



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 14098.000042/2008-89
Recurso De Ofício e Voluntário
Acórdão nº 2201-007.410 – 2ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 05 de outubro de 2020
Recorrentes FAZENDA NACIONAL
SELCO ENGENHARIA LTDA

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2001 a 31/12/2006

NULIDADE DO LANÇAMENTO. CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA. OCORRÊNCIA.

Para ser considerado nulo, o lançamento deve ter sido realizado por pessoa incompetente ou violar a ampla defesa do contribuinte. Assim, quando há absoluta falta de esclarecimentos a respeito da apuração do crédito tributário, o lançamento é nulo por comprometer a ampla defesa do contribuinte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

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

(documento assinado digitalmente)

Carlos Alberto do Amaral Azeredo - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Daniel Melo Mendes Bezerra, Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim, Francisco Nogueira Guarita, Douglas Kakazu Kushiya, Débora Fófano Dos Santos, Sávio Salomão de Almeida Nóbrega, Marcelo Milton da Silva Risso e Carlos Alberto do Amaral Azeredo (Presidente)

Relatório

Cuidam-se de Recurso de Ofício e de Recurso Voluntário de fls. 11.726/11.862 (PDF parte 2 – págs. 4757/4893), interpostos contra decisão da DRJ em Campo Grande/MS de fls. 11.566/11.712 (PDF parte 2 – págs. 4597/4743), a qual julgou parcialmente procedente o lançamento relativo a contribuições sociais correspondente: (i) à cota patronal relativa à remuneração dos segurados empregados; (ii) ao adicional para o financiamento dos benefícios

concedidos em razão do grau de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho (GILRAT); (iii) à cota destinadas a terceiros (Salário Educação, Incra, Senai, Sesi e Sebrae); (iv) à parte dos segurados empregados; e (v) às contribuições incidentes sobre a remuneração dos contribuintes individuais; todas incidentes sobre remunerações aferidas por arbitramento, conforme descrito no Notificação Fiscal de Lançamento de Débito – NFLD de fls. 03/870 (DEBCAD 37.154.048-8), lavrada em 29/02/2008, referente ao período de 01/2001 a 12/2006, com ciência da RECORRENTE em 06/03/2008, conforme AR de fl. 1206.

O crédito tributário objeto do presente processo administrativo foi apurado no valor de R\$ 13.088.217,33 já inclusos juros de mora (até o mês da lavratura) e multa de mora no percentual de 15%.

Dispõe o relatório fiscal (fls. 1208/1218) que o crédito previdenciário em questão é formado por quarenta e dois levantamentos relacionados aos estabelecimentos da RECORRENTE ou às obras de construção civil de sua responsabilidade, identificadas por meio de matrícula CEI, conforme relação da tabela de levantamentos do Relatório Fiscal de Lançamento de Débito (fl. 1210).

Segundo a fiscalização, durante a ação fiscal constatou-se que a escrituração contábil da RECORRENTE não era confiável, em razão das seguintes circunstâncias: (i) ausência de inclusão de movimentação financeira no montante de R\$ 143.637.312,63 (cento e quarenta e três milhões, seiscentos e trinta e sete mil, trezentos e doze reais e sessenta e três centavos) no período fiscalizado (conforme dossiê de fl. 1220); (ii) pagamentos de remuneração efetuados a segurados empregados e contribuintes individuais sem inclusão em GFIP, em Folha e sem contabilização (documentos anexos ao Auto de Apreensão de Documentos – AGD de fls. 904/1180); e (iii) ausência de contabilização de 48,2% das notas fiscais emitidas (conforme anexos II e III – fls. 1226/1272).

Sobre o tema, a autoridade fiscal explicou, ainda, que serviram como elementos de convicção para a desconsideração da contabilidade os seguintes fatos (fl. 1212):

- a) Não contabilização dos pagamentos da remuneração ao Sr. Sylvio Teixeira durante todo o período fiscalizado;
- b) Não contabilização das Notas Fiscais de Serviços constante do Anexo III;
- c) Não contabilização da movimentação financeira em todo o período fiscalizado;
- d) Não contabilização da remuneração de segurados empregados das Folhas de Pagamento “Por Fora” ou chamada de “Valores não contábeis” referente aos meses de março e novembro/2006 da Obra Catu/BA e Obra Catódica/BA;
- e) Não contabilização da remuneração de segurados contribuintes individuais, tais como os pagamentos realizados a Sérgio Grandinetti de Barros, Paulo César Espírito Santo Gouveia, Silvano Macedo Galvão e Noemi Dreyer Galvão; e
- f) Não contabilização das horas extras dos segurados empregados do Setor de Engenharia Elétrica.

Por conta disto, entendeu a autoridade fiscal que não restou alternativa senão aferir as obras de construção realizadas pela RECORRENTE através do método Custo Unitário Básico – CUB (conforme o art. 472 e ss da IN nº 03/2005) e aferir os Serviços de Construção

Civil com base nas Notas Fiscais, contratos de prestação de serviços, Anotações de Responsabilidade Técnica – ART (nos percentuais previstos no art. 596 e ss da IN 03/2005). Assim, as remunerações objeto do presente lançamento foram aferidas indiretamente.

Dispõe o Relatório Fiscal que a fiscalização emitiu Avisos para Regularização de Obras (ARO) para as edificações que tiveram a remuneração de seus segurados calculada pelo CUB (fl. 1212):

Emitimos Avisos para Regularização de Obras (ARO), anexos à presente NFLD, para as edificações prediais que tiveram a remuneração de seus segurados calculada pelo CUB (matrículas CEI 50.014.54578/77 Obra de Lucas do Rio Verde/MT e CEI 50.07.05705/74 Obra Rico Ração/MT). Nos referidos documentos constam os critérios que foram considerados para enquadramento das obras de construção civil, tais como: destinação do imóvel. Número de pavimentos e de quartos da unidade autônoma, padrão e tipo da obra. Estão relacionados, ainda, no ARO, o valor da área considerada para cálculo. Os recolhimentos efetuados foram convertidos em salário de contribuição e devidamente aproveitados conforme discriminação nos ARO.

Por sua vez, o valor das remunerações utilizadas para a prestação de serviço, aferido por arbitramento com base nas Notas Fiscais, ARTs e Contratos, foi objeto do Levantamento AFI. Afirma a autoridade fiscal que, sobre tal valor, foi deduzido o montante das remunerações constantes da folha de pagamento inerentes a cada serviço/obra, bem como foram aproveitadas as remunerações dos segurados empregados das subempreiteiras contratadas, sendo apurada uma remuneração complementar sobre a qual foram calculados os créditos tributários (item 05 do TVF – fl. 1212).

Ademais, no item 06 do TVF (fl. 1214), a fiscalização informou que, além deste aproveitamento, o valor da mão de obra dos segurados empregados da matriz da RECORRENTE utilizados na atividade fim foram segregados e deduzidos das aferições mensais realizadas, conforme Anexo V (fls. 1278/1350). Esclareceu que as aferições foram lançadas no Levantamento AFI e as remunerações da atividade fim foram lançadas no Levantamento AI.

Por fim, de acordo com o item 08 do TVF, os valores anteriormente recolhidos pela RECORRENTE através das GPS foram devidamente aproveitados, conforme RDA (fls. 429/545), RADA (fls. 547/866) e Anexo IV (fls. 1274/1276).

O resultado desta operação de aferição das remunerações foi inserido no Discriminativo Analítico de Débito – DAD (fls. 9/150).

Além do presente débito, a fiscalização deu origem aos seguintes lançamentos, todos incluídos em pauta nesta sessão de julgamento:

- AI 37.154.049-6 (Processo de nº 14098.000043/2008-23), referente ao lançamento da multa por descumprimento de obrigação acessória (deixou a empresa de preparar folhas de pagamentos das remunerações pagas, devidas ou creditadas a todos os segurados a seu serviço – CFL 30);
- AI 37.154.050-0 (Processo de nº 14098.000044/2008-78), referente ao lançamento da multa por deixar de arrecadar, mediante desconto das remunerações, as contribuições dos segurados empregados e contribuintes individuais (CFL 59);

- AI 37.154.051-8 (Processo nº 14098.000045/2008-12), referente ao lançamento de multa por deixar a empresa de prestar ao INSS informações financeiras e contábeis de interesse do mesmo (CFL 35);
- AI 37.154.052-6 (Processo nº 14098.000046/2008-67), referente ao lançamento de multa por apresentar a empresa os Livros Diário e Razão contendo informações diversas da realidade e omitindo informações verdadeiras (CFL 38);
- AI 37.154.053-4 (Processo nº 14098.000047/2008-10), referente ao lançamento de multa por descumprimento de obrigação acessória (apresentação das GFIPs com dados não correspondentes aos fatos geradores – CFL 68); e
- AI 37.154.054-2 (Processo de nº 14098.000048/2008-56), referente ao lançamento de multa por deixar a empresa cedente de mão-de-obra de destacar onze por cento do valor bruto da nota fiscal ou fatura de prestação de serviços (CFL 37).

Impugnação

Devidamente intimada em 06/03/2008, conforme AR de fl. 1206, a RECORRENTE apresentou sua Impugnação de fls. 5919/5994 em 03/04/2008. Ante a clareza e precisão didática do resumo da Impugnação elaborada pela DRJ em Campo Grande/MS, adota-se, *ipsis litteris*, tal trecho para compor parte do presente relatório:

IMPUGNAÇÃO

A interessada apresentou impugnação, juntada às fls. 3355/3429 dos autos, na qual, após qualificar-se, resume os fatos que antecederam a ação fiscal, cujo núcleo argumentativo é a alegação de que se tratou de uma represália contra a sua intenção de obter a restituição de valores retidos para a Previdência Social, quando da execução de obras por empreitada.

Em seguida, resume a autuação, com valores e os fundamentos da autoridade fiscal para a desconsideração da contabilidade, indicando as informações que considerou relevante em cada peça fiscal lavrada, e passa a analisa-la, de onde se extrai, em síntese, os seguintes argumentos:

- Encontra dificuldades em identificar os motivos que levaram aos auditores fiscais constituir débito de tão elevado valor, e que as exigências são absolutamente incompreensíveis e infundadas.
- Não deixou de cumprir com nenhuma das exigências das autoridades fiscais no que consiste em apresentar os documentos solicitados e responder aos questionamentos, e todos os trabalhos da fiscalização foram executados nas suas dependências.
- Insurge-se contra os motivos que levaram a auditoria fiscal desconsiderar sua contabilidade, e apresenta demonstrativos referentes ao registro da movimentação financeira e contabilização de notas fiscais nos livros razão.

- Afirma que as demais irregularidades apontadas pela autoridade fiscal também não procedem, visto que todas as contabilizações foram procedidas corretamente, conforme indicações que faz e cópias do livro razão que apresenta.
- Infirma contra a diferença de SAT/RAT exigida no lançamento, por ser descabida e sem demonstração clara de sua origem.
- Assim como em outros pontos da impugnação, indigna-se em razão de suposta confusão e falta de clareza dos relatórios fiscais, o que caracterizaria cerceamento ao seu direito de defesa, e discorda do procedimento adotado pela fiscalização acerca do fim dado às retenções de contribuições destacadas em notas fiscais de prestação de serviços.
- Com relação a “valores referentes a pagamentos extras”, afirma que foi orientada pela autoridade fiscal a realizar diversos procedimentos para declarar e recolher valores, mas deixou de seguir o orientado por não ter compreendido os motivos e as razões das diferenças.
- Argumenta também que estão sendo cobradas contribuições já recolhidas via GPS, conforme quadro demonstrativo.
- Reitera sua inconformidade em relação à utilização do método de levantamento por aferição indireta, já que a sua contabilidade não deveria ser desconsiderada.
- A aferição indireta pelo método CUB não considerou o índice correto de execução das obras.
- Pela falta de clareza dos quesitos Descrição dos Fatos e Dispositivo Legal Infringido, e pela falta de clareza e imprecisão em diversos pontos identificados, o lançamento está eivado de vícios formais e, por este motivo, deve ser anulado.
- Houve cerceamento ao seu direito de ampla defesa, haja vista a ocorrência de inúmeras carências do procedimento de lançamento fiscal.
- Retoma ao questionamento da desconsideração da contabilidade pela auditoria fiscal para enfatizar que os motivos legais que justificassem tal procedimento não estavam presentes, tratando-se, pois, de procedimento arbitrário, decorrente da insipiência dos Auditores no manuseio dos livros contábeis.
- Descreve o procedimento adotado pela auditoria fiscal para calcular os valores dos salários de contribuição aferidos com base nas notas fiscais, e discorda da aplicação da alíquota de 40% aplicada no cálculo, pois, em caso de manutenção pelo julgamento das medidas adotadas pela fiscalização, entende que o percentual deveria ser de 14%, conforme previsto no inciso V, art. 605 da IN nº 003, por se tratarem de obras de construção civil. Evoca novamente o cerceamento do direito de defesa.
- Não há motivos para aplicação do método de aferição indireta, porque apresentou todos os documentos necessários para a elaboração de levantamento convencional, e reclama pelo seu direito de contribuinte para compensar as contribuições retidas a maior e recolhidas antecipadamente.

PEDIDO

A interessada requer:

De todo o demonstrado, a bem da justiça, da verdade material, do direito ao contraditório, a ampla defesa, requer e protesta e essa Douta Autoridade Julgadora, a realização de diligência, per leia, a junção e complementação de todas as provas admitidas no direito e por fim julgue a Notificação Fiscal de Lançamento de Débito nº.37.154.048-8 e os Autos de Infração consequentes de

n.ºs 37.154.049-6 (Processo n.º 14098.000043/2008-23), 37.154.050-0 (Processo n.º 14098.000044/2008-78), 37.154.052-6 (Processo n.º 14098.000046/2008-67), 37.154.053-4 (Processo n.º 14098.000047/2008-10) e 37.154.054-2 (Processo n.º 14098.000048/2008-56):

a) Nulo por vício formal, caracterizado pelo cerceamento ao direito de defesa.

b) No mérito:

1. Considerar a escrita fiscal como meio para apuração da contribuição previdenciária devida, sucumbindo o critério da aferição Indireta.

2. Caso não seja restabelecido a contabilidade, que seja aplicada na aferição Indireta o percentual de 14% estabelecido no inciso V; art. 605, da IN nº 003, de 2005, aplicável à Aferição da Construção Civil.

3. Caso não acatadas as pretensões anteriores, que seja calculada a Contribuição Previdenciária, por meios diretos, ou seja, aplicar o percentual constante dos Contratos e seus acessórios, nos termos dos documentos anexos pela Impugnante.

4. Ainda por derradeiro, que seja determinada a Restituição da Contribuição paga a maior, pendente de apreciação, algumas desde 2004, e que se encontra suspensa/cassada a sua devolução por ato arbitrário dos Auditores Fiscais responsáveis pelo procedimento fiscal, que julgaram a revelia das suas atribuições, indevido o pleito, conforme consta do Relatório Fiscal e esclarecido, nos Fatos Antecedentes.

A impugnante relaciona os elementos de prova juntados.

Posteriormente à apresentação da impugnação, a RECORRENTE protocolou petição de fls. 9776/9780 (PDF parte 2 – págs. 2807/2811), requerendo o reconhecimento da decadência de parte dos débitos, nos termos da Súmula Vinculante nº 8 do STF.

Da Decisão da DRJ convertendo o julgamento em diligência

Na primeira oportunidade que apreciou a celeuma, a DRJ em Campo Grande/MS, às fls. 9830/9840 (PDF parte 2 – págs. 2861/2871), entendeu por determinar a conversão do julgamento em diligência, no intuito de esclarecer determinados pontos necessários para o deslinde do caso, acerca de dúvidas surgidas pelas constatações do contribuinte e quanto aos procedimentos adotados pela auditoria fiscal. Assim, adota-se, *ipsis litteris*, o seguinte trecho do resumo elaborado pela DRJ em Campo Grande/MS para compor parte do presente relatório:

Em 27 de fevereiro de 2009, manifestou este relator (fl. 5627 a 5635), em decorrência de dúvidas surgidas quanto às constatações e quanto aos procedimentos adotados pela auditoria fiscal, solicitando-lhe o esclarecimento dos seguintes pontos específicos, necessários para o deslinde do processo:

- Identificar as folhas onde deveriam constar as descrições dos fatos geradores e das bases de cálculos para todos os levantamentos relacionados (fls. 666 e 667), bem como a origem de dados e citação de documentos correlatos, para cada competência e por estabelecimento.

- Identificar os documentos que fundamentam a desconsideração da contabilidade, cujas constatações foram relacionadas no parágrafo 3º. do REFISC (fl. 668).

- Responder se procedem ou não as alegações da interessada, de que a maior parte dos fatos contábeis, tidos pela auditoria fiscal como omitidos, constam devidamente relacionados nos seus livros razões (fls. 3430 a 4477).
- Anexar cópias de amostras de folhas dos livros diários para comprovar a discrepância entre os dois livros.
- Demonstrar como seriam contabilizados, por exemplo, os dados contidos em orçamentos (Relação à fl. 517) e Contrato com a BUNGE (fls. 526 a 529), já que, por si só, eles não representam Fatos Contábeis.
- Esclarecer os motivos que levaram a efetuar lançamentos, no Levantamento AI ADM CNPJ FOLHA DE PAGAMENTO (fls. 116 a 139), das bases de cálculos sobre fatos geradores identificados em folhas de pagamentos do pessoal administrativo e pró-labores juntamente com as identificadas como folhas de pagamentos de funcionários de atividades fins (Anexo V - fls. 701 a 737), quando estas bases de cálculos deveriam compor levantamentos específicos referentes às obras de construção civil ou contratos de prestações de serviços.
- Verificar, para cada matrícula CEI, se houve lançamentos em duplicidade.
- Identificar, dentre a documentação anexada, o levantamento da Obra Rico Ração/MT - CEI 50.07.05705/74, citada pela auditoria fiscal juntamente com a obra de Lucas de Rio Verde no item 4 do REFIS, bem como, localizar no processo o seu mencionado Aviso de Regularização de Obra - ARO.
- Para cada destaque de retenção em nota fiscal, cujo saldo do crédito foi transposto da competência de sua emissão para competências posteriores, demonstrar que o valor retido a título de contribuição previdenciária abrangeu fatos geradores ocorridos nas competências beneficiadas subsequentes.
- Justificar os motivos para o aproveitamento de saldos de recolhimentos em determinada competência e estabelecimentos para outras competências e estabelecimentos diversos, e comprovar que as referidas sobras aproveitadas não poderiam pertencer a outros fatos geradores.

Às fls. 9824/9828 (PDF parte 2 – págs. 2855/2859), a autoridade julgadora de primeira instância fez um sumário dos documentos acostados aos autos.

Em resposta, a fiscalização apresentou o cumprimento da Diligência Fiscal, às fls. 11352/11376 (PDF parte 2 – págs. 4383/4407), onde respondeu aos quesitos da autoridade julgadora de primeira instância e expôs os seguintes argumentos:

- Apresenta, por meio de tabela (fls. 6388 a 6390), informações complementares sobre os fatos geradores, suas bases de cálculo e a localização dos documentos para cada levantamento.
- Transcreve a fundamentação legal que autoriza a desconsideração da contabilidade pela auditoria fiscal, e afirma que obteve provas do registro irreal da remuneração dos segurados a serviço da interessada, além de ter constatado registro em contabilidade de receita menor que o efetivamente ocorrido.
- Os documentos que comprovam as constatações de irregularidades na contabilidade constam relacionados no Auto de Guarda e Devolução de Documentos - AGD.
- Arrazoa acerca dos lançamentos contábeis em livros recentes, de que a maior parte dos lançamentos omitidos em livros anteriores estão agora presentes, porém, estes livros não haviam sido disponibilizados pela empresa durante o período que atuaram em sua sede.

- Compara, por meio de tabelas, os dados contidos nas Declarações de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica - DIPJ, alteradas após o encerramento da ação fiscal, com as DIPJ originais entregues à RFB antes da ação fiscal, cuja finalidade é demonstrar que a interessada, de fato, havia ocultado receitas, deixando-as de lançar em sua contabilidade.
- Informa que dentre os documentos apreendidos via emissão do Auto de Apreensão, Guarda e Devolução de Documentos - AGD havia folhas de pagamentos não contabilizados e não informadas em GFIP, além de outros documentos não passíveis de contabilização, como orçamentos e contratos.
- Que, por motivo de dificuldades operacionais, constituíram débito unificado no estabelecimento matriz para as folhas de pagamentos do pessoal administrativo, juntamente com os das atividades fins, mas que foram abatidos nos levantamentos por aferição indireta, identificados por tomador ou por obra de construção civil, e busca demonstrar o método matemático utilizado no abatimento.
- Que não houve levantamento em duplicidade para as obras de construção civil aferidas pelo método CUB.
- Busca justificar e demonstrar por intermédio de tabelas os aproveitamentos de supostos créditos em favor da empresa, originadas em determinada competência e destinadas a competências posteriores, e expõe suas justificativas para arquivamento de pedidos de restituições. Afirma que assim o fez porque estava sobrecarregada pela tarefa de deliberar inúmeros pedidos de restituições, e para simplificar seus procedimentos, e por "não ser de grande monta os valores envolvidos quando comparados aos valores das restituições pleiteadas e ao próprio resultado da fiscalização".

Da Manifestação do Contribuinte

Devidamente intimada em 24/06/2009 para se manifestar sobre a diligência, a RECORRENTE apresentou manifestação de fls. 11386/11400 (PDF parte 2 – págs. 4417/4431), anexada ao processo em 03/07/2009. Em suas razões, reiterou os argumentos da Impugnação e insurge-se contra as respostas da auditoria fiscal, dadas aos questionamentos da DRJ:

- Tal como ocorreu com a autoridade julgadora, também encontrou dificuldades intransponíveis para compreender os procedimentos adotados pela fiscalização.
- Em resposta aos quesitos da Proposta de Diligência, a auditoria fiscal apenas repetiu o que já havia mencionado no relatório fiscal.
- Justifica os motivos que a levaram elaborar sua contabilidade em livro caixa e livros diários e razões, lançando as receitas em conta caixa, fato que, provavelmente, levou a auditoria fiscal deixar de identificar todos os registros da sua receita, que estavam devidamente contabilizados, e cujos livros foram disponibilizados.
- Sobre os pagamentos não declarados aos contribuintes individuais, alega ter cometido esta omissão por falta de conhecimento, e que foi orientado pela auditoria a entregar GFIP contendo estes fatos geradores, e que recolhesse as contribuições devidas. Afirma, ainda, que cumpriu com as orientações no decurso da fiscalização, e protesta contra suposta ausência de quantificação de remunerações consideradas pela auditoria fiscal como omitidas em sua contabilidade.
- Rebate outras supostas omissões em sua contabilidade que levaram a autoridade fiscal a desconsiderá-la.

- Argumenta que sua receita sempre esteve integralmente contabilizada e à disposição da auditoria fiscal, os livros contábeis, apenas, não estavam todos registrados na JUCEMAT, providência que não foi exigida pelos auditores fiscais.
- Repudia a apresentação pela auditoria fiscal de suas Declarações de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica - DIPJ, trazidas em sede de diligência, com a finalidade de demonstrar que, também neste documento original, ela não havia declarado todas as suas receitas, tal como procedeu em sua contabilidade.
- Invoca o Instituto da Decadência, para que seja cancelada parte do crédito previdenciário discutido, do período de 01/2001 a 02/2003.

Da Decisão da DRJ

Quando da apreciação do caso, a DRJ em Campo Grande/MS julgou parcialmente procedente o lançamento, conforme ementa abaixo de fls. 11566/11712 (PDF parte 2 – págs. 4597/4743):

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2001 a 31/12/2006

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Todas as atividades exercidas pela administração pública são norteadas pelos princípios constitucionais da legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência, visando assegurar a estabilidade da ordem jurídica na relação entre o Estado e seus administrados.

NULIDADE DO LANÇAMENTO

Inexistindo ato lavrado por pessoa incompetente ou proferido com preterição ao direito de defesa, descabida a arguição de nulidade do feito. Matérias alheias a essas comportam decisão de mérito.

CERCEAMENTO AO DIREITO DE DEFESA.

O princípio da ampla defesa é prestigiado na medida em que o contribuinte tem total liberdade para apresentar sua peça de defesa, com os argumentos que julga relevantes, fundamentados nas normas que entende aplicáveis ao caso, e instituída com as provas que considera necessárias.

DECADÊNCIA DAS CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS A Súmula Vinculante nº 8, do Supremo Tribunal Federal, declarou a inconstitucionalidade dos artigos 45 e 46 da Lei 8.212/91, cujo instituto da decadência quanto às contribuições previdenciárias passou a ser regido pelo Código Tributário Nacional. O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado. Para fins de cômputo do prazo de decadência, todas as vezes que comprovadas as hipóteses de dolo, fraude e simulação deve-se aplicar o modelo do inciso I, do Art. 173, do CTN.

LEVANTAMENTO COM BASE EM FOLHAS DE PAGAMENTOS. MATÉRIA NÃO IMPUGNADA.

A constituição de crédito previdenciário por meio de folhas de pagamentos é um método de aferição direta comumente empregado pela fiscalização.

Considera-se como não-impugnada a parte do lançamento que não tenha sido expressamente contestada pelo contribuinte.

VALORES REFERENTES A PAGAMENTOS EXTRAS

São válidos os lançamentos com base em dados declarados exclusivamente em GFIP.

DESCONSIDERAÇÃO DA CONTABILIDADE

Constatada omissão de fatos geradores de contribuições previdenciárias nos livros contábeis, cabível a desconsideração da contabilidade que tenha por finalidade fazer prova a seu do contribuinte.

VALIDADE DO LANÇAMENTO POR AFERIÇÃO INDIRETA.

Se, no exame da escrituração contábil e de qualquer outro documento da empresa, a fiscalização constatar que a contratante não registra o movimento real da 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.

AFERIÇÃO DAS BASES DE CÁLCULOS PELAS NOTAS FISCAIS DE PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS

Cabível a aplicação de taxa de conversão de 40% sobre o valor da fatura ou da nota fiscal para fins de determinação da base de cálculos, cabendo ao contribuinte, para cada caso, a utilização de equipamentos na execução de serviços.

ABATIMENTO DAS FOLHAS DE PAGAMENTOS NAS BASES DE CÁLCULOS AFERIDAS

É válido e necessário o abatimento de bases de cálculos diretamente identificadas em folhas de pagamentos dos valores aferidos via notas fiscais de serviços, com a finalidade de evitar lançamentos em duplicidade.

TRANSFERÊNCIA DE SALDOS DE RECOLHIMENTOS E DE RETENÇÕES

O abatimento de ofício de saldos de recolhimentos e de retenções para estabelecimentos e competências diversas da que foram originadas, e com acréscimos de juros a taxa de 1% ao mês, equivale a constituição parcial de crédito previdenciário, ensejando necessário levantamento suplementar.

BASES DE CÁLCULO COM VALOR DE UM CENTAVO

Procedimentos inócuos não invalidam o lançamento.

MÉTODO CUB DE AFERIÇÃO INDIRETA. DUPLICIDADE

Deve ser cancelado crédito previdenciário constituído pelo método CUB de aferição indireta em duplicidade com o lançado por meio de dados extraídos de folhas de pagamentos.

GLOSA DE RETENÇÕES JÁ RESTITUÍDAS

Independentemente da denominação do procedimento, considera-se válido para abater das contribuições retidas pelos tomadores os valores já devolvidos ao contribuinte por meio de processos de restituição.

APROPRIAÇÃO DE RECOLHIMENTOS

Todos os recolhimentos e retenções realizados constam relacionados no Relatório de Apropriação de Documentos Anexados, e são aproveitados para abater contribuições previdenciárias e de terceiros identificadas.

PRODUÇÃO DE DILIGÊNCIA E DE PERÍCIA

Estando presentes nos autos todos os elementos de convicção necessários à adequada solução da lide, e não sendo necessário conhecimento técnico-científico especializado para sua análise, indefere-se, por prescindível, o pedido de diligência ou perícia.

PRODUÇÃO DE PROVAS

A prova documental será apresentada na impugnação, com preclusão do direito de fazê-lo em outro momento processual, a menos que fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior.

ACRÉSCIMOS LEGAIS

Em decorrência do Art. 35 da Lei 8.212/91 na redação da Lei 9.876/99, o valor da multa no auto de obrigação principal irá variar conforme a fase em que se encontre o crédito tributário.

Impugnação Procedente em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte

No mérito, a DRJ entendeu por reconhecer a decadência das contribuições previdenciárias com competências desde 01/2001 a 11/2002, mais a competência 13/2002, com fundamento no art. 173, inciso I do CTN (em razão da existência de dolo, fraude ou simulação, razão pela qual foi lavrada a Representação Fiscal para Fins Penais). Especificamente com relação ao décimo terceiro salário, entendeu que estaria também decadente, conforme disposição do art. 7º da Lei 8.620/93.

Além disso, observou duplicidade no lançamento relativo às obras de matrículas CEI 50.014.54578/77 (Obra de Lucas do Rio Verde/MT – fls. 4714/4716) e CEI 50.07.05705/74 (Obra Rico Ração/MT – fls. 5306/5308).

A DRJ verificou que a fiscalização já havia considerado no levantamento LVR as bases de cálculos aferidas com base na área construída. Assim, fazendo uma conta inversa, a área da obra correspondente às remunerações consideradas no levantamento LVR era maior que a área considerada pela auditoria como construída, não havendo que se falar em um lançamento sobre remunerações de eventual área a regularizar, objeto do Levantamento AFI na matrícula 50.014.54578/77 na competência 12/2006, sendo cancelado o crédito tributário no valor de R\$ 10.500,15 (valor do principal), conforme DAD (fl. 133). Cito trecho abaixo extraído da decisão recorrida (fl. 11692 – pág. 4723 do PDF parte 2):

Para esta área de 1.229,61 m², todas as remunerações já foram aplicadas no levantamento LVR, sendo que ela é maior que a área de 1.092,24 m², considerada pela auditoria como construída até o dia 31/12/2006. Portanto, pelos cálculos acima, considerados corretos por este relator, não restaria uma área a regularizar de 441,62 m², equivalente a R\$ 41.042,21 de remunerações, lançadas no Levantamento AF1 à fl. 193.

Verifica-se que a fiscalização equivocou-se no seu procedimento para determinação da área de 441,62 a regularizar, pois ela inseriu os recolhimentos já efetuados em sua tabela ARO (fl. 2354), e simplesmente identificou a área equivalente, de 650,62 m². Ocorre que, para fins de evitar lançamento em duplicidade, o correto seria abater da área

a considerar o equivalente em salários de contribuições pertencentes ao lançamento LVR – Obra Lucas do Rio Verde MT (fls. 238 a 242), conforme demonstrado acima.

Em razão de haver sido constituído em duplicidade com o levantamento LVR, declarar-se improcedente o levantamento AFI - Aferição Sobre NF ART Contrato na matrícula CEI 50.014.54578/77, cancelando-se o crédito previdenciário no valor de R\$ 10.500,15, para a competência 12/2006, identificada no Relatório Analítico de Débito – DAD às fl. 66.

O mesmo entendimento foi aplicado em relação ao Levantamento RCR, lançado em duplicidade parcial com o levantamento AFI na matrícula 50.017.05705/74 em 09/2005, sendo cancelado o crédito tributário no valor de R\$ 5.059,90 (valor do principal), pois o crédito apurado sobre a base de cálculo apurada pela DRJ foi inferior aos créditos considerados em favor da interessada (conforme DAD – fl. 143).

Com relação aos acréscimos legais, relata que em decorrência do Art. 35 da Lei 8.212/91 na redação da Lei 9.876/99, o valor da multa no auto de obrigação principal irá variar conforme a fase em que se encontre o crédito tributário.

Assim, em decorrência da exoneração parcial do crédito tributário nesse voto, foi elaborado Discriminativo Analítico do Débito Retificado (fls. 11406/11528 - págs. 4437/4559 do PDF parte 2) para determinação do novo valor do crédito tributário consolidado em 29/02/2008.

No mais, indeferiu os demais pedidos pleiteados pelo REQUERENTE, nos termos em que conclui por:

“Ante o exposto e considerando tudo mais que dos autos consta, VOTO pela rejeição da preliminar de nulidade por cerceamento ao direito de defesa, pelo indeferimento do pedido de perícia e de produção de provas e, no mérito, pela procedência parcial da impugnação, com reconhecimento da decadência do direito do Fisco constituir o crédito tributário correspondente às competências de janeiro de 2001 a novembro de 2002 e ao décimo-terceiro salário de 2002; com a exoneração do crédito tributário referente à competência 12/2006 do levantamento "AFI - Aferição Sobre NF ART", contrato na matrícula CEI 50.014.54578/77, e à competência 09/2005 do levantamento "AFI - Aferição Sobre NF ART", contrato na matrícula Rico Ração - CEI 50.017.05705/74, declarando a empresa devedora do crédito tributário no valor de R\$ 8.413.506,07 (oito milhões, quatrocentos e treze mil, quinhentos e seis reais, e sete centavos), consolidado em 29/02/2008) conforme Discriminativo analítico do Débito Retificado - DADR (fls. 6415 a 6476).

Quanto ao pedido para apreciação de processos de restituições pendentes, estes não são alcançados por este julgamento, que se limita ao processo em questão.”

Do Recurso de Ofício

Conforme consta do trecho acima extraído, houve Recurso de Ofício em face da decisão da DRJ.

Do Recurso Voluntário

A RECORRENTE, devidamente intimada da decisão da DRJ em 18/02/2010, conforme AR de fl. 11718 (pág. 4749 do PDF parte 2), apresentou o recurso voluntário de fls. 11726/11862 (págs. 4757/4893 do PDF parte 2) em 17/03/2010.

Em suas razões, basicamente reiterou os argumentos da Impugnação, rebatendo a deficiência da contabilidade pelo não registro de diversos itens listados pelos auditores fiscais e explanando demais argumentos.

No mais, contesta a contagem do prazo decadencial com fundamento no art. 173, inciso I do CTN, pleiteando que seja aplicado a contagem prevista no art. 150, § 4º, em razão da existência de recolhimentos antecipados.

Este processo compôs lote sorteado para este relator em Sessão Pública.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim, Relator.

O recurso voluntário é tempestivo e atende aos demais requisitos legais, razões por que dele conheço.

I. RECURSO DE OFÍCIO

Conforme exposto, a DRJ exonerou parte do crédito tributário lançado. Tal valor correspondeu ao montante de R\$ 2.665.161,98 entre valor do principal e de multa, conforme comparação dos valores retificados pela DRJ constante à fl. 11528 (PDF parte 2 – pág. 4559) e aquele inicialmente lançado (fl. 03). Sendo assim, o valor exonerado supera o limite de alçada para apreciação de recurso de ofício, fixado em R\$ 2.500.000,00.

I.i. Decadência

Grande parte do crédito exonerado decorreu da decadência aplicada com base na Súmula Vinculante nº 08 do STF. Vale lembrar que, a teor da Súmula Vinculante nº 08 do STF, abaixo transcrita, o prazo decadencial aplicável às contribuições previdenciárias é quinquenal e não decenal:

Súmula Vinculante 8: “São inconstitucionais os parágrafo único do artigo 5º do Decreto-lei 1569/77 e os artigos 45 e 46 da Lei 8.212/91, que tratam de prescrição e decadência de crédito tributário”.

No que tange aos efeitos da súmula vinculante, cumpre lembrar o texto do artigo 103-A, caput, da Constituição Federal que foi inserido pela Emenda Constitucional nº 45/2004. *in verbis*:

“Art. 103-A. O Supremo Tribunal Federal poderá, de ofício ou por provocação, mediante decisão de dois terços dos seus membros, após reiteradas decisões sobre matéria constitucional, aprovar súmula que, a partir de sua publicação na imprensa oficial, terá efeito vinculante em relação aos demais órgãos do Poder Judiciário e à administração pública direta e indireta, nas esferas federal, estadual e municipal, bem como proceder à sua revisão ou cancelamento, na forma estabelecida em lei”.

Neste sentido, correto o posicionamento da DRJ.

No entanto, a autoridade julgadora de primeira instância aplicou critério de contagem do prazo decadencial menos vantajoso ao contribuinte (aplicou o art. 173, I, do CTN ao invés do art. 150, §4º, do CTN). Conforme será apontado nos tópicos a seguir, entendo, no presente caso, que o lustro decadencial deve ter seu termo *a quo* definido pelo art. 150, §4º do CTN. Contudo, este posicionamento em nada afeta a decisão o destino do Recurso de Ofício, já que a aplicação do art. 150 é mais benéfica ao contribuinte.

Sendo assim, quanto à aplicação do prazo decadencial de 05 anos com base na Súmula Vinculante nº 08 do STF, entendo correta a decisão recorrida e, portanto, nego provimento ao Recurso de Ofício neste ponto.

I.ii. Duplicidade de lançamento

Por outro lado, quanto ao cancelamento dos lançamentos em duplicidade, apesar de impecáveis as constatações da DRJ, entendo que tal posicionamento não merece subsistir, haja vista que inexistiu qualquer crédito tributário apurado como decorrência dos levantamentos LRV e RCR.

Conforme exposto no Relatório, às fls. 11688/11694 (págs. 4719/4725 do PDF parte 2) a DRJ observou duplicidade no lançamento relativo às obras de matrículas CEI 50.014.54578/77 (Obra de Lucas do Rio Verde/MT – fls. 4714/4716) e CEI 50.07.05705/74 (Obra Rico Ração/MT – fls. 5306/5308), na medida em que as bases de cálculo já haviam sido consideradas nos levantamentos LVR e RCR e, mesmo assim, foram objeto de aferição indireta no levantamento AFI.

Em sua exposição, a DRJ esclareceu que a fiscalização teria apurado um saldo de área a regularizar dessas obras, tendo sido aferida a base de cálculo correspondente (remuneração) através do método CUB (no levantamento AFI). No entanto, a autoridade julgadora esclareceu que o cálculo da fiscalização a fim de apurar a área a regularizar estaria equivocado. Afirmou que o equívoco ocorreu pois a fiscalização abateu “*o equivalente em área apenas os recolhimentos já realizados (...), quando o correto seria abater a área equivalente em salários de contribuições lançados*” (fl. 11694 – pág. 4725 do PDF parte 2) nos levantamentos LRV e RCR.

Em síntese, ao aplicar a tabela ARO para conversão da massa salarial em área construída pelo método CUB, adotando-se os níveis constantes em ARO, a DRJ verificou “que

as bases de cálculo já consideradas no levantamento LVR, no valor total de R\$112.882,50, representaria uma área construída correspondente a 1.229,61 m²” (fl. 11690 – pág. 4721 do PDF parte 2). Para tal área, todas as remunerações já teriam sido aplicadas e ela era maior do que a área considerada pela auditoria como construída (1.092,24 m²). Portanto, não havia que se falar em “*uma área a regularizar de 441,62 m², equivalente a R\$ 41.042,21 de remunerações, lançadas no Levantamento AFI à fl. 193 [e-fl. 265]*”, conforme trecho abaixo extraído da decisão recorrida (fl. 11692 – pág. 4723 do PDF parte 2):

Para esta área de 1.229,61 m², todas as remunerações já foram aplicadas no levantamento LVR, sendo que ela é maior que a área de 1.092,24 m², considerada pela auditoria como construída até o dia 31/12/2006. Portanto, pelos cálculos acima, considerados corretos por este relator, não restaria uma área a regularizar de 441,62 m², equivalente a R\$ 41.042,21 de remunerações, lançadas no Levantamento AFI à fl. 193.

Verifica-se que a fiscalização equivocou-se no seu procedimento para determinação da área de 441,62 a regularizar, pois ela inseriu os recolhimentos já efetuados em sua tabela ARO (fl. 2354), e simplesmente identificou a área equivalente, de 650,62 m². Ocorre que, para fins de evitar lançamento em duplicidade, o correto seria abater da área a considerar o equivalente em salários de contribuições pertencentes ao lançamento LVR – Obra Lucas do Rio Verde MT (fls. 238 a 242), conforme demonstrado acima.

Em razão de haver sido constituído em duplicidade com o levantamento LVR, declarar-se improcedente o levantamento AFI - Aferição Sobre NF ART Contrato na matrícula CEI 50.014.54578/77, cancelando-se o crédito previdenciário no valor de R\$ 10.500,15, para a competência 12/2006, identificada no Relatório Analítico de Débito – DAD às fl. 66.

O mesmo entendimento foi aplicado em relação ao Levantamento RCR.

Percebe-se, assim, que a DRJ cancelou os seguintes créditos tributários:

- R\$ 10.500,15 (valor do principal), objeto do Levantamento AFI na matrícula 50.014.54578/77 na competência 12/2006, em razão de haver sido constituído em duplicidade com o levantamento LVR; e
- R\$ 5.059,90 (valor do principal), objeto do levantamento AFI na matrícula 50.017.05705/74 em 09/2005, em razão de haver sido constituído em duplicidade com o levantamento RCR.

Contudo, analisando os relatórios que compõem o lançamento, não verifiquei quaisquer crédito tributário lançado com base nos levantamentos LRV e RCR. E esta constatação é mais facilmente observada através do Discriminativo Sintético de Débito – DSD (fls. 151/178).

No citado relatório, é possível verificar, para cada estabelecimento (ou matrícula de obra), os levantamentos que originaram cada crédito tributário apurado. Nota-se que, para matrícula 50.014.54578/77 (fl. 173) o único crédito tributário apurado foi justamente os R\$ 10.500,15 oriundos do levantamento AFI, cancelado pela DRJ. O mesmo se observa para a matrícula 50.017.05705/74 (fl. 175).

Também não se pode cogitar que os créditos decorrentes dos Levantamentos LRV e RCR teriam sido computados em outro estabelecimento da RECORRENTE, pois analisando o

DSD não foi encontrado qualquer valor oriundo dos referidos levantamentos, em nenhum estabelecimento e em qualquer competência.

Também não se constata a possibilidade de uma eventual transferência dos valores apurados nos levantamentos LRV e RCR para um outro levantamento a fim de ser apurado o crédito tributário na matriz da RECORRENTE. É que, analisando o mesmo DSD, verifica-se que nas competências 09/2005 e 12/2006 da matriz (fls. 157/157), todos os créditos tributários apurados tiveram origem apenas no levantamento AFI, o qual teve por objeto a aferição indireta de notas fiscais, contratos e ARTs; ao passo que a base de cálculo dos levantamentos LRV e RCR foram os salários de contribuições extraídos das folhas de pagamento pela fiscalização (conforme trecho abaixo extraído da decisão recorrida – fl. 11690, pág 4721 do PDF parte 2), não havendo que se falar em qualquer aferição indireta a justificar sua inclusão no levantamento AFI:

No Relatório de Lançamentos - RL (fls. 238 a 241) [e-fls. 349/355] apresenta-se o Levantamento LVR - Obra Lucas do Rio Verde MT, cujos salários de contribuições foram extraídos das folhas de pagamentos pela fiscalização, conforme relação da Tabela de Base de Cálculos do Levantamento LVR, a seguir: (...)

Sendo assim, não há qualquer duplicidade pois os levantamentos LRV e RCR não originaram quaisquer crédito lançado em desfavor do contribuinte, devendo ser reformada a decisão da DRJ para reestabelecer os valores apontados como lançados em duplicidade no levantamento AFI.

Este ponto denota como o lançamento e a apuração do crédito tributário foram confusas, a ponto de não sabermos o que compõe a base de cálculo que originou o crédito tributário lavrado. E esta constatação acima reforça o sentimento deste Conselheiro Relator de que o lançamento e a apuração do crédito tributário foram demasiadamente confusas, capaz de fazer a DRJ apontar uma eventual duplicidade quando sequer há crédito tributário apurado com base nos levantamentos LRV e RCR, conforme atesta o DSD para as matrículas CEI 50.014.54578/77 e 50.017.05705/74 (fls. 173 e 175, respectivamente), o qual informa que as matrículas apenas tiveram crédito tributário apurado em decorrência do levantamento AFI.

Conforme será melhor detalhado nos tópicos a seguir, além da questão acima exposta, foram encontradas diversas outras dificuldades de interpretação do lançamento e da apuração do crédito tributário envolvido.

Neste sentido, entendo que deveria ser dado provimento parcial ao Recurso de Ofício apenas para reestabelecer a cobrança dos seguintes valores:

- R\$ 10.500,15 (valor do principal), objeto do Levantamento AFI na matrícula 50.014.54578/77 na competência 12/2006; e
- R\$ 5.059,90 (valor do principal), objeto do levantamento AFI na matrícula 50.017.05705/74 em 09/2005.

Contudo, s.m.j. o reestabelecimento das parcelas acima não trará qualquer efeito prático neste caso pois, como será melhor detalhado nos tópicos a seguir, resta evidente a existência do cerceamento do direito de defesa do contribuinte, o que culmina na nulidade do lançamento, situação que atinge todo o crédito tributário lançado.

II. RECURSO VOLUNTÁRIO

II.i. PRELIMINAR

II.i.a. Decadência

Apesar do reconhecimento da decadência parcial do crédito tributário pela decisão da DRJ, o RECORRENTE alega que foi indevida a utilização do termo inicial previsto no art. 173, inciso I, do CTN para contagem do prazo decadencial no presente caso.

Assiste razão o RECORRENTE.

Vale lembrar, que como bem pontuado pela decisão recorrida, a teor da Súmula Vinculante nº 08 do STF, abaixo transcrita, o prazo decadencial aplicável às contribuições previdenciárias é quinquenal e não decenal:

Súmula Vinculante 8: “São inconstitucionais os parágrafo único do artigo 5º do Decreto-lei 1569/77 e os artigos 45 e 46 da Lei 8.212/91, que tratam de prescrição e decadência de crédito tributário”.

No que tange aos efeitos da súmula vinculante, cumpre lembrar o texto do artigo 103-A, caput, da Constituição Federal que foi inserido pela Emenda Constitucional nº 45/2004. *in verbis*:

“Art. 103-A. O Supremo Tribunal Federal poderá, de ofício ou por provocação, mediante decisão de dois terços dos seus membros, após reiteradas decisões sobre matéria constitucional, aprovar súmula que, a partir de sua publicação na imprensa oficial, terá efeito vinculante em relação aos demais órgãos do Poder Judiciário e à administração pública direta e indireta, nas esferas federal, estadual e municipal, bem como proceder à sua revisão ou cancelamento, na forma estabelecida em lei”.

Considerado portanto o prazo decadencial quinquenal, resta saber, para o bom emprego do instituto da decadência previsto no CTN, qual o dies a quo aplicável ao caso: se é o estabelecido pelo art. 150, §4º ou pelo art. 173, I, ambos do CTN.

Em 12 de agosto de 2009, o Superior Tribunal de Justiça – STJ julgou o Recurso Especial nº 973.733-SC (2007/0176994-0), com acórdão submetido ao regime do art. 543-C do antigo CPC e da Resolução STJ 08/2008 (regime dos recursos repetitivos), da relatoria do Ministro Luiz Fux, assim ementado:

“PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ARTIGO 543-C, DO CPC. TRIBUTÁRIO. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. INEXISTÊNCIA DE PAGAMENTO ANTECIPADO. DECADÊNCIA DO DIREITO DE O FISCO CONSTITUIR O CRÉDITO TRIBUTÁRIO. TERMO INICIAL. ARTIGO 173, I, DO CTN. APLICAÇÃO CUMULATIVA DOS PRAZOS PREVISTOS NOS ARTIGOS 150, § 4º, e 173, DO CTN. IMPOSSIBILIDADE.

1. O prazo decadencial quinquenal para o Fisco constituir o crédito tributário (lançamento de ofício) conta-se do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, nos casos em que a lei não prevê o pagamento antecipado da exação ou quando, a despeito da previsão legal, o mesmo incorre, sem a

constatação de dolo, fraude ou simulação do contribuinte, inexistindo declaração prévia do débito (Precedentes da Primeira Seção: REsp 766.050/PR, Rel. Ministro Luiz Fux, julgado em 28.11.2007, DJ 25.02.2008; AgRg nos EREsp 216.758/SP, Rel. Ministro Teori Albino Zavascki, julgado em 22.03.2006, DJ 10.04.2006; e EREsp 276.142/SP, Rel. Ministro Luiz Fux, julgado em 13.12.2004, DJ 28.02.2005).

2. É que a decadência ou caducidade, no âmbito do Direito Tributário, importa no perecimento do direito potestativo de o Fisco constituir o crédito tributário pelo lançamento, e, consoante doutrina abalizada, encontra-se regulada por cinco regras jurídicas gerais e abstratas, entre as quais figura a regra da decadência do direito de lançar nos casos de tributos sujeitos ao lançamento de ofício, ou nos casos dos tributos sujeitos ao lançamento por homologação em que o contribuinte não efetua o pagamento antecipado (Eurico Marcos Diniz de Santi, "Decadência e Prescrição no Direito Tributário", 3ª ed., Max Limonad, São Paulo, 2004, págs. 163/210).

3. O dies a quo do prazo quinquenal da aludida regra decadencial rege-se pelo disposto no artigo 173, I, do CTN, sendo certo que o "primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado" corresponde, iniludivelmente, ao primeiro dia do exercício seguinte à ocorrência do fato impositivo, ainda que se trate de tributos sujeitos a lançamento por homologação, revelando-se inadmissível a aplicação cumulativa/concorrente dos prazos previstos nos artigos 150, § 4º, e 173, do Codex Tributário, ante a configuração de desarrazoado prazo decadencial decenal (Alberto Xavier, "Do Lançamento no Direito Tributário Brasileiro", 3ª ed., Ed. Forense, Rio de Janeiro, 2005, págs. 91/104; Luciano Amaro, "Direito Tributário Brasileiro", 10ª ed., Ed. Saraiva, 2004, págs. 396/400; e Eurico Marcos Diniz de Santi, "Decadência e Prescrição no Direito Tributário", 3ª ed., Max Limonad, São Paulo, 2004, págs. 183/199).

5. In casu, consoante assente na origem: (i) cuida-se de tributo sujeito a lançamento por homologação; (ii) a obrigação ex lege de pagamento antecipado das contribuições previdenciárias não restou adimplida pelo contribuinte, no que concerne aos fatos impositivos ocorridos no período de janeiro de 1991 a dezembro de 1994; e (iii) a constituição dos créditos tributários respectivos deu-se em 26.03.2001.

6. Destarte, revelam-se caducos os créditos tributários executados, tendo em vista o decurso do prazo decadencial quinquenal para que o Fisco efetuassem o lançamento de ofício substitutivo.

7. Recurso especial desprovido. Acórdão submetido ao regime do artigo 543-C, do CPC, e da Resolução STJ 08/2008."

Portanto, sempre que o contribuinte efetue o pagamento antecipado, o prazo decadencial se encerra depois de transcorridos 5 (cinco) anos do fato gerador, conforme regra do art. 150, § 4º, CTN. Na ausência de pagamento antecipado ou nas hipóteses de dolo, fraude ou simulação, o lustro decadencial para constituir o crédito tributário é contado do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, nos termos do art. 173, I, CTN.

Por ter sido sob a sistemática do art. 543-C do antigo CPC, a decisão acima deve ser observada por este CARF, nos termos do art. 61, §2º, do Regimento Interno do CARF (aprovado pela Portaria MF nº 343, de 09 de junho de 2015):

§ 2º As decisões definitivas de mérito, proferidas pelo Supremo Tribunal Federal e pelo Superior Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional, na sistemática dos arts. 543-B e 543-C da Lei nº 5.869, de 1973, ou dos arts. 1.036 a 1.041 da Lei nº 13.105, de 2015 - Código de Processo Civil, deverão ser reproduzidas pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF.

No caso concreto, a DRJ entendeu por aplicar a decadência com fundamento no art. 173, inciso I, do CTN em razão da suposta ocorrência de fraude, comprovada pela descaracterização da contabilidade do RECORRENTE. Conforme será adiante comprovado, os erros na contabilidade do RECORRENTE não possuem ligação direta com os fatos geradores das obrigações previdenciárias ora lançadas, de modo que não há que se falar em fraude.

Ademais, a autoridade fiscal não expôs no Relatório da Fiscalização qualquer linha argumentativa no sentido de que o contribuinte agiu com dolo, fraude ou simulação. A mera informação de que a situação configura, em tese, crime de sonegação de contribuição previdenciária não é suficiente para restar caracterizada a conduta dolosa do contribuinte. Inclusive porque, mesmo sendo lavrada a Representação Fiscal para Fins Penais, é dever da autoridade fiscal descrever e fundamentar as razões pelas quais apurou a conduta dolosa do contribuinte.

Com relação à existência de pagamentos antecipados, o Relatório de Documentos Apresentados – RDA, aponta para a existência de GPSs apresentadas as quais demonstram que nas competências de 12/2002 a 02/2003 houve recolhimento antecipado, a ver (fls. 453/455):

Estabelecimento: 01.303.940/0001-12						
Levantamento: gps - GPS apresentadas						
Competência	Num	Data de Pagto.	CPag	Tot. Líquido	ATM/Juros/Multa	Total da Guia
(...)						
12/2002			DNF	109,99		109,99
12/2002			DNF	770,90		770,90
12/2002	01	14/01/2003	2100	115,28	5,76...	121,04
12/2002	02	02/01/2003	2100	11.613,92		11.613,92
				Total da Competência 12/2002:		12.615,85
13/2002	01	20/12/2002	2100	5.956,40		5.956,40
				Total da Competência 13/2002:		5.956,40
01/2003			DNF	1.276,28		1.276,28
01/2003	01	03/02/2003	2100	5.115,91		5.115,91
				Total da Competência 01/2003:		6.392,19
02/2003			DNF	115,28		115,28
02/2003	01	05/03/2003	2100	10.383,31		10.383,31

Comprovado, portanto, que houve pagamento antecipado das contribuições previdenciárias, circunstância que atrai a contagem do prazo decadencial com base no art. 150, §4º do CTN.

Sobre esta questão, entendo ser importante ressaltar que pouco importa para contagem do prazo decadencial o fato do RECORRENTE não ter efetuado nenhum recolhimento antecipado das rubricas relacionadas a ajuda de custo e ou abono férias, nos termos da súmula nº 99 do CARF, que determina que qualquer recolhimento de contribuição previdenciária feito pelo contribuinte nos períodos fiscalizado caracteriza o pagamento antecipado para fins do art. 150, §4º, do CTN, mesmo que uma rubrica específica exigida pela autoridade fiscal não tenha sido incluída na base de cálculo:

Súmula CARF nº 99

Para fins de aplicação da regra decadencial prevista no art. 150, § 4º, do CTN, para as contribuições previdenciárias, caracteriza pagamento antecipado o recolhimento, ainda que parcial, do valor considerado como devido pelo contribuinte na competência do fato gerador a que se referir a autuação, mesmo que não tenha sido incluída, na base de cálculo deste recolhimento, parcela relativa a rubrica especificamente exigida no auto de infração.

Sendo assim, no caso concreto, o prazo decadencial para constituir o crédito tributário é contado nos termos do art. 150, §4º, CTN, ou seja, conta-se da data de ocorrência do fato gerador, conforme decisão do STJ anteriormente exposta.

Assim, entendo que estão decaídas todas as competências até 02/2003 (inclusive), posto que o RECORRENTE apenas tomou ciência do lançamento no dia em 06/03/2008, conforme AR de fl. 1206.

II.i.b. Das nulidades do lançamento

Em princípio, importante esclarecer que o RECORRENTE está correto ao afirmar ter sido indevido o reconhecimento da DRJ de que ele não havia impugnado o levantamento com base em folha de pagamentos.

É que, conforme argumentado pelo RECORRENTE, este alega ter questionado a nulidade da notificação fiscal de lançamento, o que abrangeria, inclusive, o levantamento com base na folha de pagamentos. E esta nulidade foi levantada justamente em razão do cerceamento do direito de defesa do RECORRENTE.

Portanto, um eventual reconhecimento da nulidade da notificação fiscal de lançamento afetará, também, o levantamento com base na folha de pagamentos. O contribuinte pode não ter apresentado razões de mérito acerca dos levantamentos efetuados com base na folha de pagamentos, até porque toda a defesa do contribuinte gira em torno da falta de esclarecimentos da apuração do crédito tributário e, conseqüentemente, do cerceamento do direito de defesa.

Por tal razão, não há que se falar em matéria não impugnada para fins de cobrança do crédito tributário.

Conforme elencado no relatório, o contribuinte alega a nulidade da notificação fiscal de lançamento de débito por cerceamento do direito de defesa. Dentre diversas questões, aponta o seguinte: (i) dificuldade de compreensão do lançamento, em razão da existência de diversas planilhas, relatórios analíticos e sintéticos (fl. 11.742 – pág. 4773 do PDF parte 2); (ii) ausência de descrição dos fatos geradores e das bases de cálculos das obrigações tributárias objeto do lançamento (fls. 11.744 – pág. 4775 do PDF parte 2); e (iii) falta de comprovação documental das infrações imputadas ao RECORRENTE, limitando-se a fiscalização à alegações genéricas dos fatos supostamente praticados (fls. 11.746 – pág. 4777 do PDF parte 2).

Afirma que teve o seu direito à ampla defesa e ao contraditório prejudicados por simplesmente não conhecer, em sua plenitude, as acusações imputadas.

No processo administrativo federal são nulos os atos lavrados por pessoa incompetente ou com preterição do direito de defesa, nos termos do art. 59 do Decreto nº 70.235/1972, abaixo transcrito:

Art. 59. São nulos:

I - os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

II - os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

§ 1º A nulidade de qualquer ato só prejudica os posteriores que dele diretamente dependam ou sejam consequência.

§ 2º Na declaração de nulidade, a autoridade dirá os atos alcançados, e determinará as providências necessárias ao prosseguimento ou solução do processo.

Desta forma, para ser considerado nulo, o lançamento deve ter sido realizado por pessoa incompetente ou violar a ampla defesa do contribuinte. Ademais, a violação à ampla defesa deve sempre ser comprovada, ou ao menos demonstrados fortes indícios do prejuízo sofrido pelo contribuinte.

No presente caso, observa-se que o relatório fiscal de fls. 1208/1218 é bastante sucinto quanto à exposição dos fatos geradores da obrigação tributária e da apuração do crédito tributário lançado. Em apenas 2 folhas de conteúdo efetivo (fls. 1212 e fl. 1214) a autoridade lançadora pretendeu expor, fundamentar e demonstrar como ocorreu a apuração do crédito tributário objeto deste caso; com o relevante detalhe de que o mesmo foi oriundo de 42 (quarenta e dois) levantamentos distintos, conforme relação da tabela fl. 1210.

Da leitura do relatório fiscal, é possível compreender o seguinte:

- no parágrafo 1, a autoridade fiscal apresenta os tipos de tributos que foram objeto do lançamento;
- no parágrafo 2 discrimine os 42 levantamentos;
- o parágrafo 3 trata dos motivos que ensejaram a desconsideração da contabilidade da RECORRENTE;
- o parágrafo 4 expõe que, como consequência, as obras de construção civil (edificações prediais) realizadas pela RECORRENTE foram aferidas pelo CUB, nos termos do art. 472 e ss da IN 03/2005, ao passo que os serviços de construção civil foram aferidos com base nas notas fiscais, contratos e ARTs, mediante aplicação dos percentuais previstos nos arts. 596 e ss da IN 03/2005. Desta forma, foram aferidas indiretamente as remunerações utilizadas nas Obras e Serviços de construção civil;
- ainda no parágrafo 4, a autoridade fiscal aponta quais seriam as edificações prediais que tiveram a remuneração de seus segurados calculada pelo CUB (matrículas CEI 50.014.54578/77 Obra de Lucas do Rio Verde/MT e CEI 50.07.05705/74 Obra Rico Ração/MT);
- no parágrafo 5, trata do arbitramento das remunerações utilizadas para a prestação de serviços, que teriam sido objeto do levantamento AFI, e dá exemplos de como ocorreu a apuração da remuneração complementar sobre as notas fiscais, com aproveitamento de remunerações inerentes ao serviço constantes em folha. Neste tópico, afirmou, ainda, que nos casos em que as remunerações declaradas para o mês foram superiores àquelas

aferidas por arbitramento com base na nota fiscal, o saldo a maior da remuneração era aproveitado em outra competência;

- no parágrafo 6 afirma que, além do aproveitamento citado no parágrafo anterior, promoveu o desdobramento da Folha de Pagamento do estabelecimento matriz ou Administração (anexo V – fls. 1278/1350) a fim de demonstrar a remuneração dos segurados empregados cuja mão-de-obra ou força de trabalho foi utilizada na atividade fim e, consequentemente, deduzir tais remunerações das aferições mensais realizadas. Desta forma, concluiu que *“as aferições foram lançadas no Levantamento AFI e as remunerações da atividade fim foram lançadas no Levantamento AI, como pode ser observado no Relatório de Lançamentos – RL”*;
- no parágrafo 7 trouxe informação de que o débito foi apurado por estabelecimento da RECORRENTE (CNPJ ou CEI);
- por fim, no parágrafo 8, afirma que todos os pagamentos feitos mediante GPS foram devidamente aproveitados, conforme RDA e RADA. Esclareceu que *“nas competências em que no Estabelecimento CNPJ ou na Obra (matrícula CEI) os valores recolhidos foram superiores aos devidos, o crédito previdenciário remanescente foi corrigido com a aplicação de juros de 1% ao mês devidamente aproveitado, conforme demonstramos no Anexo IV [fls. 1274/1276]”*.
- no parágrafo 9, o Relatório Fiscal dispõe sobre os documentos examinados;
- no parágrafo 10, informa que valor da contribuição devida consta do DAD;
- no parágrafo 11, aponta os relatórios e demonstrativos que integram o lançamento;
- no parágrafo 12, afirma que foram apresentadas GFIP para todo o período, *“embora os fatos geradores lançados no Levantamento denominado FPN - EXTRA FOLHA DE PAGAMENTO / POR FORA, tenham sido informados após o início da Ação Fiscal, ocasionando a lavratura do Auto de Infração - AI, CFL 68, DEBCAD 37.154.053-4, já com a atenuação da multa em 50% (cinquenta por cento) atendendo à legislação vigente”*;
- no parágrafo 13 aponta quais foram os DEBCADs de multas lavrados em razão do descumprimento de obrigações acessórias;
- no parágrafo 14 informa a instauração de Representação Fiscal para Fins Penais;
- no parágrafo 15 afirma que *“todas as quotas do Salário Família pagas e informadas em GFIP foram deduzidas das contribuições mensais apuradas”*;

- no parágrafo 16, por sua vez, informa que “todas as restituições obtidas pela empresa referente ao período fiscalizado foram objetos de GLOSA”, pelo fato de os valores pleiteados não terem sido indevidos. Afirmou que as glosas estariam devidamente demonstradas no Relatório de Lançamentos com informações complementares.
- o parágrafo 17 trata sobre o Termos de Arrolamento de Bens – TAB;
- o parágrafo 18 informa que a fundamentação legal estaria constante no FLD;
- o parágrafo 19 dispõe sobre o REPLEG e relatório de vínculos;
- o parágrafo 20 fornece o endereço para atendimento da Receita Federal;
- o parágrafo 21 esclarece que a não existência, no presente caso, de apropriação indébita relativa às contribuições previdenciárias parte dos segurados empregados;
- por fim, o parágrafo 22 apresenta os prepostos da RECORRENTE que atenderam à fiscalização.

Os tópicos acima demonstram todo o conteúdo tratado no Relatório Fiscal que originou o presente lançamento. Assim, é possível constatar que a motivação do lançamento e as informações sobre a apuração do crédito tributário estão descritas nos parágrafos 3, 4, 5 e 6. Ou seja, em apenas quatro parágrafos encontra-se motivado um lançamento que, conforme apontado pela própria autoridade fiscal, foi oriundo de 42 levantamentos.

E esta “economicidade” do relato dos fatos pode causar falhas de motivação capazes de prejudicar a defesa do contribuinte. Cita-se, como exemplo, o fato deste conselheiro ter entendido, da leitura do Relatório Fiscal, que todo o crédito tributário foi apurado por aferição indireta (seja através do CUB, seja por meio de um percentual sobre notas fiscais de serviços), exceto as remunerações dos segurados empregados (presentes na folha da matriz da RECORRENTE) cuja mão-de-obra ou força de trabalho foi utilizada na atividade fim, destacadas no Anexo V, as quais foram objeto do Levantamento A1, conforme aponta o parágrafo 6 do Relatório Fiscal (fl. 1214):

6. Além das deduções / aproveitamento das remunerações / base de cálculo exemplificadas no item anterior, desdobramos os lançamentos da Folha de Pagamento do Estabelecimento Matriz ou Administração, CNPJ 01.303.940/0001-12, e elaboramos o Anexo V, demonstrando a remuneração dos segurados empregados cuja mão-de-obra ou força de trabalho foi utilizada na atividade fim, e consequentemente essas remunerações foram devidamente deduzidas das aferições mensais realizadas. As aferições foram lançadas no Levantamento AFI e as remunerações da atividade fim foram lançadas no Levantamento A1, como pode ser observado no Relatório de Lançamentos - RL.

O anexo V (fls. 1278/1350) aponta o total destas remunerações por competência. No entanto, ao analisar o DAD relativo ao referido levantamento A1, verifica-se que as bases de cálculo utilizadas para apuração do crédito tributário não refletem os valores das remunerações constantes do Anexo V. Ao verificar o Relatório de Lançamentos – RL, é possível compreender

que a base de cálculo utilizada no DAD é composta da remuneração indicada no Anexo V acrescida de outros valores.

Como exemplo do acima exposto, cito a competência 01/2001. O anexo V indica que as remunerações com o pessoal da atividade fim foi de R\$ 1.170,00 (fl. 1278). Por sua vez, o DAD aponta que, para referida competência na matriz, o levantamento A1 considerou uma base de cálculo de R\$ 12.987,39 (fl. 09). Ao analisar o RL, compreende-se que dito valor de R\$ 12.987,39 corresponde à soma dos R\$ 1.170,00 indicado pelo anexo V com o valor de R\$ 11.817,39 (fl. 188); há nesta mesma página a seguinte observação: 23 TRAB SVÇ ADM, o que pode representar que este último valor corresponde à remuneração de 23 trabalhadores de serviços administrativos.

No entanto, não há no Relatório Fiscal – ou em qualquer outro documento integrante da NFLD – qualquer linha ou menção ao fato de que o presente lançamento envolveu a apuração das contribuições previdenciárias com base no método de batimento Folha x GFIP x GPS.

Um outro exemplo de obscuridade refere-se ao fato de o DAD não espelhar o apurado no RL em algumas competências. Como exemplo, cita-se a competência 12/2006, para a qual o anexo V indicou remuneração da ordem de R\$ 10.775,82 (fl. 1348); tal valor foi somado ao montante de R\$ 16.502,37 para indicar uma suposta remuneração de R\$ 27.278,19 no período, conforme indica o Relatório de Lançamentos – RL (fl. 210). Contudo, o DAD não aponta qualquer lançamento relativo à competência 12/2006 no levantamento A1 para a matriz da RECORRENTE (fl. 31). Isso tudo reforça a inconsistência do lançamento.

Repita-se: da leitura do Relatório Fiscal, entende-se que todo o crédito tributário foi apurado por aferição indireta, exceto as remunerações dos segurados empregados (presentes na folha da matriz da RECORRENTE e destacadas no Anexo V) cuja mão-de-obra ou força de trabalho foi utilizada na atividade fim, as quais teriam sido objeto do Levantamento A1. Não há qualquer outra indicação de que o levantamento A1 englobaria outras remunerações.

Apenas quando do cumprimento da diligência solicitada pela autoridade julgadora de primeira instância foi que a autoridade lançadora informou que os fatos geradores do levantamento A1 foram os “*Lançamentos das Folhas de Pagamento informadas em GFIP – atividades meio e fim*” e que os documentos que embasam o levantamento constam às fls. 116/138 (numeração original, a qual corresponde às e-fls. 188/210), conforme se infere do documento de fl. 11352 (pág. 4383 do PDF parte 2).

Ora, além de não haver qualquer informação de que o presente caso engloba a apuração da contribuição previdenciária sobre a folha de pagamento informada em GFIP, a documentação apontada pela autoridade lançadora como sendo a identificação das “*folhas onde constam os fatos geradores e/ou bases de cálculo de cada Levantamento*” (ou seja, as e-fls. 188/210) nada mais é do que o Relatório de Lançamentos – RL que ela própria elaborou para apuração da base de cálculo.

S.m.j., a autoridade fiscal não agiu com a clareza necessária para demonstrar a origem do crédito tributário sob cobrança. O simples fato de apontar, no parágrafo 2º do Relatório Fiscal, um quadro indicando que a descrição do levantamento A1 seria “*ADM CNPJ FOLHA DE PAGAMENTO*” no período de 01/2001 a 11/2006, não esclarece absolutamente

nada, mormente quando a própria autoridade fiscal afirma no parágrafo 6º que “*as remunerações da atividade fim foram lançadas no Levantamento AI*”, permitindo interpretar que referido levantamento englobaria apenas as remunerações indicadas no anexo V. Contudo, não foi isso o que ocorreu, conforme acima exposto.

Ainda sobre o tema, chamou bastante atenção deste Relator o fato de a ilustre autoridade julgadora de primeira instância ter declarado como matéria não contestada o levantamento efetuado com base em folha de pagamentos (fls. 11612/11622 – págs. 4643/4653 do PDF parte 2). Ora, como poderia haver uma contestação de algo que sequer ficou expresso no lançamento? Nota-se que a atitude do contribuinte foi coerente com suas alegações de nulidade ante a mencionada ausência de descrição dos fatos geradores e das bases de cálculos das obrigações tributárias (dentre outros aspectos). O comportamento do contribuinte seria contraditório caso o mesmo alegasse o cerceamento do direito de defesa e, mesmo assim, impugnasse o lançamento lavrado com base da folha, o que demonstraria a compreensão dos fatos. Mas não foi isso o que ocorreu no presente caso.

Essa ausência de clareza se repetiu ao longo de diversos levantamentos, tudo fruto de um Relatório Fiscal muito econômico e incapaz de apresentar, de forma clara e precisa, os fatos que deram origem ao lançamento do crédito tributário apurado, sobretudo por estar-se diante de uma apuração complexa, envolvendo várias obras e serviços em diversas competências.

Seguindo adiante na análise do lançamento, verifica-se que, após o Relatório Fiscal e seus anexos, foram anexadas aos autos cópias dos contratos sociais e alterações da RECORRENTE, além de cópias de documentos pessoais de seus sócios-gerentes (fls. 1352/1484). Após isso, a autoridade fiscal anexou os documentos que embasariam cada levantamento por ela realizado, identificando a série de documentos através de uma folha de rosto (fl. 1485 e ss).

Em princípio, tem-se o levantamento A99 (descrito no Relatório Fiscal como “PETROLEO BRASILEIRO 06 DE 2004”). O Relatório Fiscal nada expõe sobre tal levantamento. A série de documentos acostados pela autoridade fiscal sobre referido levantamento contém apenas 2 notas fiscais (fls. 1487 e 1489). O DAD aponta que a base de cálculo considerada neste período e para tal levantamento foi de R\$ 12.872,19; já o RL, por sua vez, informa que tal base de cálculo é resultado da soma entre os seguintes valores: R\$ 12.597,20 e R\$ 274,99. Contudo, não há nenhuma explicação de como estes últimos valores foram apurados, já que claramente não foram extraídos das 2 notas fiscais relacionadas ao levantamento A99 (fls. 1487 e 1489).

O mesmo se observa para os demais levantamentos.

No caso do levantamento AD1, o Relatório Fiscal o descreve como “*CATU TAQUIPE S SEB PASSE BA*”. A série de documentos sobre o referido levantamento encontra-se às fls. 1491/1599 e compreende um contrato firmado com a Petrobrás e diversas notas fiscais. O RL faz uma apuração da base de cálculo envolvendo o levantamento AD1 nas competências 01/2001 a 06/2001 (fls. 211/212); mais uma vez, inexistente uma correlação entre os documentos acostados e os valores apurados como base de cálculo.

Ademais, não consta no DAD qualquer valor de crédito tributário apurado com base no referido levantamento (vide fls. 31/33), apesar de o RL fazer uma apuração sob tal levantamento abrangendo o período de 01/2001 a 06/2001. Uma outra contradição é a de que a tabela do Relatório Fiscal aponta que o período do débito apurado no levantamento AD1 teria sido 03/2001 (fl. 1210), mas não foram encontrados débitos lançados com base em tal levantamento no referido período. O DSE – Discriminativo Sintético por Estabelecimento indica que, na competência 03/2001, apenas foram lançados créditos tributários em face do estabelecimento matriz (fl. 179); ao passo que o DSD – Discriminativo Sintético do Débito indica que, para referido estabelecimento matriz, o crédito tributário lançado na competência de 03/2001 teve origem apenas nos levantamentos A1 e AFI (fl. 151), não havendo qualquer informação sobre o levantamento AD1, demonstrando, mais uma vez, a obscuridade que circunda o lançamento.

Esta questão persistiu para os demais levantamentos objeto da NFLD. Por amostragem, foi analisado o levantamento AD6, cujos documentos que o embasaram foram anexados às fls. 2035/2077, consistente num contrato de execução de instalações elétricas firmado com a MB ENGENHARIA, algumas notas fiscais de serviços e de vendas emitidas pela RECORRENTE e ARTs. Assim como ocorreu nos levantamentos relatados acima, a apuração da base de cálculo feita no RL para o referido levantamento AD6 (fls. 219/220) não guarda qualquer relação com os documentos anexos à NFLD. De igual forma, há –mais uma vez – desarmonia entre o RL e o DAD, pois este aponta a competência 11/2005 como único período do débito relativo ao levantamento AD6 (fl. 33), ao passo que as bases apuradas pelo RL foram para as competências 10/2005 a 04/2006 (fls. 219/220). Este fato é atestado pelo DSD, o qual indica que o único débito proveniente do levantamento AD6 foi o lavrado em desfavor da matriz na competência 11/2005 (fl. 157), não havendo qualquer outra apuração em outra competência ou para outro estabelecimento/obra da RECORRENTE.

A falta de clareza do lançamento foi tamanha que a autoridade julgadora de primeira instância sentiu a necessidade de baixar o processo em diligência para esclarecer vários pontos sobre o lançamento, tendo sido elaborados dez procedimentos a serem seguidos pela autoridade fiscal a fim de elucidar o lançamento (fls. 9830/9840 – págs. 2861/2871 do PDF parte 2). Destaca-se o trecho abaixo extraído da mencionada proposta de diligência (fls. 9832 – pág. 2863 do PDF parte 2):

8. Correlatos ao levantamento AF1 e aos demais levantamentos referentes às obras de construção civil, além de outros, relacionados à fl. 667, foram anexados milhares de documentos, agrupados por levantamento ou por outras características em comum, analisadas pelo presente órgão julgador com objetivo de verificar a veracidade das informações descritas, e quanto a origem das bases de cálculo. Para tentar compreender a finalidade destes documentos, eles foram relacionados na tabela **RELAÇÃO DE DOCUMENTOS AGRUPADOS E ANEXADOS PELA FISCALIZAÇÃO** (fls. 5627 a 5629).

9. Ocorre que, para nenhum dos levantamentos, foi possível identificar correlações entre seus lançamentos e os documentos anexados, que fossem capazes de indicar as origens e os valores das bases de cálculos.

O trecho acima demonstra que até mesmo a autoridade julgadora de primeira instância, que possui expertise em auditoria fiscal, teve dificuldades para interpretar o lançamento em sua plenitude ante os milhares de documentos acostados aos autos e, sobretudo,

pela falta de explicações no Relatório Fiscal acerca da composição da base de cálculo e correlação com os documentos.

Isso tudo apenas atesta a ausência de motivação que circundou o lançamento, não permitindo – como consequência – a apresentação de uma defesa consistente por parte do contribuinte.

Entendo que nem mesmo o Levantamento AFI (aferição sobre NF, ART e Contratos) escapa da constatação de falta de clareza. Referido levantamento englobou a maior parte do crédito tributário lançado e, segundo o DSD (fls. 151/178), todos os estabelecimentos/obras tiveram débitos lavrados com base no levantamento AFI.

Apesar de o Relatório Fiscal até indicar que o lançamento objeto deste caso foi proveniente do arbitramento das remunerações com base no método de aferição indireta das notas fiscais, uma questão crucial deixou de ser esclarecida pela autoridade lançadora: o percentual que seria aplicado ao valor da nota com a finalidade de arbitrar a remuneração, base das contribuições previdenciárias ora lançadas.

É bem verdade que, assim como ocorreu nos demais levantamentos, inexistiu uma clareza no que se refere a quais notas fiscais foram objeto de aferição (faltou, por exemplo, apontar onde estão estas notas ou fazer uma planilha a fim de permitir a análise dos fatos); porém, o que mais impactou no prejuízo sofrido para a compreensão da matéria foi a ausência de uma linha sequer sobre qual seria o percentual do valor das notas fiscais que corresponderia à remuneração e o porquê da escolha deste percentual.

Conforme exposto, o parágrafo 4 do Relatório Fiscal (fl. 1212) dispõe que, ante a desconsideração da contabilidade da RECORRENTE, a fiscalização lançou mão da regra prevista no art. 33, §§ 3º, 4º e 6º da Lei nº 8.212/91. A redação do referido dispositivo, à época do lançamento, era a seguinte:

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.

Ainda de acordo com o parágrafo 4 do Relatório Fiscal, como consequência da desconsideração da contabilidade, as obras de construção civil (edificações prediais) foram aferidas pelo CUB, nos termos do art. 472 e ss da IN 03/2005, ao passo que os serviços de construção civil foram aferidos com base nas notas fiscais, contratos e ARTs, mediante aplicação dos percentuais previstos nos arts. 596 e ss da IN 03/2005.

De logo se verifica uma incongruência no presente lançamento, pois a autoridade fiscal fundamentou o lançamento de créditos tributários relativos ao período de 01/2001 a 12/2006 com base em regras de arbitramento que passaram a existir apenas em 14/07/2005 (a IN nº 03/2005). Ou seja, fez retroagir os dispositivos da referida IN para atingir fatos pretéritos.

A autoridade lançadora pode apenas ter citado as normas da IN nº 03/2005 no Relatório Fiscal pois essa era a norma que estava em vigor ao tempo do lançamento (28/02/2008); no entanto, ao pesquisar os autos, este Relator não encontrou qualquer menção a outras normas acerca de aferição indireta que vigoravam ao tempo dos fatos, nem sequer foi acostado aos autos o documento intitulado FLD – Fundamentos Legais do Débito (documento que informaria ao contribuinte os fundamentos legais correspondentes ao lançamento), apesar de a autoridade fiscal indicar que o mesmo integrou a NFLD (fl. 1216).

É bem verdade que o art. 33 da Lei nº 8.212/91, citado pela autoridade fiscal, estava em pleno vigor à época dos fatos. No entanto, referido dispositivo, como visto, possui uma certa “eficácia contida” pois, apesar de autorizar o a aferição indireta da base de cálculo das contribuições previdenciárias, o mesmo não dispõe sobre as regras e metodologia que devem observadas quando do referido arbitramento.

Pois bem, mesmo diante da ausência de exposição das regras de arbitramento que estavam em vigor à época dos fatos, ainda assim o lançamento carece de uma explicação mais detalhada sobre a aplicação das normas citadas pela autoridade fiscal. É que, quanto à aferição indireta sobre as notas fiscais, contratos e ARTs, a autoridade fiscal afirma que aplicou percentuais previstos nos arts. 596 e ss da IN nº 03/2005, os quais traziam as seguintes regras sobre a aferição indireta (redação vigente à época do lançamento):

Art. 596. Aferição indireta é o procedimento de que dispõe a SRP para apuração indireta da base de cálculo das contribuições sociais.

Art. 597. A aferição indireta será utilizada, se:

I - no exame da escrituração contábil ou de qualquer outro documento do sujeito passivo, a fiscalização constatar que a contabilidade não registra o movimento real da remuneração dos segurados a seu serviço, da receita, ou do faturamento e do lucro;

II - a empresa, o empregador doméstico, ou o segurado recusar-se a apresentar qualquer documento, ou sonegar informação, ou apresentá-los deficientemente;

III - faltar prova regular e formalizada do montante dos salários pagos pela execução de obra de construção civil;

IV - as informações prestadas ou os documentos expedidos pelo sujeito passivo não merecerem fé em face de outras informações, ou outros documentos de que disponha a fiscalização, como por exemplo:

a) omissão de receita ou de faturamento verificada por intermédio de subsídio à fiscalização;

b) dados coletados na Justiça do Trabalho, Delegacia Regional do Trabalho, Secretaria da Receita Federal ou junto a outros órgãos, em confronto com a escrituração contábil, livro de registro de empregados ou outros elementos em poder do sujeito passivo;

c) constatação da impossibilidade de execução do serviço contratado, tendo em vista o número de segurados constantes em GFIP ou folha de pagamento específicas, mediante confronto desses documentos com as respectivas notas fiscais, faturas, recibos ou contratos.

§ 1º Considera-se deficiente o documento apresentado ou a informação prestada que não preencha as formalidades legais, bem como aquele documento que contenha informação diversa da realidade ou, ainda, que omita informação verdadeira.

§ 2º Para o fim do inciso III do caput, considera-se prova regular e formalizada a escrituração contábil em livro Diário e Razão, conforme previsto no § 13 do art. 225 do RPS e no inciso IV do art. 60 desta IN.

Art. 598. Na aferição indireta da remuneração paga pela execução de obra, ou serviço de construção civil, observar-se-ão as regras estabelecidas nos termos dos arts. 427, 428, 600, 601, 604 e 605 ou nos termos do Capítulo IV do Título V.

Art. 599. No cálculo da contribuição social previdenciária do segurado empregado incidente sobre a remuneração da mão-de-obra indiretamente aferida, aplica-se a alíquota mínima, sem limite e sem compensação da Contribuição Provisória sobre Movimentação Financeira - CPMF.

Subseção Única Aferição Indireta da Remuneração da Mão-de-Obra com Base na Nota Fiscal, na Fatura ou no Recibo de Prestação de Serviços

Art. 600. Para fins de aferição, a remuneração da mão-de-obra utilizada na prestação de serviços por empresa corresponde ao mínimo de:

I - quarenta por cento do valor dos serviços constantes da nota fiscal, da fatura ou do recibo de prestação de serviços;

II - cinquenta por cento do valor dos serviços constantes da nota fiscal, da fatura ou do recibo, no caso de trabalho temporário.

Parágrafo único. Nos serviços de limpeza, de transporte de cargas e de passageiros e nos de construção civil, que envolvam utilização de equipamentos, a remuneração da mão-de-obra utilizada na execução dos serviços não poderá ser inferior aos respectivos percentuais previstos nos arts. 602, 603 e 605.

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. 602. Nos serviços de limpeza em que houver a previsão de fornecimento de material e de utilização de equipamento, próprio ou de terceiros, exceto os equipamentos manuais, se os valores estiverem estabelecidos no contrato, ainda que não discriminados na respectiva nota fiscal, fatura ou recibo de prestação de serviços, o valor da remuneração da mão-de-obra não poderá ser inferior a:

I - vinte e seis por cento do valor bruto da nota fiscal, da fatura ou do recibo de prestação de serviços, na limpeza hospitalar;

II - trinta e dois por cento do valor bruto da nota fiscal, da fatura ou do recibo de prestação de serviços, nos demais serviços de limpeza.

Art. 603. Na operação de transporte de cargas ou de passageiros, o valor da remuneração da mão-de-obra utilizada na prestação de serviços não poderá ser inferior a vinte por cento do valor bruto da nota fiscal, fatura ou recibo de prestação de serviços, observado, quanto ao transporte de cargas, o disposto no inciso V do art. 176.

Art. 604. O valor do material fornecido ao contratante, bem como o valor da locação do equipamento de terceiros utilizado no serviço, discriminado na nota fiscal, fatura ou recibo de prestação de serviços, não poderá ser superior ao valor de aquisição ou de locação, respectivamente.

Parágrafo único. A empresa deverá, quando exigido pela fiscalização da SRP, comprovar a veracidade dos valores dos materiais utilizados na prestação de serviços, mediante apresentação dos documentos fiscais de aquisição dos materiais.

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.

Parágrafo único. Quando na mesma nota fiscal, fatura ou recibo de prestação de serviços constar a execução de mais de um dos serviços relacionados nos incisos do caput e não houver discriminação individual do valor de cada serviço, deverá ser aplicado o percentual correspondente a cada tipo de serviço conforme disposto em contrato, ou o percentual maior, se o contrato não permitir identificar o valor de cada serviço.

Conforme regras acima, existem diversos percentuais para arbitrar o valor da mão-de-obra sobre as notas fiscais de prestação de serviços. A primeira regra é a de que esse percentual corresponde a no mínimo 40% do valor dos serviços (art. 600, inciso I). No entanto, o parágrafo único deste próprio dispositivo dispõe que nos serviços de construção civil, que envolvam utilização de equipamentos, a remuneração da mão-de-obra utilizada na execução dos serviços não poderá ser inferior aos respectivos percentuais previstos no art. 605, o qual aponta para diversos outros percentuais de arbitramento, sendo que para “demais serviços”, esse percentual seria de 14%.

Ademais, o art. 601, §1º, prevê um arbitramento do valor do serviço antes de arbitrar o valor da mão-de-obra ao dispor que, no caso de existir previsão contratual de fornecimento de material cujos valores não estiverem estabelecidos no contrato, nem discriminados na nota fiscal, o valor do serviço corresponde, no mínimo, a 50% por cento do valor bruto da nota fiscal; e sobre tal valor do serviço é que caberia a aplicação do percentual de aferição indireta da remuneração da mão-de-obra, conforme disposto no art. 600.

O art. 428 da mesma IN nº 3/2005 esclarece o acima exposto:

Art. 428. 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.

Ou seja, resta claro que a autoridade lançadora deveria avançar um pouco mais nas suas razões a fim de justificar a aplicação do percentual de 40% sobre as notas fiscais sem, ao menos, esclarecer o entendimento pelo qual aplicou tal percentual quando existem outros previstos nas próprias normas citadas pela autoridade fiscal.

Esta falta de motivação, mais uma vez, provoca o cerceamento do direito de defesa do RECORRENTE.

Este Relator tem ciência de que se tratam de diversos contratos e também de diversas Notas Fiscais. No entanto, o Fisco tem o dever de esclarecer as razões pelas quais está adotando determinada postura no lançamento do crédito tributário. Afirmar que está fazendo uma aferição indireta com base no *art. “x” e seguintes* de uma IN não é motivar o lançamento,

pois deixa o contribuinte sem entender a forma como o crédito tributário foi apurado e, conseqüentemente, compromete o seu exercício de ampla defesa.

Dito esclarecimento poderia restar suprido com a elaboração de uma planilha apontando em que folhas dos autos estão os documentos que tratam do valor dos serviços, o valor do serviço arbitrado com base nos referidos documentos e o percentual correspondente à aferição indireta da remuneração da mão-de-obra, sempre apontando a razão pela qual adotou-se tal percentual (por exemplo, se há ou não previsão de fornecimento de material).

Este Relator adota o mesmo raciocínio quando o contribuinte apresenta, junto com sua defesa, diversos documentos sem minimamente fazer qualquer cotejo entre eles e as suas razões. Da mesma forma que, nestes citados caso, o contribuinte não está comprovando nada e apenas transfere para a fiscalização o seu dever de comprovar suas alegações, quando a autoridade fiscal deixa de motivar o lançamento e esclarecer a razão de ter adotado determinado percentual de arbitramento dentre tantos outros, ela está agindo com falta de motivação.

Os fatos demandariam uma explicação mais clara da matéria, uma motivação mais elucidativa do lançamento pois, como bem apontou o contribuinte, a exigência da motivação do lançamento (ato administrativo por excelência) reside no direito fundamental à ampla defesa e ao contraditório previstos no art. 5º, inciso LV, da Constituição.

Expressar com clareza a razão do caminho adotado pela autoridade lançadora, ou seja, motivar o lançamento, é fundamental para o entendimento dos fatos e permitir a ampla defesa e o contraditório por parte do contribuinte. Sem esta motivação do ato administrativo – que é o lançamento – resta comprometida a defesa no processo administrativo fiscal.

Como exposto, a própria diligência determinada pela DRJ é uma prova da ausência de motivação e esclarecimentos do lançamento quanto a esta aferição indireta sobre as notas fiscais, sobretudo quando afirmou o seguinte no item 09 da Proposta de Diligência (fl. 9132 – pág. 2863 do PDF parte 2):

9. Ocorre que, para nenhum dos levantamentos, foi possível identificar correlações entre seus lançamentos e os documentos anexados, que fossem capazes de indicar as origens e os valores das bases de cálculos

O mesmo raciocínio aplica-se para a aferição com base no CUB. É que a autoridade lançadora cita no Relatório Fiscal que tal aferição foi realizada com base nos arts. 472 e ss da IN nº 03/2005 o qual trata sobre Auditoria na Construção Civil pela Análise dos Documentos Contábeis:

Art. 472. A obra ou o serviço de construção civil, de responsabilidade de pessoa jurídica, deverá ser auditada com base na escrituração contábil, observado o disposto nos arts. 419 e 421, e na documentação relativa à obra ou ao serviço.

§ 1º Os livros Diário e Razão, com os lançamentos relativos à obra, serão exigidos pela fiscalização após noventa dias contados da ocorrência dos fatos geradores.

§ 2º Aplica-se o disposto neste artigo às obras edificadas na forma do art. 414.

Art. 473. A base de cálculo para as contribuições sociais relativas à mão-de-obra utilizada na execução de obra ou de serviços de construção civil será aferida

indiretamente, com fundamento nos §§ 3º, 4º e 6º do art. 33 da Lei nº 8.212, de 1991, quando ocorrer uma das seguintes situações:

I - quando a empresa estiver desobrigada da apresentação de escrituração contábil e não a possuir de forma regular;

II - quando não houver apresentação de escrituração contábil na forma estabelecida no § 4º do art. 60;

III - quando a contabilidade não espelhar a realidade econômico-financeira da empresa por omissão de qualquer lançamento contábil ou por não registrar o movimento real da remuneração dos segurados a seu serviço, do faturamento ou do lucro;

IV - quando houver sonegação ou recusa, pelo responsável, de apresentação de qualquer documento ou informação de interesse da SRP;

V - quando os documentos ou informações de interesse da SRP forem apresentados de forma deficiente.

§ 1º Nas situações previstas no caput, a base de cálculo aferida indiretamente será obtida:

I - mediante a aplicação dos percentuais previstos nos arts. 427, 601 e 605, sobre o valor da nota fiscal, fatura ou recibo de prestação de serviços ou sobre o valor total do contrato de empreitada ou de subempreitada;

II - pelo cálculo do valor da mão-de-obra empregada, correspondente ao padrão de enquadramento da obra de responsabilidade da empresa e proporcional à área construída;

III - por outra forma julgada apropriada, com base em contratos, informações prestadas aos contratantes em licitação, publicações especializadas ou em outros elementos vinculados à obra, quando não for possível a aplicação dos procedimentos previstos nos incisos I e II.

§ 2º Na contratação de serviços mediante cessão de mão-de-obra ou empreitada total ou parcial, até janeiro de 1999, aplicar-se-á, observado o disposto no inciso VII do art. 179, a responsabilidade solidária, na forma da Seção III do Capítulo X do Título II, em relação às contribuições incidentes sobre a base de cálculo apurada na forma deste artigo, deduzidas as contribuições já recolhidas, se existirem. (Redação dada pelo(a) Instrução Normativa SRP nº 20, de 11 de janeiro de 2007)

§ 3º Na contratação de empreitada total a partir de fevereiro de 1999, não tendo o contratante usado da faculdade da retenção prevista no art. 191, aplicar-se-á a responsabilidade solidária, observado o disposto no art. 184, em relação às contribuições incidentes sobre a base de cálculo apurada na forma deste artigo, deduzidas as contribuições já recolhidas, se existirem. (Redação dada pelo(a) Instrução Normativa SRP nº 20, de 11 de janeiro de 2007)

§ 4º As formas de aferição previstas nos incisos I a III do § 1º deste artigo somente são aplicáveis às obras de construção civil. (Redação dada pelo(a) Instrução Normativa SRP nº 20, de 11 de janeiro de 2007)

Art. 474. Na regularização de obra de construção civil, em que a remuneração da mão-de-obra utilizada foi apurada com base na área construída e no padrão da obra ou com base na prestação de serviços contida em nota fiscal, fatura ou recibo de prestação de serviços, se constatada a contratação de subempreiteiras, deverão ser constituídos os créditos das contribuições sociais correspondentes, em lançamentos distintos, conforme a sua natureza.

§ 1º Os créditos referidos no caput serão constituídos da seguinte forma:

I - contribuições referentes à aferição da mão-de-obra total;

II - contribuições referentes à remuneração da mão-de-obra própria da empresa fiscalizada;

III - contribuições apuradas por responsabilidade solidária;

IV - retenção.

§ 2º No lançamento da base de cálculo da aferição indireta prevista no inciso I, serão deduzidos os lançamentos das bases de cálculo previstos nos incisos II, III e IV, todos do § 1º deste artigo, competência por competência, observados os critérios de conversão previstos neste Título.

§ 3º No lançamento por responsabilidade solidária, de que trata o inciso III do § 1º deste artigo, não serão cobradas as contribuições devidas a outras entidades ou fundos, as quais deverão ser cobradas diretamente da empresa contratada.

Referidos dispositivos tratam de regras gerais para aferição indireta da base de cálculo, tanto que prevê que uma das formas de aferição é *pelo cálculo do valor da mão-de-obra empregada, correspondente ao padrão de enquadramento da obra de responsabilidade da empresa e proporcional à área construída* (art. 473, §1º, inciso II). As regras acerca da aferição indireta com base no CUB estão previstas a partir do art. 435 da IN nº 03/2005, e nenhuma delas foi mencionada pela autoridade fiscal.

Ou seja, assim como na aferição indireta das remunerações com base nas Notas Fiscais, a ausência de fundamentação legal do CUB, explicitando o caminho adotado pela fiscalização, provocou o cerceamento do direito de defesa do contribuinte.

No caso do CUB, o parágrafo 4 do Relatório Fiscal aponta que apenas 02 (duas) edificações prediais tiveram a remuneração de seus segurados calculada pelo citado método: (i) a matrícula CEI 50.014.54578/77 – Obra de Lucas do Rio Verde/MT; e (ii) a matrícula CEI 50.07.05705/74 – Obra Rico Ração/MT. Sobre referidas obras, a falta de clareza do lançamento resta mais uma vez evidente quando a DRJ entendeu por cancelar os únicos créditos tributários decorrentes da apuração com base no CUB por eventual duplicidade.

Conforme já exposto no tópico dedicado ao Recurso de Ofício, a DRJ entendeu por cancelar os seguintes créditos tributários:

- R\$ 10.500,15 (valor do principal), objeto do Levantamento AFI na matrícula 50.014.54578/77 na competência 12/2006, em razão de haver sido constituído em duplicidade com o levantamento LVR; e
- R\$ 5.059,90 (valor do principal), objeto do levantamento AFI na matrícula 50.017.05705/74 em 09/2005, em razão de haver sido constituído em duplicidade com o levantamento RCR.

Nos termos das razões já apresentadas, tal duplicidade, na opinião deste Relator, não mereceu prosperar simplesmente porque não houve qualquer crédito tributário lançado com base nos levantamentos LRV e RCR.

Isso, no entanto, não afasta as constatações da DRJ acerca da aplicação equivocada da metodologia CUB, conforme trechos abaixo extraídos da decisão recorrida (fls. 11690/11694 – págs. 4721/4725 do PDF parte 2):

No Relatório de Lançamentos - RL (fls. 238 a 241) apresenta-se o Levantamento LVR - Obra Lucas do Rio Verde MT, cujos salários de contribuições foram extraídos das folhas de pagamentos pela fiscalização, conforme relação da Tabela de Base de Cálculos do Levantamento LVR, a seguir.

(...)

Aplicando a tabela ARO para conversão da massa salarial em área construída pelo método CUB, e adotando-se os mesmos níveis de acabamento utilizados pela auditoria fiscal em seu ARO (fls. 2533), verifica-se que as bases de cálculo já consideradas no levantamento LVR, no valor total de R\$112.882,50, representaria uma área construída correspondente a 1.229,61 m², disposto na Tabela de Conversão elaborada para julgamento, a seguir.

(...)

Para esta área de 1.229,61 m², todas as remunerações já foram aplicadas no levantamento LVR, sendo que ela é maior que a área de 1.092,24 m², considerada pela auditoria como construída até o dia 31/12/2006. Portanto, pelos cálculos acima, considerados corretos por este relator, não restaria uma área a regularizar de 441,62 m², equivalente a R\$ 41.042,21 de remunerações, lançadas no Levantamento AF1 à fl. 193.

Verifica-se que a fiscalização equivocou-se no seu procedimento para determinação da área de 441,62 à regularizar, pois ela inseriu os recolhimentos já efetuados em sua tabela ARO (fl. 2354), e simplesmente identificou a área equivalente, de 650,62 m². Ocorre que, para fins de evitar lançamento em duplicidade, o correto seria abater da área a considerar o equivalente em salários de contribuições pertencentes ao lançamento LVR – Obra Lucas do Rio Verde MT (fls. 238 a 242), conforme demonstrado acima.

(...)

Quanto a Obra Rico Ração, aduz a interessada haver apresentado contratos e nota fiscal (fl. 2850), por onde se comprova que o custo da mão-de-obra foi de R\$ 100.000,00, e deste valor foi retido R\$ 11.000,00, mas a fiscalização desconsiderou estes dados e aferiu como base de cálculo pelo CUB o valor da remuneração de mão de obra em R\$ 82.037,47, e que a fiscalização desconsiderou o os pagamentos ao engenheiro e almoxarife.

Assim com na obra anterior, constata-se que o levantamento AFI - a obra Rico Ração - CEI 50.017.05705/74 também foi constituído em duplicidade pela fiscalização, conforme demonstrado a seguir.

No Relatório de Lançamentos - RL (fls. 254 a 255) encontra-se o Levantamento RCR - Obra Rico Ração MT, cujos salários de contribuições foram extraídos das folhas de pagamentos pela fiscalização, e relacionados na Tabela de Base de Cálculos do Levantamento RCR, a seguir:

(...)

Aplicando a tabela ARO para conversão da massa salarial em área construída pelo método CUB, e adotando-se os mesmos níveis de acabamento utilizados pela auditoria fiscal no seu ARO (fl. 2868), verifica-se que as bases de cálculo já consideradas no levantamento LVR (*sic*), no valor total de R\$ 73.604,85, representaria uma área

construída correspondente a 1.236,68 m2, conforme a Tabela de Conversão, elaborada neste julgamento, a seguir.

(...)

Como a auditoria fiscal já havia constituído o Levantamento RCR – Obra Rico Ração MT (fls. 254 a 255), equivalente a 1.236,68 m2 de área construída. Restariam, então, dos 1.360,00 m2 de área total do projeto, apenas 123,32 m2 a serem regularizadas pelo método CUB, o que corresponderia ao saldo de remuneração de R\$ 8.432,87, e não de R\$82.037,47, conforme demonstrado na tabela abaixo.

(...)

Nota-se que para este levantamento, a auditoria fiscal cometeu o mesmo erro procedimental identificado no levantamento anterior, ao abater o equivalente em área apenas os recolhimentos já realizados (fl.2869), quando o correto seria abater a área equivalente em salários de contribuições lançados no levantamento RCR - Obra Rico Ração MT (fls. 254 a 255).

O trecho acima é bastante elucidativo ao demonstrar o erro quanto ao uso do método CUB no presente caso. Independentemente de duplicidade, resta claro que a autoridade fiscal pretendeu regularizar, pelo método CUB, área para a qual seria desnecessária tal arbitramento, vez que havia a informação sobre os salários de contribuição, extraídos da própria folha de pagamento, em montante suficiente para abranger toda a obra (ou sua maioria), sendo completamente desnecessária a adoção da medida de arbitramento.

Logo, todo o crédito tributário objeto deste processo, seja o oriundo de aferição indireta (levantamentos AFI), seja oriundo dos demais levantamentos, padecem de nulidade, na medida em que houve violação dos requisitos contidos no art. 142 do CTN, abaixo transcrito:

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.

Parágrafo único. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional. (Grifou-se)

A identificação da matéria tributável nada mais é do que a transcrição, em linguagem inteligível pelo sujeito passivo, dos fatos ou atos motivadores do lançamento tributário.

E não é sem razão, pois a identificação da matéria tributável tem, precipuamente, duas finalidades: primeiramente, indicar ao sujeito passivo da obrigação tributária que fatos lhe estão sendo imputados, fatos estes que dão azo ao lançamento e, portanto, justificam a imposição da exação tributária; e, ademais, garantir o exercício do direito à ampla defesa e ao contraditório.

Ao não detalhar de forma inteligível a matéria tributável no Relatório Fiscal, nem demonstrar de maneira clara o cálculo do montante do tributo devido, houve claro cerceamento do direito de defesa da RECORRENTE.

Por outro lado, mesmo superando as questões que envolvem a não indicação dos dispositivos legais sobre a matéria de aferição indireta, a falta de motivação e esclarecimentos quanto à apuração dos valores lançados e a utilização equivocada do método CUB, ainda assim o lançamento de valores oriundos de arbitramento não pode perdurar por uma questão de mérito envolvendo a possibilidade de aferição indireta das remunerações no presente caso.

É que, s.m.j., o arbitramento da base de cálculo por aferição indireta, embasado nas notas fiscais e no CUB, foi medida extrema no presente caso, conforme razões de mérito apresentadas no tópico adiante.

II.ii. MÉRITO

II.ii.a. Da desconsideração da escrituração contábil do RECORRENTE – Método de aferição indireta

De início, antes de adentrar na peculiaridade do caso, faz-se mister tecer algumas considerações sobre a figura da aferição indireta previdenciária e do lançamento por arbitramento.

O lançamento por arbitramento ocorre quando a base de cálculo dos tributos é apurada tomando como base outros elementos que não aqueles que constituem o fato gerador da obrigação tributária, nas hipóteses em que as declarações do contribuinte não sejam aptas a retratar a realidade, nos termos do art. 148 do CTN:

Art. 148. Quando o cálculo do tributo tenha por base, ou tome em consideração, o valor ou o preço de bens, direitos, serviços ou atos jurídicos, a autoridade lançadora, mediante processo regular, arbitrará aquele valor ou preço, sempre que sejam omissos ou não mereçam fé as declarações ou os esclarecimentos prestados, ou os documentos expedidos pelo sujeito passivo ou pelo terceiro legalmente obrigado, ressalvada, em caso de contestação, avaliação contraditória, administrativa ou judicial.

O artigo 148 do Código Tributário Nacional estatuiu, nestes termos, a figura do arbitramento tributário, expressamente limitado à obtenção do *quantum* da obrigação tributária.

Na esfera previdenciária, o lançamento por arbitramento ganhou regra e contornos próprios, determinado pelo art. 33 da Lei nº 8.212/1991 (com redação à época da ocorrência dos fatos geradores), denominando-se lançamento por aferição indireta. Confira-se:

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.** (Grifou-se)

Percebe-se da análise da norma transcrita que o legislador teve o cuidado de tipificar pressupostos para aplicação da norma previdenciária compatíveis com os requisitos estabelecidos pela regra geral de arbitramento tributário (requisitos do art. 148 do CTN). Isto é, ausência de apresentação de declaração e declarações que não merecem fé. Em outras palavras, o legislador previdenciário apenas tipificou quais condutas específicas precisam ser praticadas para que o lançamento previdenciário seja feito por arbitramento.

Trata-se, pois, de mecanismo colocado à disposição do Fisco para efetuar a apuração subsidiária da base de cálculo das contribuições previdenciárias nos casos em que o contribuinte não cumpre a sua obrigação de possuir e disponibilizar a documentação fiscal e contábil necessária à apuração do salário de contribuição, base de cálculo das contribuições previdenciárias sobre a remuneração, bem como da avaliação da regularidade dos recolhimentos efetuados.

Logo, o lançamento por arbitramento é apenas um dos instrumentos colocados à disposição da fiscalização para permitir a fixação da base de cálculo, nos casos em que o contribuinte não cumpre com o seu dever de colaboração. A função do arbitramento é viabilizar o lançamento, nos casos em que este se encontra prejudicado pela inexistência ou imprestabilidade dos documentos e dados que deveriam ser fornecidos pelo contribuinte ou terceiro legalmente obrigado a informar, para dar suporte à atividade de fiscalização.

Ocorre que, apesar de ser um dos instrumentos disponibilizados para fiscalização, o arbitramento tributário deve ser visto como um recurso subsidiário a ser utilizado pela administração apenas nos estritos casos em que a lei assim o autoriza. Isto porque, em respeito ao princípio da verdade material, a fiscalização deve sempre tentar identificar dentro do procedimento fiscal qual é a base de cálculo original do tributo a ser lançado.

Assim, a fiscalização não pode utilizar discricionariamente a figura do arbitramento, somente sendo cabível em face de comprovada impossibilidade de aferição da base de cálculo real.

Sobre o tema, trago novamente o art. 148 do CTN, regra geral de arbitramento:

Art. 148. Quando o cálculo do tributo tenha por base, ou tome em consideração, o valor ou o preço de bens, direitos, serviços ou atos jurídicos, a autoridade lançadora, mediante processo regular, arbitrará aquele valor ou preço, sempre que sejam omissos ou não mereçam fé as declarações ou os esclarecimentos prestados, ou os

documentos expedidos pelo sujeito passivo ou pelo terceiro legalmente obrigado, ressalvada, em caso de contestação, avaliação contraditória, administrativa ou judicial.

Da interpretação do dispositivo, verifica-se que deve haver uma conexão direta entre a impossibilidade de obter a base de cálculo do tributo arbitrado com a falsidade das declarações ou esclarecimentos apresentados pelo contribuinte.

Nesse sentido, merece destaque a doutrina de Maria Rita Ferragut, citada na obra de Leandro Paulsen, no comentário ao artigo 148, do CTN, *in verbis*:

“O arbitramento da base de cálculo deve respeitar os princípios da finalidade da lei, razoabilidade, proporcionalidade, e capacidade contributiva, razão pela qual não há discricionariedade total na escolha das bases de cálculo alternativa, estando o agente público sempre vinculado, pelo menos, aos princípios constitucionais informadores da função administrativa. Não basta que algum dos fatos previstos no artigo 148 do CTN tenha ocorrido a fim de que surja para o Fisco a competência de arbitrar; Faz-se imperioso que além disso o resultado da omissão ou do vício da documentação implique completa impossibilidade de descoberta direta da grandeza manifestada pelo fato jurídico. O critério para determinar se um ou mais vícios ou erros são ou não suscetíveis ensejar a desconsideração da documentação reside no seguinte: se implicarem a possibilidade por parte do Fisco de, mediante exercício do dever de investigação, retificar a documentação de forma a garantir o valor probatório do documento, o mesmo deve ser considerado imprestável e a base de cálculo arbitrada. Caso contrário, não". (PAULSEN, Leandro. Direito Tributário - Constituição, Código Tributário e Lei de Execução Fiscal à Luz da Doutrina e da Jurisprudência. 13. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2011, p. 1.078).

Assim, para que seja utilizado o instrumento subsidiário do arbitramento da base de cálculo tributável, deve haver ligação direta entre a falsidade nas declarações apresentadas e a impossibilidade de obtenção da base de cálculo do tributo a ser lançado, de modo que, declarações não relacionadas ao tributo não podem ser utilizadas como justificativas para o arbitramento da base tributável.

Isto porque, cada tipo de tributo necessita de um conjunto de informações e documentos diferentes para a verificação da matéria tributável, de modo que, os vícios em determinados documentos nem sempre irão impossibilitar a identificação da base de cálculo real de outro tributo. Exemplificando, a existência de vícios na folha de pagamento de um contribuinte não pode ser utilizada como justificativa para arbitrar a base de cálculo da COFINS, que é uma contribuição que tem como fato gerador o faturamento, e não a folha de pagamento.

Em outras palavras, a existência de vícios isolados na documentação contábil da contribuinte, desde que não impeçam de o Fisco, dentro do seu dever de investigação, chegar ao valor da base de cálculo real, não permitem o recurso ao arbitramento.

É exatamente esta a razão pela qual o art. 33, §6º, da Lei nº 8.212/1991, elenca diversas grandezas econômicas cuja impossibilidade de identificação ensejará o arbitramento da base de cálculo dos tributos. A ver:

§ 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. (Grifou-se)

Percebe-se, em verdade, que a legislação previdenciária elencou as três grandezas econômicas que podem ser base de cálculo das contribuições sociais, nos termos do art. 195, inciso I, alíneas “a” a “c” da Constituição Federal:

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

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

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

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

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

O próprio caput do art. 33 da Lei nº 8.212/91, antes da criação da chamada “Super Receita”, determinava quais contribuições sociais estavam sob a competência de arrecadar, fiscalizar, lançar e normatizar o recolhimento do INSS (alíneas a, b e c do parágrafo único do art. 11) e quais estavam sob a competência da SRF (alíneas d e e do parágrafo único do art. 11). Uma leitura do referido art. 11 permite verificar que todas as contribuições a cargo do INSS tinham por base a remuneração/salário de contribuição, ao passo que as contribuições sociais na esfera da SRF tinham o faturamento e o lucro como base:

Art. 11. No âmbito federal, o orçamento da Seguridade Social é composto das seguintes receitas:

(...)

Parágrafo único. Constituem contribuições sociais:

a) as das empresas, incidentes sobre a remuneração paga ou creditada aos segurados a seu serviço; (Vide art. 104 da lei nº 11.196, de 2005)

b) as dos empregadores domésticos;

c) as dos trabalhadores, incidentes sobre o seu salário-de-contribuição; (Vide art. 104 da lei nº 11.196, de 2005)

d) as das empresas, incidentes sobre faturamento e lucro;

e) as incidentes sobre a receita de concursos de prognósticos.

Do acima exposto, percebe-se a razão de o art. 33 da Lei nº 8.212/91 tratar de forma conjunta sobre a contabilidade não registrar o movimento real de remuneração dos segurados, do faturamento e do lucro: todas essas grandezas econômicas são bases para alguma contribuição social.

Desta forma, sempre que a contabilidade do contribuinte não merecer fé com relação à grandeza econômica que for o fato gerador da contribuição, a fiscalização poderá arbitrá-la, tomando como fundamento a previsão legal contida na 8.212/1991. Logo, no caso das

contribuições previdenciárias sobre a remuneração, o objeto de perquirição a ser considerado pela Fiscalização é inequivocamente “o movimento real da remuneração dos segurados a seu serviço”, no caso das contribuições sobre a receita ou faturamento seria “*do faturamento*” e, logicamente, para as contribuições cuja a base de cálculo é o lucro, a fiscalização almejará identificar o “lucro” através da contabilidade do contribuinte.

Assim, nos casos das contribuições sobre a folha de pagamento, havendo a escrituração contábil das remunerações devidas, pagas ou considerado pela creditadas pela empresa aos segurados a seu serviço, não há qualquer justificativa para a desconsideração da apuração do contribuinte e a utilização de base de cálculo substitutiva calculada através de aferição indireta, ainda que a contabilidade não seja apta para demonstrar o lucro ou o faturamento. Como dito, estas grandezas econômicas não estão relacionadas ao fato gerador da obrigação tributária arbitrada.

É justamente em razão dessa necessidade de vinculação entre a base de cálculo do tributo e a falha na contabilidade do contribuinte que a jurisprudência do CARF vem entendendo que não é possível efetuar o lançamento por arbitramento quando a base de cálculo do tributo sob investigação for conhecida:

VALORES OBTIDOS DA CONTABILIDADE. ARBITRAMENTO, INOCORRÊNCIA. Não se verifica arbitramento do tributo quando os valores que compõem a base de cálculo são obtidos diretamente da escrita contábil do contribuinte. (CARF, Acórdão n.º 2401-01.508, Segunda Seção, Primeira Turma da Quarta Câmara, Sessão de 01.12.2010)

De igual modo, especificamente nos casos de aferição indireta das contribuições previdenciárias, também há jurisprudência entendendo ser necessária a ausência de escrituração contábil do “movimento real de remuneração dos segurados ao seu serviço”, veja-se:

INCONSISTENCIAS NA CONTABILIDADE. ADOCAO DO METODO DA AFERICAO INDIRETA. NECESSIDADE DE CAPITULACAO EXPRESSA NO AUTO DE INFRACAO. Se do exame da escrituração contábil a fiscalização constatar **que a contabilidade não registra o movimento real de remuneração dos segurados a seu serviço, abre-se espaço para a utilização da aferição indireta**, cabendo a empresa o onus da prova em contrario, desde que haja menção expressa no Auto de Infração sobre estar sendo adotado o método excepcional de apuracao e cobranca das contribuicoes. (CARF, Segunda Seção, Quarta Câmara, Primeira Turma Ordinária, Acórdão n.º 2401-003.321, Sessão de 21.01.2014)

Este entendimento coaduna com o fato da aferição indireta não ser uma sanção ao contribuinte, mas apenas um método excepcional de apuração da base de cálculo tributável. Se a base de cálculo específica de um determinado tributo puder ser observada de sua contabilidade, ele não será penalizado com o arbitramento dela se fatos relacionados a outro tributo estiverem em desacordo em sua contabilidade.

Nesse sentido, cite-se a doutrina do Professor, Ex-Auditor Fiscal da Receita Federal do Brasil e Ex-Presidente da 10ª Junta de Recursos do Conselho de Recursos da Previdência Social – MPS, Fábio Zambitte Ibrahim, a respeito da aferição indireta:

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

Como a contribuição não tem efeito de penalidade, não poderá a SRFB estipular valor irreal como sanção, já que esta somente poderá ser feita pela multa decorrente do descumprimento de obrigação acessória, a ser cobrada mediante auto de infração. (IBRAHIM, Fábio Zambitte. Curso de Direito Previdenciário. 17. ed. Rio de Janeiro: Impetus, 2012, p. 398.

Assim, ainda que seja possível lançar a multa por descumprimento de obrigação acessória, caso a fiscalização constate inexatidões na escrita contábil do RECORRENTE, apenas será possível arbitrar o tributo caso estes erros sejam diretamente relacionados com a grandeza econômica que seja o fato gerador do tributo lançado.

Findado estes esclarecimentos preliminares, analisar-se-á o caso concreto.

Como mencionado no parágrafo 3 do Relatório Fiscal (fl. 1212), estas foram as principais circunstâncias que levaram à desconsideração da contabilidade do RECORRENTE:

- Não contabilização da movimentação financeira no valor de R\$ 143.637.312,63 referentes ao período fiscalizado (Anexo I);
- Pagamento de remuneração de segurados empregados e contribuintes individuais sem inclusão em Folha de Pagamento, sem inclusão em GFIP, sem contabilização (Documentos anexos ao AGD - Auto de Apreensão, Guarda e Devolução de Documentos).;
- Não contabilização de 48,2% do montante das Notas Fiscais de Prestação de Serviços, ou seja, R\$ 43.295.380,93, conforme Anexos II e III.

No mesmo parágrafo, a autoridade lançadora explicou de forma mais detalhada as razões pelas quais entendeu que a contabilidade do contribuinte teria perdido a credibilidade, destrinchando, assim, quais pagamentos de remunerações não foram contabilizados:

- Não contabilização dos pagamentos da remuneração ao Sr. Sylvio Teixeira durante todo o período fiscalizado;
- Não contabilização das Notas Fiscais de Serviços constantes do Anexo III;
- Não contabilização da movimentação financeira em todo o período fiscalizado;
- Não contabilização da remuneração de segurados empregados das Folhas de Pagamento "Por Fora" ou chamada de "Valores não contábeis" referente aos meses de março e novembro/2006 da Obra Catu/BA e Obra Catódica/BA;
- Não contabilização da remuneração de segurados contribuintes individuais, tais como os pagamentos realizados a Sérgio Grandinetti de Barros, Paulo César Espírito Santo Gouveia, Silvano Macedo Gaivão e Noemi Dreyer Galvão;
- Não contabilização das horas extras dos segurados empregados do Setor de Engenharia Elétrica.

A base de cálculo da contribuição é o total das remunerações devidas, pagas ou considerado pela creditadas pela empresa aos segurados a seu serviço. Destes elementos acima apontados, verifica-se que os que têm relação com a base de cálculo das contribuições previdenciárias em comento são: ; (i) não contabilização dos pagamentos da remuneração ao Sr. Sylvio Teixeira durante todo o período fiscalizado; (ii) a não contabilização da remuneração de segurados empregados das Folhas de Pagamento "Por Fora" ou chamada de "Valores não contábeis" referente aos meses de março e novembro/2006 da Obra Catu/BA e Obra

Catódica/BA; a (iii) Não contabilização da remuneração de segurados contribuintes individuais, tais como os pagamentos realizados a Sérgio Grandinetti de Barros, Paulo César Espírito Santo Gouveia, Silvano Macedo Gaivão e Noemi Dreyer Galvão; e (iv) a não contabilização das horas extras dos segurados empregados do Setor de Engenharia Elétrica.

Apesar disto, percebe-se da decisão da DRJ, do relatório fiscal, e do próprio recurso voluntário, que os fundamentos principais da descon sideração da contabilidade e arbitramento indireto das contribuições foram relacionados à ausência de escrituração da movimentação financeira e das Notas Fiscais do período.

Ocorre que tais grandezas econômicas não são base de cálculo para o tributo objeto do presente lançamento, sendo inócua sua verificação no presente caso. Para confirmar tal afirmação, entendo ser prudente mais uma análise do fundamento legal da aferição indireta, a ver:

§ 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**. (Grifou-se)

Qual seria o ônus da prova em contrário estabelecido pela legislação previdenciária? Seria o dever de comprovar que sua contabilidade estava correta? Penso que não. No meu sentir, para afastar o arbitramento do tributo não cabe ao contribuinte comprovar que sua contabilidade estava correta, mas sim que a base de cálculo originalmente declarada (aquela que a fiscalização pretende arbitrar) estava em conformidade com a realidade. A contabilidade não pode ser interpretada com um fim em si mesmo, mas sim como documentos auxiliares para verificação da materialidade tributária.

Repisa-se, o objetivo do lançamento tributário não é discutir se a contabilidade estava correta ou não, mas sim se a base de cálculo utilizada pelo contribuinte merece fé.

É justamente neste sentido que a regra geral do arbitramento tributário dispõe:

Art. 148. Quando o cálculo do tributo tenha por base, ou tome em consideração, o valor ou o preço de bens, direitos, serviços ou atos jurídicos, a autoridade lançadora, mediante processo regular, arbitrar aquele valor ou preço, sempre que sejam omissos ou não mereçam fé as declarações ou os esclarecimentos prestados, ou os documentos expedidos pelo sujeito passivo ou pelo terceiro legalmente obrigado, ressalvada, em caso de contestação, avaliação contraditória, administrativa ou judicial.

O que se avalia não são as declarações apresentadas pelos contribuintes, mas sim a base de cálculo do tributo a ser lançado.

Deste modo, toda a discussão acerca da comprovação ou não da movimentação financeira de R\$ 143.637.312,63 e da não contabilização de 48% do montante das Notas Fiscais de Prestação de Serviços, ou seja, de R\$ 43.295.380,93, é apenas incidental ao presente caso, não podendo ser interpretada como requisito principal para manutenção do lançamento por aferição indireta.

Por sua vez, com relação às situações que efetivamente possuem relação com a movimentação real de remuneração dos segurados a seu serviço, verifica-se que a fiscalização apenas listou quatro erros pontuais na contabilidade do RECORRENTE, a ver:

- Não contabilização dos pagamentos da remuneração ao Sr. Sylvio Teixeira durante todo o período fiscalizado: **Erro pontual, relacionado a um único contribuinte;**
- Não contabilização da remuneração de segurados empregados das Folhas de Pagamento "Por Fora" ou chamada de "Valores não contábeis" referente aos meses de março e novembro/2006 da Obra Catu/BA e Obra Catódica/BA. **Erro pontual, relacionado apenas a duas obras e em duas competências, conquanto o período fiscalizado englobou 42 obras e os anos de 2001 até 2006;**
- Não contabilização da remuneração de segurados contribuintes individuais, tais como os pagamentos realizados a Sérgio Grandinetti de Barros, Paulo César Espírito Santo Gouveia, Silvano Macedo Gaivão e Noemi Dreyer Galvão. **A remuneração de poucos funcionários não foi informada. O próprio relatório fiscal informa que os pagamentos efetuados a maioria dos funcionários foram escriturados - anexo VI do relatório fiscal (fls. 1278/1350). Ademais, não seria o caso de proceder o arbitramento de toda a massa salarial dos segurados empregados da atividade fim (prestação de serviços e obras de construção civil), pois a falha de contabilização se restringiu aos contribuintes individuais.**
- Não contabilização das horas extras dos segurados empregados do Setor de Engenharia Elétrica. **Não contabilização de apenas uma rubrica, das diversas rubricas que compõe os salários-de-contribuição.**

Ocorre que, em razão do caráter excepcional do procedimento de arbitramento da base de cálculo tributável, é ilegal a desconsideração de todo o conjunto das informações prestadas e pertinentes em razão de supostos vícios isolados. Cite-se novamente a jurisprudência do CARF:

DESCONSIDERAÇÃO DA CONTABILIDADE. PESSOA JURÍDICA, AFERIÇÃO INDIRETA IMPOSSIBILIDADE. NECESSIDADE DE PROVAS ROBUSTAS.

As razões apresentadas no ato fiscalizatório para a desconsideração da contabilidade devem sempre ser confrontadas com os fatos e provas suficientes para justificar o ato extremo. Não constitui ato válido a desconsideração de toda a escrita contábil do contribuinte por mero erro no preenchimento de dados fiscais, principalmente quando presentes as informações e os documentos necessários à análise e compreensão dos demonstrativos da base de cálculo do tributo. (Acórdão n.º 2301-01.306, Segunda Seção, Primeira Turma da Terceira Câmara, Sessão de 24.03.2010)

Tal entendimento não poderia ser diferente, pois, como dito, a aferição indireta representa técnica de constituição do crédito a ser aplicada quando verificada a absoluta ausência ou imprestabilidade da documentação contábil e fiscal do contribuinte.

Portanto, não vislumbro que em razão da não escrituração de algumas poucas verbas, toda a contabilidade da RECORRENTE deveria ser desconsiderada, ensejando o lançamento por arbitramento. Sob minha ótica, o procedimento correto seria o lançamento comum das verbas que não foram contabilizadas, caso não tenham sido efetivamente declaradas em GFIP e recolhidas através de GPS.

Justamente por grande parte da remuneração ser conhecida pela fiscalização que foram verificadas diversas incongruências no lançamento, como, por exemplo, o fato já narrado

de pretender regularizar, pelo método CUB, área para a qual seria desnecessária tal arbitramento, vez que havia a informação sobre os salários de contribuição, extraídos da própria folha de pagamento, em montante suficiente para abranger toda a obra (ou sua maioria), sendo completamente desnecessária a adoção da medida de arbitramento.

Quanto à aferição indireta com base nas notas fiscais, o parágrafo 5 do Relatório Fiscal (fl. 1212), dá exemplos de como ocorreu a apuração da remuneração complementar sobre as notas fiscais, com aproveitamento de remunerações inerentes ao serviço constantes em folha. Neste tópico, afirmou, ainda, que nos casos em que as remunerações declaradas para o mês foram superiores àquelas aferidas por arbitramento com base na nota fiscal, o saldo a maior da remuneração era aproveitado em outra competência. Nota-se, desde logo, uma incongruência que o aproveitamento, em uma competência futura, de uma remuneração declarada para determinado mês.

Analisando os 2 exemplos de apuração citados no parágrafo 5 do Relatório Fiscal tem-se o seguinte:

a) NF 1154 no valor de R\$ 1.757.169,89:

- Autoridade fiscal afirma que foram deduzidas as remunerações constantes da folha de pagamento inerentes ao referido serviço/obra para a mesma competência. Assim, foi aferida uma remuneração complementar de R\$ 1.294.869,89.

- Da análise do Relatório de Lançamento (fl. 269), verifica-se que o valor da NF de R\$ 1.757.169,89 sofreu dedução de 2,5 vezes o montante de R\$ 184.930,80 (salário ajustado¹). Com isso, encontrou o valor da nota sobre o qual teria sido omitida a remuneração (R\$ 1.294.869,89). Assim, arbitrou, sobre este valor encontrado, a remuneração de 40% (R\$ 517.947,96), transportando tal base de cálculo apurada no RL (fl. 269) para o DAD (fl. 149), onde foram apurados os créditos tributários devidos (segurados, empresa, SAT/RAT e Terceiros).

b) NF 1201 no valor de R\$ 81.600,24:

- Autoridade fiscal afirma que foram deduzidas parcialmente as remunerações constantes da folha de pagamento razão pela qual optou por lançar o valor de R\$ 0,01 para que restasse registrada a análise efetuada; os valores de remunerações remanescentes foram aproveitados em outra competência. Assim, foi aferida uma remuneração complementar de R\$ 1.294.869,89.

- Da análise do Relatório de Lançamento (fl. 270), verifica-se que o valor da NF de R\$ 81.600,24 sofreu dedução de 2,5 vezes o montante de R\$ 32.640,09 (parte do salário ajustado); referida conta foi feita de forma proposital para corresponder justamente ao valor da NF. Assim, encontrou o valor da nota sobre o qual teria sido omitida a remuneração (R\$ 0,01), sobre o qual – obviamente – não houve arbitramento da remuneração de 40%. Porém, o valor remanescente do salário

¹ O correto seria arbitrar os 40% para depois abater o salário pago; no entanto, por representar algum tipo de impasse no sistema, a autoridade fiscal fez o cálculo inverso: abateu do valor total da nota o montante dos salários ajustado (multiplicou o valor dos salários por 2,5 antes de abater do valor total da nota, já que a remuneração, por arbitramento, deveria corresponder a 40% do valor da nota).

declarado e não utilizado para abatimento da nota foi utilizado em outra competência, sem qualquer indicação de qual teria sido.

Ora, é bem verdade que este método beneficia o contribuinte; no entanto, é uma clara afronta às regras contábeis, tudo fruto de um “arrumadinho” para justificar a apuração do crédito tributário com base no arbitramento, enquanto a documentação exigida para apuração real da base de cálculo era conhecida. Tanto que a autoridade fiscal discorre acerca do procedimento que adotou quando a remuneração declarada em uma competência para determinada obra era superior àquela remuneração aferida indiretamente.

Essas inconsistências que surgiram pela escolha da aferição indireta da base de cálculo atestam que o arbitramento era, de fato, incabível no presente caso.

Em razão do exposto, acato o argumento do RECORRENTE e reconheço a improcedência dos levantamentos efetuados por aferição indireta.

III. CONCLUSÃO

Em razão do exposto, voto por DAR PROVIMENTO ao Recurso Voluntário e NEGAR PROVIMENTO ao Recurso de Ofício, nos termos das razões acima expostas.

(documento assinado digitalmente)

Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim