Obra não Decadente, 349.243,44, menos a remuneração recolhida - 73.532,87)

Quanto aos recolhimentos identificados no RDA, verifica-se que os mesmos foram apropriados para outros lançamentos efetuados em nome do contribuinte na mesma data,

(...)

não havendo que se falar em aproveitamento dos mesmos para regularização da obra de construção civil.

Por fim, também não procede o pedido da impugnante para aplicação do princípio da interpretação mais favorável ao contribuinte, consagrado no art. 112 do Código Tributário Nacional, uma vez que não há qualquer dúvida sobre o enquadramento do fato à norma, e, também por referir-se citado dispositivo a prática de infrações e aplicação de penalidades, o que não é o caso do processo em que se discute a obrigação principal e não a acessória.

DA NULIDADE

Independentemente do fato das razões trazidas pela defesa não acarretarem a nulidade da notificação, os levantamentos "CON – Honorários contábeis Indiretos" e "PRO – Pro-labore Indireto", contém imprecisão de ordem legal e técnica, que acarreta a sua anulação, haja vista que o Discriminativo Analítico do Débito – DAD traz como classificação que o débito é "Período anterior à implantação da GFIP", acarretando o cálculo da multa de mora com a redução prevista no § 4º do art 35 da Lei nº 8.212/91, na redação dada pelo art. 1º, da Lei nº 9876/99, *in verbis*:

Art. 35 – Sobre as contribuições sociais em atraso, arrecadadas pelo INSS, incidirá multa de mora, que não poderá ser relevada, nos seguintes termos:

II - para pagamento de créditos incluídos em notificação fiscal de lançamento:

a) vinte e quatro por cento, em até quinze dias do recebimento da notificação;

b) trinta por cento, após o décimo quinto dia do recebimento da notificação;

c) quarenta por cento, após apresentação de recurso desde que antecedido de defesa, sendo ambos tempestivos, até quinze dias da ciência da decisão do Conselho de Recursos da Previdência Social – CRPS;

d) cinquenta por cento, após o décimo quinto dia da ciência da decisão do Conselho de Recursos da Previdência Social – CRPS, enquanto não inscrito em Dívida Ativa;

§ 4º Na hipótese de as contribuições terem sido declaradas no documento a que se refere o inciso IV do art. 32, ou quando se tratar de empregador doméstico ou de empresa ou segurado dispensados de apresentar o citado documento, a multa de mora a que se refere o caput e seus incisos será reduzida em cinquenta por cento.

Todavia, é fato que a classificação está incorreta pois a implantação da GFIP ocorreu em 01/1999 e as competências lançadas referem-se a período posterior a 01/2003.

Documento de 24 página(s) confirmado digitalmente. Pode ser consultado no endereço <https://cav.receita.fazenda.gov.br/eCAC/publico/login.aspx> pelo código de localização EP01.0724.06544.6BLP.

23

Não há reparos a fazer no acórdão de piso.

CONCLUSÃO

Isso posto, voto por CONHECER do recurso voluntário, e negar-lhe provimento.

(documento assinado digitalmente)

Wilsom de Moraes Filho