



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

Processo n° 14367.000365/2010-70
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 2403-002.754 – 4ª Câmara / 3ª Turma Ordinária
Sessão de 07 de outubro de 2014
Matéria CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA
Recorrente TORONTO-CONSTRUÇÕES INDÚSTRIA E COMÉRCIO LTDA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2001 a 31/05/2003

AFERIÇÃO INDIRETA. EXCEPCIONALIDADE.

A aferição indireta busca estimar o quadro contábil esperado a partir da análise das atividades desenvolvidas pela empresa. Por ser medida excepcional, somente pode ser adotada quando nenhum dado contábil ou documental permitir a verificação das contribuições devidas, devendo sempre ser buscado o critério que mais se aproxime da realidade fática.

NULIDADE DO LANÇAMENTO.

É nulo o lançamento que apresenta vício quanto aos próprios critérios que serviram de base para a realização do lançamento. São condições do lançamento realizado por aferição indireta não só a constatação de irregularidades documentais, mas também que estas sejam de tamanha proporção a ponto de tornar impossível ao Fisco a estimativa da movimentação financeira da empresa autuada. Registros paralelos, ainda que não oficiais, podem servir de base para a constituição do crédito tributário referente ao valor devido, vez que constituem, também, uma forma de documentar a movimentação financeira da empresa autuada.

Recurso Voluntário Provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento ao recurso pelo reconhecimento do vício material, falta de comprovação da motivação do arbitramento.

Carlos Alberto Mees Stringari - Presidente

Marcelo Magalhães Peixoto - Relator

Participaram, do presente julgamento, os Conselheiros Carlos Alberto Mees Stringari, Marcelo Magalhães Peixoto, Elfas Cavalcante Lustosa Aragão Elvas, Ivacir Julio de Souza, Daniele Souto Rodrigues e Paulo Mauricio Pinheiro Monteiro.

Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário interposto em face de Acórdão que manteve em parte o lançamento consubstanciado no DEBCAD 37.304.597-2, referente ao período de 01/2001 a 01/2003, na qual pretende o recolhimento das contribuições previdenciárias correspondente a Terceiros, cuja base de cálculo representa o percentual de 20% sobre o valor das notas fiscais de serviços emitidas pelo sujeito passivo.

Segundo relata a autoridade fiscal nas fls. 39/47, a presente autuação destina-se a substituir Notificações Fiscais de Lançamento de Débito, elencados no Relatório Fiscal, originariamente lavradas em 20/10/2006, e julgadas nulas por vício formal pela Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Belém, ante a ocorrência de vícios na cientificação do Mandado de Procedimento Fiscal – MPF.

Nessa esteira, em face do lançamento substitutivo, lavrado em dezembro de 2010, prossegue o auditor delineando os motivos do arbitramento dos lançamentos originários, que se seguem:

1. Constatação de que a contabilidade não registrou o movimento real das remunerações dos segurados a serviço da empresa;
2. Apresentação deficiente da documentação;
3. Falta de prova regular e formalizada do montante dos salários pagos pela execução de obra de construção civil;
4. Informações prestadas ou os documentos expedidos pelo sujeito passivo, segundo a autoridade fiscal do lançamento originário, não merecem fé em face de outros documentos de que dispunha a fiscalização.

Os fatos geradores apurados como base para o cálculo das contribuições encontram-se discriminados nos seguintes levantamentos:

- AL – RESTAURAÇÃO ASSEMBLÉIA LEGISLATIVA;
- AP – PAVIMENTAÇÃO EM APUÍ;
- CO – SISTEMA VIÁRIO DE BENJ CONSTAN
- DE – CONST DELEGACIA TAPAUÁ;
- HU – ESTRADA TRANSAMAZÔNICA HUMAITÁ;

- IN – ILUMINAÇÃO NATALINA;
- NR – DRENAGEM ESTRADA NOVO REMANSO;
- PA – PISTA POUSO E DECOLAGEM PAUINI;
- QD – AMBL BL 05 E CONST QUADRA ESP

Importante esclarecer que, apesar de não constar no relatório fiscal dos processos de obrigações principais, o processo de que trata a obrigação acessória, processo de n. 14367.000368/2010-11, trás a informação de que o contribuinte no ano de 2001, cometeu equívocos quanto aos lançamentos efetivados na contabilidade bem como, nos anos de 2002 e 2003, não efetuou a contabilidade por centro de custos. Tais razões são as que respaldam a aferição indireta realizada, conforme se verá.

A autuação foi lavrada no importe de R\$ 198.986,51 (cento e noventa e oito mil novecentos e oitenta e seis reais e cinquenta e um centavos), tendo a sua notificação ocorrido em 02/12/2010.

DA IMPUGNAÇÃO

Inconformada com o lançamento, o contribuinte apresentou defesa através do instrumento de fls. 50/81.

DO ACÓRDÃO DA DRJ

Após analisar os argumentos da então Impugnante, a 5ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Belém, DRJ/BEL, prolatou o Acórdão nº 01-23.173, fls. 126/141, na qual consignou a procedência em parte da impugnação ofertada para reconhecer a decadência nos termos do art. 150, § 4º, do CTN, assim como para retificar os valores arbitrados nos levantamentos PA – PISTA POUSO E DECOLAGEM PAUINI, AL – RESTAURAÇÃO ASSEMBLÉIA LEGISLA e NR – DRENAGEM ESTRADA NOVO REMANSO, uma vez que os valores ali consignados foram arbitrados contrariando o critério de aferição indireta estabelecido no art. 344, § 2º, da IN RFB nº 971/2009. A ementa restou assim transcrita:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2001 a 31/01/2003

DECADÊNCIA.

O direito de constituir o crédito tributário relativo às contribuições previdenciárias, em virtude do reconhecimento da inconstitucionalidade do art. 45 da Lei nº 8.212/91 pelo Supremo Tribunal Federal (STF), por meio da Súmula Vinculante nº 08 de 12/06/2008, publicada no DJ de 20/06/2008, de observância obrigatória por força do disposto no art. 103-A da Constituição Federal de 1988, regulamentado pelo art. 2º da Lei nº 11.417/2006, extingue-se em 5 (cinco). Aplicar-se-á, assim, o prazo decadencial do art. 150, § 4º, ou do art. 173, inciso I, do CTN.

AFERIÇÃO INDIRETA.

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 01/12/2014 por CLAUDIA DOLORES ROSA, Assinado digitalmente em 31/12/2014

por MARCELO MAGALHAES PEIXOTO, Assinado digitalmente em 10/02/2015 por CARLOS ALBERTO MEES STRINGAR

Impresso em 11/02/2015 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

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, entre outras, não houver apresentação de escrituração contábil na forma estabelecida no § 5º do art. 47 da Instrução Normativa RFB nº 971/2009.

Impugnação Improcedente em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte

DO RECURSO VOLUNTÁRIO

Irresignada, a Recorrente, interpôs, tempestivamente, Recurso Voluntário, fls. 150/166, requerendo a reforma do Acórdão da DRJ, utilizando-se, para tanto, dos seguintes argumentos:

1. Decadência por inaplicabilidade da regra contida no art. 173, II, do CTN;
2. Ausência de motivação legal para o arbitramento;
3. Preterição do direito de defesa, em relação a vícios contidos no Relatório Fiscal, assim como nos percentuais tidos por indevidos, aplicados sobre o valor das notas fiscais, além do erro na determinação da base de cálculo;
4. Prejuízos decorrentes da apropriação inadequada dos créditos.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Marcelo Magalhães Peixoto, Relator

DA ADMISSIBILIDADE

Conforme documentos de fl. 167, tem-se que o recurso é tempestivo e reúne os pressupostos de admissibilidade. Portanto, dele tomo conhecimento.

DOS VÍCIOS DOS LANÇAMENTOS ORIGINAIS

Alega o recorrente que os lançamentos anteriores possuíam vícios materiais insanáveis, muito além do mero vício formal pelo qual foi decidido, razão pela qual não se poderia aplicar o art. 173, II do CTN

Ocorre que o lançamento foi anulado quando da análise da preliminar de mérito, ausência de cientificação válida de prorrogação do MPF, conforme se percebe da ementa abaixo, que é comum a todos os processos anulados, *in verbis*:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/10/2001 a 31/01/2002

TRIBUTÁRIO.PREVIDENCIÁRIO. MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL – MPF. AUSÊNCIA DE MPF VÁLIDO NA DATA DA LAVRATURA. NOTIFICAÇÃO FISCAL DE LANÇAMENTO DE DÉBITO. VÍCIO INSANÁVEL. NULIDADE.

O lançamento pode ser revisto de ofício, a teor dos Artigos 145, III e 149, IX do Código Tributário Nacional. É nulo o lançamento não precedido do Mandado de Procedimento Fiscal, de acordo com o que preceitua o art. 31 da Portaria MPS n. 520 de 19/05/2004.

Lançamento Nulo

A partir da análise dos referidos acórdãos, percebe-se que não se questionou a nulidade por vício material naquela ocasião. No entanto, destaque-se que mesmo sendo o caso de haver nulidade qualquer que invalide os lançamentos, esta fundamentação será revista no presente momento por este colegiado, como se verá.

DA NULIDADE – DO ARBITRAMENTO

O Recorrente afirma que a fiscalização arbitrou os valores por eles devidos de forma unilateral e sem respaldo fático para tanto, apenas trazendo algumas afirmações que ensejariam o arbitramento, sem, no entanto, comprovar estes pressupostos fáticos.

Concordo com o disposto na peça recursal.

Segundo a fiscalização, tanto originária, quanto substitutiva, a base de cálculo foi apurada via aferição indireta, pois:

- i) A contabilidade não registrou o movimento real das remunerações dos segurados a serviço da empresa;
- ii) Apresentação deficiente da documentação;
- iii) falta de prova regular e formalizada do montante dos salários pagos pela execução de obra de construção civil e;
- iv) as informações prestadas pelo contribuinte não merecem fé em face de outros documentos de que dispunha a fiscalização, por exemplo: constatação da impossibilidade de execução do serviço contratado, tendo em vista o número de segurados constantes em GFIP, mediante confronto desses documentos com as respectivas notas fiscais e contratos.

Ocorre que, analisando os autos, percebo que neles não constam as provas necessárias para dar respaldo aos quatro fundamentos acima, que se enquadrariam na hipótese do art. 33, parágrafo 3º da Lei 8.212/91, *in verbis*:

Art. 33. À Secretaria da Receita Federal do Brasil compete planejar, executar, acompanhar e avaliar as atividades relativas à tributação, à fiscalização, à arrecadação, à cobrança e ao recolhimento das contribuições sociais previstas no parágrafo único do art. 11 desta Lei, das contribuições incidentes a título de substituição e das devidas a outras entidades e fundos. (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009).

...

§ 3º Ocorrendo recusa ou sonegação de qualquer documento ou informação, ou sua apresentação deficiente, a Secretaria da Receita Federal do Brasil pode, sem prejuízo da penalidade cabível, lançar de ofício a importância devida. (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009).

Ao presente processo substitutivo, foram apensados todos os processos de que tratam dos lançamentos substituídos, ou seja, os originais, que possuem os mesmos documentos, em síntese: Mandados de Procedimento Fiscal, Termo de Intimação Fiscal, Contratos com a Administração Pública, Notas Fiscais de Serviço.

Não estão presentes nos autos as respostas do contribuinte às intimações, não estão presentes os documentos do contribuinte que atestariam a irregularidade na apresentação dos documentos, nem mesmo qualquer dos documentos contábeis do contribuinte que seriam necessários para cruzamento das informações, elementos probatórios da imputação realizada pelo fiscal.

Entendo que as provas da imputação da fiscalização, qual seja, a de que os documentos fiscais e contábeis do contribuinte são imprestáveis devem estar carreadas nos autos dos respectivos processos, de forma explícita, em conformidade com o art. 333 do Código de Processo Civil, bem como em observância ao princípio do contraditório.

Também importante apontar que o contribuinte e a DRJ afirmam, que o fundamento para a aferição indireta, foi o fato de o contribuinte não ter procedido com a contabilização por centro de custos.

Ressalte-se, inclusive, que consta nos autos, no que concerne ao procedimento inquisitório originário, a expedição de 04 (quatro) mandados de procedimento fiscal, Termo de Intimação para Apresentação de Documentos - TIAD e Termo de Encerramento de Procedimento Fiscal – TEAF, além do Relatório Fiscal.

No TIAD, a fiscalização solicitou do contribuinte os seguintes documentos:

- *Cartão de CNPJ de todos os estabelecimentos;*
- *Contrato social e alterações;*
- *Livro Diário;*
- *Livro Razão;*
- *Plano de contas;*
- *Comprovantes de recolhimento: DARP/GRPS/GPS;*
- *Folhas de pagamento de todos os segurados (empregados, contribuintes individuais e trabalhadores avulsos);*
- *GFIP, GRFP e GRFC com comprovantes de entrega e eventuais retificações;*
- *Recibos de aviso prévio e de férias;*
- *Recibos e fichas de salário-maternidade e atestados médicos;*
- *Registro de empregados;*
- *Relação Anual de Informações Sociais - RAIS;*
- *Rescisões de contrato de trabalho;*
- *Termos de responsabilidade e fichas de salário-família;*
- *Comprovante(s) de adesão ao Programa de Alimentação do Trabalhador - PAT;*
- *Alvarás de licença e Habite-se para construção;*
- *Anotações de Responsabilidade Técnica - ART;*
- *Comprovantes de matrícula de obras de construção civil;*
- *Contratos de empreitadas ou subempreitadas de obras de construção civil;*
- *Projetos aprovados de obras de construção civil;*
- *Relação de obras de construção civil e, quando houve, respectivas CND;*
- *Contratos de prestação de serviços celebrados com terceiros;*

Notas fiscais, faturas e recibos de mão-de-obra ou serviços prestados;

- *Contratos e faturas de cooperativas de trabalho.*

No Termo de Encerramento – TEAF, constam o seguinte como Documentos Analisados:

- *Livro Diário;*
- *Livro de Registro de Empregados;*
- *Folha de Pagamento;*
- *GFIP;*
- *Comprovantes de Recolhimento;*
- ***Outros Elementos.***

Percebe-se, que, em momento algum, o auditor fiscal afirmou que o contribuinte deixou de apresentar documentação contábil, bem como não há renovação de intimação para apresentação de outros elementos, como, por exemplo, balancete, ou mesmo a notificação para que o contribuinte apresentasse o detalhamento contábil com as provas de lastro das operações.

Não vejo como admissível, também, a aferição indireta por este motivo apenas, um descumprimento de obrigação acessória, que possui punição própria para tanto nos termos da Lei 8.212/91.

A aferição indireta é medida excepcional, e o mero descumprimento de uma obrigação acessória não pode servir de fundamento para tal procedimento, devendo-se correlacionar as previsões legais com os fatos registrados nos documentos contábeis da empresa.

Para tanto, colaciona-se precedente de similar interpretação desta 2ª Seção de Julgamento, *in verbis*:

Contribuições Previdenciárias

Período de Apuração: 01/06/1998 a 30/11/1998

AFERIÇÃO INDIRETA. EMPRESA FILIAL. AUTONOMIA CONTÁBIL. RECOLHIMENTO DO SAT. CNPJ INDIVIDUAL

A aferição indireta busca estimar o quadro contábil esperado a partir da análise das atividades desenvolvidas pela empresa. Os estabelecimentos da matriz e das filiais são considerados, portanto, para fins fiscais, como entes autônomos. Caso a contabilidade seja organizada de forma descentralizada, a aferição indireta deve ser restrita a empresa que incorreu em irregularidades fiscais. O recolhimento do SAT deve ser feito considerando-se o CNPJ das empresas fiscalizadas de forma individual.

AFERIÇÃO INDIRETA. EXCEPCIONALIDADE. A aferição indireta busca estimar o quadro contábil esperado a partir da

análise das atividades desenvolvidas pela empresa. Por ser medida excepcional, somente pode ser adotada quando nenhum dado contábil ou documental permitir a verificação das contribuições devidas, devendo sempre ser buscado o critério que mais se aproxime da realidade fática.

NULIDADE DO LANÇAMENTO. É nulo o lançamento que apresenta vício quanto aos próprios critérios que serviram de base para a realização do lançamento. São condições do lançamento realizado por aferição indireta não só a constatação de irregularidades documentais, mas também que estas sejam de tamanha proporção a ponto de tornar impossível ao Fisco a estimativa da movimentação financeira da empresa autuada. Registros paralelos, ainda que não oficiais, podem servir de base para a constituição do crédito tributário referente ao valor devido, vez que constituem, também, uma forma de documentar a movimentação financeira da empresa autuada. (CARF. Número do Processo 11046.001961/2008-97, Contribuinte: TELENTE TELECOMUNICAÇÕES E ENGENHARIA LTDA, Data da Sessão: 18/01/2012, Relator: LEONARDO HENRIQUE PIRES LOPES, Nº Acórdão: 2301-002.528)

Em síntese, a mera constatação de irregularidade documental não enseja a aferição indireta, mas apenas aquela irregularidade que seja de tamanha proporção a ponto de tornar impossível ao Fisco a apuração da base de cálculo.

Dessa forma, entendo que deve o presente auto de infração ser anulado por vício material, ante o erro na apuração da base de cálculo, ferindo o art. 142 do CTN, uma vez que não foram demonstrados cabalmente os requisitos necessários para aferição indireta.

DA NULIDADE – DA INOVAÇÃO DO LANÇAMENTO – DA FUNDAMENTAÇÃO DA AFERIÇÃO INDIRETA

Quanto a este tema, a recorrente afirma que no lançamento original havia um vício na lançamento, quanto à falta de inclusão no documento intitulado Fundamentos Legais de Débito – FLD, do dispositivo legal que dava fundamento à aferição indireta perpetrada pelo fisco, qual seja, o art. 33, parágrafo 3º do CTN.

Realmente, verifico, analisando os lançamentos substituídos, que a inclusão do dispositivo legal relativo à aferição indireta não foi observado pela autoridade fiscal autuante, sendo omissa na NFLD, a sua existência.

Ocorre que no lançamento substitutivo, do qual gerou o processo ora sob julgamento, a autoridade fiscal tomou a cautela de realizar a sua inclusão, sob o código de fundamentação legal “061 - CONTRIBUIÇÕES DEVIDAS APURADAS POR AFERIÇÃO INDIRETA-CONTRUÇÃO CIVIL”, fl. 25 dos presentes autos.

O lançamento substitutivo não pode, nos termos da legislação tributária, quando realizado para fins de corrigir vício formal, deve se ater única e exclusivamente para sanar o vício formal que serviu de fundamento para a declaração da nulidade.

Agir de forma diversa, incluindo fatos e fundamentos ou sanando irregularidades outras que não foram objeto da decretação da nulidade caracteriza novo lançamento, diverso do anterior.

Essa análise não importa em revisão do acórdão anterior, mas sim a análise da conformidade do novo lançamento com o lançamento a que se pretende substituir, assim como a conformidade do lançamento original com a legislação.

Nesse mesmo sentido, importante trazer abaixo julgado da Câmara Superior de Recursos Fiscais da lavra do Conselheiro Elias Sampaio Freire, que segue essa mesma posição, *in verbis*:

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Período de apuração: 01/12/1997 a 30/12/1997, 01/03/1998 a 30/05/1998

DECADÊNCIA. LANÇAMENTO DECLARADO NULO. LANÇAMENTO SUBSTITUTIVO OU NOVO LANÇAMENTO.

No presente caso a nulidade do primeiro lançamento foi declarada em face da ausência da perfeita descrição do fato gerador do tributo, em virtude da não caracterização da existência da cessão de mão de obra, o que caracteriza violação ao art. 142 do CTN.

Saliento que, não estou aqui reapreciando a natureza do vício declarado por ocasião da anulação do primeiro lançamento. Estou sim, apreciando a conformidade do novo lançamento com o lançamento a que pretende substituir. Neste contexto, é lícito concluir que as investigações intentadas no sentido de determinar, aferir, precisar o fato que se pretendeu tributar anteriormente, revelam-se incompatíveis com os estreitos limites dos procedimentos reservados ao saneamento do vício formal.

Com efeito, sob o pretexto de corrigir o vício formal detectado, não pode o Fisco intimar o contribuinte para apresentar informações, esclarecimentos, documentos, etc. tendentes a apurar a matéria tributável. Se tais providências forem efetivamente necessárias para o novo lançamento, significa que a obrigação tributária não estava definida e o vício apurado não seria apenas de forma, mas, sim, de estrutura ou da essência do ato praticado. Ocorre que, para que se aplique o art. 173, II do CTN o novo lançamento deve conformar-se materialmente com o lançamento anulado. Fazendo-se necessária perfeita identidade entre os dois lançamentos, posto que não pode haver inovação material no lançamento substitutivo ao lançamento anulado anteriormente. O que não ocorreu no presente caso, posto que o novo lançamento introduziu inovação material no que diz respeito à caracterização da cessão de mão de obra.

Em suma, não há coincidência material entre o primeiro lançamento, tornado nulo, e o presente lançamento, que, em tese, teria o condão de substituí-lo. Destarte, o presente lançamento deve ser analisado como um novo lançamento e não como um lançamento substitutivo, o que acarreta a conclusão de que, no momento em que foi lançado, o crédito tributário a que se referia já se encontrava extinto pela decadência.

Recurso especial negado.

(CARF. CSRF. Processo 13502.001123/2007-33, Contribuinte: CARAIBA METAIS SA, RECURSO ESPECIAL DO PROCURADOR, Relator: ELIAS SAMPAIO FREIRE, N° Acórdão 9202-002.729)

Em arremate à decisão supra, colacionamos também a doutrina do professor Hugo de Brito Machado, *in verbis*:

“Relevante é ressaltarmos que a reabertura do prazo para a feitura de um novo lançamento destina-se apenas a permitir que seja sanada a nulidade do lançamento anterior, mas não autoriza um lançamento diverso, abrangente do que não estava abrangido no anterior.” (MACHADO, Hugo de Brito. Aspectos do Direito de Defesa no Processo Administrativo Tributário. RDDT 175/106, abr/2010)

Dessa forma, entendo que o presente lançamento efetuado possui inovação, não se coadunando com o anterior, razão pela qual entendo que deva ser declarado nulo, por ausência de correlação estrita com a correção do vício anterior.

CONCLUSÃO

Diante do exposto, conheço do recurso voluntário para, no mérito, determinar a nulidade do auto de infração por vício material, ante o erro na apuração da base de cálculo.

Marcelo Magalhães Peixoto.