



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

<b>Processo nº</b>	13985.000093/2008-43
<b>Recurso nº</b>	268.014 Voluntário
<b>Acórdão nº</b>	<b>2402-001.733 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária</b>
<b>Sessão de</b>	11 de maio de 2011
<b>Matéria</b>	CONSTRUÇÃO CIVIL: ARBITRAMENTO DE CONTRIBUIÇÕES
<b>Recorrente</b>	COMÉRCIO E REPRESENTAÇÕES BORNHOLDT LTDA
<b>Recorrida</b>	FAZENDA NACIONAL

**Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias**

Período de apuração: 01/07/2003 a 31/12/2007

LANÇAMENTO POR ARBITRAMENTO. AFERIÇÃO INDIRETA. AUSÊNCIA DE DEMONSTRAÇÃO, PELO FISCAL AUTUANTE, DA PRESENÇA DOS REQUISITOS. IMPOSSIBILIDADE.

Apesar do método da aferição indireta ser uma prerrogativa do Fisco para os casos em que a fiscalização constatar que a contabilidade não registra o movimento real da remuneração dos segurados a seu serviço, do faturamento e do lucro, quando da lavratura do auto de infração deve ser demonstrada a presença de todos os requisitos indispensáveis para a sua validade, além da juntada dos documentos que orientaram a Autoridade Fiscal, e a apresentação de relatório fiscal devidamente fundamentado com todos os fatos que levaram à desconsideração da contabilidade da empresa, elementos estes que serão importantes para a defesa do contribuinte.

Recurso voluntário a que se dá provimento.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de voto, em anular o lançamento por vício formal. Vencido o conselheiro Leônicio Nobre de Medeiros que negava provimento ao recurso.

Ana Maria Bandeira – Presidente em exercício.

Nereu Miguel Ribeiro Domingues - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Ana Maria Bandeira, Ronaldo de Lima Macedo, Lourenço Ferreira do Prado, Leônicio Nobre de Medeiros, Tiago Gomes de Carvalho Pinto e Nereu Miguel Ribeiro Domingues. Ausente o Conselheiro Júlio César Vieira Gomes.

## Relatório

Trata-se de NFLD lavrada em 28/01/2008 para exigir o valor de R\$ 8.547,79, decorrente do não recolhimento dos valores referentes à contribuição a cargo da empresa (cota patronal), da contribuição ao financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho (SAT), das destinadas a terceiros (Salário Educação, INCRA, SENAI, SESI e SEBRAE) e das contribuições retidas pela empresa dos segurados empregados, relativas à mão de obra empregada na obra de construção civil de matrícula CEI nº 36.770.03248/70, no período de 01/07/2003 a 31/12/2007.

Para que pudesse apurar o valor total a ser tributado, a Autoridade Fiscal aplicou o método de aferição indireta na construção civil, calculando o Custo Unitário Básico – CUB através do sistema DISOWEB e alcançando o valor de R\$ 20.023,87 a título de mão de obra a regularizar.

Segundo consta do relatório fiscal (fls. 17/20), o procedimento de aferição indireta se justificou pelo fato de o contribuinte ter apresentado “à fiscalização diversos recibos de pagamentos de salários não contabilizados, que leva a desconsideração da contabilidade (...”).

A Recorrente apresentou impugnação (fls. 105/136) requerendo a total improcedência da autuação, pleiteando que fosse reconhecida (i) a impossibilidade do lançamento arbitrado; e (ii) o enquadramento no grau mínimo de risco do SAT (alíquota de 1%).

A d. Delegacia Regional de Julgamento em Florianópolis – SC (fls. 149/152) julgou procedente o lançamento, entendendo que (i) deve ser arbitrada a base de cálculo das contribuições quando a contabilidade da empresa não registra o movimento real da remuneração dos segurados a seu serviço; e (ii) a alíquota utilizada para o recolhimento do SAT não deve ser a da Recorrente, CNAE 4639-7/01, cujo grau de risco é 1%, mas a classificação correspondente a obras de alvenaria, CNAE 4399-1/03, cuja alíquota é de 3%.

Irresignada, a Recorrente interpôs recurso voluntário (fls. 157/170) alegando que:

- inexiste fundamento que autorize desconsiderar a contabilidade da empresa, pois há comprovação do recolhimento das contribuições previdenciárias ou, alternativamente, deve ser deferida a compensação dos valores já pagos com as contribuições eventualmente devidas; e
- a Recorrente foi enquadrada erroneamente no CNAE nº 5134/99, cuja alíquota correspondente ao SAT é de 3%, quando o correto seria o CNAE nº 4636-6/99, onde a alíquota relativa ao grau de risco é de 1%.

É o relatório.

Assinado digitalmente em 26/05/2011 por NEREU MIGUEL RIBEIRO DOMINGUES, 26/05/2011 por ANA MARIA BAN DEIRA

Autenticado digitalmente em 26/05/2011 por NEREU MIGUEL RIBEIRO DOMINGUES  
Emitido em 08/06/2011 pelo Ministério da Fazenda

## Voto

Conselheiro Nereu Miguel Ribeiro Domingues, Relator

Primeiramente, cabe mencionar que o presente recurso é tempestivo e preenche a todos os requisitos de admissibilidade. Portanto, dele tomo conhecimento.

Trata-se de autuação motivada pelo fato de o contribuinte não ter realizado o recolhimento dos valores referentes à contribuição a cargo da empresa (cota patronal), da contribuição ao financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho (SAT), das destinadas a terceiros (Salário Educação, INCRA, SENAI, SESI e SEBRAE) e das contribuições retidas pela empresa dos segurados empregados, relativas à mão de obra empregada na construção civil, no período de 01/07/2003 a 31/12/2007.

A fiscalização apurou o valor autuado através de aferição indireta, tendo constado, no relatório fiscal da infração, que o contribuinte teria deixado de lançar em sua contabilidade diversos recibos de pagamento de salários, razão pela qual sua contabilidade não mereceria fé.

Em sua defesa, especificamente quanto à aferição indireta, o contribuinte alega que inexiste fundamento que autorizasse a fiscalização adotar o procedimento de arbitrar a contribuição previdenciária supostamente devida.

Pois bem. Após analisar o trabalho realizado pela fiscalização nos presentes autos, não há como concluir que a Autoridade Fiscal demonstrou da forma necessária as razões que a levaram a adotar o procedimento da aferição indireta para o cálculo do tributo devido.

Conforme se observa nos autos, mesmo tendo a Autoridade Fiscal à sua disposição todos os documentos que solicitou ao contribuinte (fls. 15), limitou-se a justificar que desconsiderou a contabilidade da empresa apenas alegando a existência de diversos pagamentos extra-folha, cujos recibos foram anexados às fls. 97 a 101.

Ocorre que, os diversos pagamentos extra-folha relatados pela Autoridade Fiscal limitaram-se aos poucos (cinco) recibos trazidos às fls. 97 a 101, motivo pelo qual, tão somente por conta desses pagamentos, não se justifica a desconsideração da contabilidade do contribuinte para o lançamento através do método da aferição indireta.

Tal como sustentou o contribuinte em sua defesa, a Autoridade Fiscal sequer se deu o trabalho de vincular os referidos recibos à obra de construção civil que deu ensejo à autuação fiscal. Ou seja, do trabalho da fiscalização sequer é possível ter certeza se referidos pagamentos, que foram utilizados exclusivamente pela fiscalização como causa à desconsideração da contabilidade da empresa e consequente aferição indireta, de fato são relacionados à obra a que se refere a autuação.

Nesse sentido, vale destacar um fato pelo menos curioso: conforme se observa às fls. 97/101, os recibos supostamente não contabilizados foram emitidos no Município de Várzea Grande, no Estado do Mato Grosso, enquanto que a obra de construção civil de que trata a presente autuação foi realizada no Município de Mondaí, em Santa Catarina. Ou seja, há até mesmo indícios de que os recibos que foram analisados pela

---

Autoridade Fiscal, e que foram considerados como os ÚNICOS elementos para a aferição indireta, sequer são relativos à obra de construção civil objeto desta NFLD.

Em que pese este julgador não desconhecer o fato de que este E. Conselho Administrativo entende que o método de aferição indireta é uma prerrogativa do Fisco, esta prerrogativa e eficaz arma da fiscalização contra os sonegadores não pode ser aplicada desprovida dos requisitos mínimos para a sua verificação.

Assim, ao realizar o lançamento, a Autoridade Fiscal teria, obrigatoriamente, que ter demonstrado de maneira clara e exaustiva onde estariam os diversos equívocos na contabilidade da empresa que justificaram o lançamento por arbitramento, juntando, inclusive, toda documentação que foi analisada e que poderia comprovar o estado precário da contabilidade da empresa.

Neste caso, no entanto, a fiscalização se limitou a alegar que o contribuinte apresentou “à fiscalização diversos recibos de pagamentos de salários não contabilizados”, e a juntar aos autos 5 recibos, que supostamente comprovariam a irregularidade da contabilidade da fiscalizada.

Não há como entender, portanto, que a fiscalização observou os requisitos necessários à utilização do procedimento de aferição indireta. Logo, a autuação realizada pela Autoridade Fiscal é nula por vício formal na sua constituição, haja vista que não foram cumpridos os requisitos procedimentais indispensáveis para a sua validade.

No que tange ao vício formal, assim conceitua De Plácido e Silva<sup>1</sup>: “É o defeito, ou a falta, que se anota em um ato jurídico, ou no instrumento, em que se materializou, pela omissão de requisitos, ou desatenção à solenidade, que se prescreve como necessário à sua validade ou eficácia jurídica.”

Assim, vislumbra-se que o erro de forma deve estar relacionado com o descumprimento dos requisitos e solenidades necessários à criação do ato jurídico, bem como que importe na sua invalidade ou ineficácia jurídica, presentes na medida em que há preterição do direito de defesa do sujeito passivo, situação que leva ao insucesso de se atingir a finalidade do ato administrativo. Vale dizer, num primeiro momento, que o vício de forma está intimamente ligado com o alcance da finalidade do ato administrativo.

Nesse mesmo sentido expõe Marcos Vinicius Neder<sup>2</sup>: “O vício processual de forma só deve conduzir ao reconhecimento da invalidade do ato quando a própria finalidade pela qual a forma foi instituída estiver comprometida.” Cabe ressaltar também o entendimento de Manoel Antonio Gadelha Dias<sup>3</sup>: “O ato administrativo é ilegal, por vício de forma, quando a lei expressamente a exige ou quando determinada finalidade só pode ser alcançada por determinada forma.”

No campo prático, as “solenidades” formais do lançamento se referem a todos os requisitos complementares necessários para se compor a linguagem para a

---

<sup>1</sup> Silva, De Plácido e. Vocabulário Jurídico / atualizadores: Nagib Slaibi Filho e Gláucia Carvalho. 25ª edição. Ed. Forense. Rio de Janeiro, 2004. p. 1482.

<sup>2</sup> Marcos Vinicius Neder e Maria Teresa Martínez López. Processo Administrativo Fiscal Federal Comentado, São Paulo, Dialética, 2002, p. 416.

<sup>3</sup> Tôrres, Heleno Taveira et al (coordenação). Direito Tributário e Processo Administrativo Aplicados - São Paulo:

*comunicação jurídica*<sup>4</sup>, ou seja, para que o ato administrativo possua todos os elementos necessários à efetiva interação com o sujeito passivo, permitindo que este comprehenda todas as motivações que o levaram a ser autuado, tais como a descrição dos fatos, a exposição da capituloção legal infringida, a juntada dos documentos que levaram a este entendimento, a menção ao local, data e hora da lavratura, etc.

Esses requisitos compõem os elementos extrínsecos/formais do lançamento, os quais, para que importem na invalidade jurídica do ato administrativo, devem estar maculados a ponto de preterir o direito de ampla defesa e contraditório do sujeito passivo.

Desta forma, ao se identificar que houve falha na exposição de um requisito complementar no auto de infração, e que, em virtude disso, houve deficiência na comunicação jurídica do ato administrativo, preterindo o direito de defesa do sujeito passivo, estar-se-á diante de um vício formal, que pode ser regularizado pela autoridade fiscal através de um novo lançamento, dentro do prazo decadencial previsto pelo art. 173, inc. II, do CTN.

Cabe ainda ressaltar que, como é cediço, nesses casos, a permitida regularização do vício formal realizada por lançamento superveniente não poderá alterar os elementos materiais do ato administrativo previstos no art. 142 do CTN (fato gerador, obrigação tributária, matéria tributável, cálculo do montante devido e identificação do sujeito passivo), tendo em vista que **apenas aperfeiçoará a forma de sua constituição para possibilitar que haja comunicação jurídica**, permitindo que o contribuinte conheça as efetivas razões de autuação, bem como que realize a devida defesa, caso entenda ser necessário.

Nesse caso, em que pese o lançamento atual ser nulo por descumprimento dos requisitos indispensáveis para a sua constituição, a Autoridade Fiscal poderá lavrá-lo novamente, desde que dentro do prazo decadencial, desta vez observando todos os requisitos necessários à aplicação da aferição indireta para a constituição do crédito tributário, conforme restou demonstrado no presente voto.

Face a nulidade integral da presente autuação, ora reconhecida, julgo prejudicados os demais argumentos trazidos pela Recorrente.

Diante do exposto, voto pelo **CONHECIMENTO** do recurso voluntário para **DAR-LHE PROVIMENTO**, reconhecendo a nulidade do presente lançamento por vício formal.

Nereu Miguel Ribeiro Domingues

---

<sup>4</sup> Tôrres, op.cit. p.346, 26/05/2011 por NEREU MIGUEL RIBEIRO DOMINGUES, 26/05/2011 por ANA MARIA BAN DEIRA