



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

Processo nº 14751.000790/2009-91
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 2201-004.403 – 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 03 de abril de 2018
Matéria CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS
Recorrente OMEGA CONSTRUTORA E IMOBILIÁRIA LTDA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/04/2005 a 30/04/2005

CONSTRUÇÃO CIVIL. AFERIÇÃO INDIRETA. POSSIBILIDADE NA FALTA OU DEFICIÊNCIA NA ESCRITURAÇÃO CONTÁBIL.

Constatada a hipótese de deficiência ou falta de contabilidade se impõe a possibilidade de aferição indireta para apuração da base de cálculo das contribuições previdenciárias na construção civil.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do recurso voluntário e, no mérito, negar-lhe provimento.

Carlos Henrique de Oliveira - Presidente.

Douglas Kakazu Kushiyama - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Carlos Henrique de Oliveira, José Alfredo Duarte Filho, Douglas Kakazu Kushiyama, Marcelo Milton da Silva Risso, Dione Jesabel Wasilewski, Carlos Alberto do Amaral Azeredo, Daniel Melo Mendes Bezerra e Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim.

Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário interposto pelo contribuinte (fls. 395 a 401) da decisão de fls. 378 a 388 que julgou procedente o lançamento decorrente de aferição indireta, através do Custo Unitário Básico - CUB. O lançamento objeto de discussão refere-se à exigência das contribuições devidas à Seguridade Social, incidentes sobre a remuneração dos empregados correspondente à parte da empresa, ao financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrentes dos riscos ambientais do trabalho (SAT/GILRAT).

De acordo com a fiscalização, após o exame da escrituração contábil do Autuado constatou os seguintes fatos:

a) O contribuinte lançou de maneira inapropriada os custos de pagamento de serviços prestados por pessoas jurídicas em conta própria para o registro de pessoas físicas, notadamente na conta "1010205.010-6-SERVIÇO DE TERCEIRO PF", no período de 01/2004 a 02/2005, conforme cópias das folhas 165 e 191 do Livro Razão/2004 e cópias das notas fiscais de serviço que ensejaram tais lançamentos;`

b) No período de 12/2004 a 05/2005, a empresa não declarou mão-de-obra nas GFIP e não lançou, em sua contabilidade, qualquer valor concernente a mão-de-obra empregada na obra. No entanto, foram verificados lançamentos de custos de aquisição de material destinado ao Ed. Hannover. A aquisição desse material demonstra que a empresa utilizou mão-de-obra sem que tenha registrado os valores de remuneração nos registros contábeis.

c) A empresa deixou de lançar na contabilidade a totalidade dos fatos geradores de contribuição previdenciária, conforme valores apurados nas folhas de pagamento.

d) A empresa empregou o serviço de gesso e graniteiro que pode ser comprovado pela aquisição de grande quantidade de gesso e granito para o Ed. Hannover, conforme notas fiscais anexas. No entanto, não consta de suas folhas de pagamento mão-de-obra especializada para esses serviços. Intimada a apresentar documentos que comprovassem o pagamento a esses profissionais, a empresa não atendeu à requisição fiscal.

Assim, o fisco concluiu que a contabilidade omite informação, não reflete a realidade dos custos incorridos na obra e não demonstra a totalidade da remuneração dos segurados que lhe prestaram serviços. Em consequência, procedeu à aferição indireta do valor do salário-de-contribuição necessário à execução da obra, nos termos dos §§3º, 4º. e 6º. do art. 33 da Lei nº. 8.212/91. Pela infração à legislação previdenciária, foi aplicado o auto de infração nº. 37.215.772-6.

A aferição indireta foi feita com base no Custo Unitário Básico (CUB) divulgado pelo Sindicato da Construção Civil (SINDUSCON). A área construída, de 10.245,51m², foi obtida no quadro I das informações para arquivo no registro de imóveis

fornecidas pelo Autuado (f. 100 do AI 37.215.770-0). Como o contribuinte não discriminou as áreas passíveis de aplicação de redutores no projeto arquitetônico, foram considerados os redutores identificados pelo Autuado no mesmo quadro, chegando-se a uma área construída de 8.478,50m² (f. 100 do AI 37.215.770-0).

O lançamento também levou em consideração as remunerações lançadas em GFIP dos empregados vinculados à obra.

Os elementos de prova foram juntados no AI 37.215.770-0, lavrado na mesma ação fiscal, ao qual os autos estão apensado.

Cientificado do crédito tributário em 08/04/2010 (f. 1), o ora Recorrente apresentou impugnação ao lançamento (fls. 35/56) alegando em apertada síntese:

1. a tempestividade da impugnação;

2. cerceamento do direito de defesa, já que:

2.1. a fiscalização não demonstrou em pormenores, no relatório fiscal da infração (item 6.2, “c”) quais os trabalhadores em gozo de férias e os indenizados com os seus respectivos valores para que a impugnante os examinasse;

2.2. no item 6.2, “b” não cita o nome dos trabalhadores que supostamente eram gesseiros prestadores de serviços e suas remunerações inferidas pelo Fisco. De igual modo não foram citados os nomes dos graniteiros no item 6.2, “d”;

3. não há embasamento para a desconsideração da contabilidade para fins previdenciários;

4. que no lançamento de folha 165 e 191 no livro Razão houve equívoco na classificação dos documentos e, por conseguinte, lançado na conta de pessoa física. Constatado até mesmo pelo Fisco, este fato não acarretou qualquer prejuízo para a Previdência Social, uma vez que o lançamento contábil não é gerador de obrigação tributária. Houve falha, mas não omissão de registro. A impugnante não o fez por simulação para mascarar o resultado;

5. Os serviços para a aplicação dos materiais adquiridos no período de 12/2004 a 04/2005 foram executados por pedreiros especializados da própria empresa, e com supervisão de engenheiro, sendo todos com registro profissional em carteira de trabalho, conforme documentos anexos (doc. 37/ 108). São serviços de reparos de apartamentos ou de outras áreas, inevitáveis ao final da obra, não havendo necessidade de contratação de pessoal uma vez que a Impugnante já possuía pessoal que deslocou para o serviço, aliás, prática essa usada durante todo o período de execução da obra. Não existem nos autos elementos de prova que justifiquem que aqueles serviços foram prestados por pessoas outras contratadas pela Impugnante.

6. Quanto aos valores supostamente não contabilizados (item 6.2, “c” do relatório fiscal):

6.1. as referencias feitas às indenizações e férias não citam os nomes dos beneficiários, o valor por eles recebido e a data do pagamento, que é fundamental para se saber se a contabilidade registrou o pagamento na data certa;

6.2. a contabilidade efetuou corretamente os lançamentos referentes àqueles documentos, com exceção do lançamento da mão-de-obra na conta de materiais na competência 04/04. Mesmo assim, não houve prejuízo para a Previdência Social, uma vez que houve recolhimento sobre a totalidade da folha do mês.

6.3. Os valores foram contabilizados conforme segue:

Comp	Vlr. Folha	Contabilização mão-de-obra	Contabilização matérias	Doc.
04/04	12.793,18	2.058,28	10.734,90	05/06
09/04	8.583,20	8.583,20	-	07/08
10/04	7.046,40	7.046,40	-	09/10
11/04	6.273,75	6.273,75	-	11/21

6.4. não houve indenizações/rescisões na competência 09/2004;

6.5. As férias foram corretamente contabilizadas conforme os seguintes valores:

Comp	Vlr. Folha	Contabilização mão-de-obra	Contabilização matérias	Doc.
10/04	963,87	963,87	-	12/12
11/04	208,76	208,76	-	22/23

7. Quanto à utilização de gesso/graniteiros:

7.1. os serviços já se encontravam concluídos em 10/12/2004, data do habite-se, em flagrante contradição com o item 8, “h” do relatório fiscal, que considera o encerramento da obra em 05/2005, ocasionando o arbitramento de mais 6 meses para determinar a área decadente;

7.2. o auditor não trouxe elementos de prova para assegurar que a houve aplicação de mão-de-obra por pessoas outras, que não as registradas;

8. Quanto aos princípios-contábeis da oportunidade e competência, ambos foram seguidos à risca pela contabilidade do Impugnante, e os saldos das contas do balanço e do resultado estão corretos. Ao afirmar que os saldos das contas estão defeituosos, o Fisco deveria obrigatoriamente demonstrar essa discrepância;

9. O livro Diário não tem rasura, os lançamentos têm forma contábil, possuem termo de abertura e encerramento e cumpriu todas as formalidades internas e externas;

10. Quanto à aferição indireta:

10.1. O lançamento das contribuições previdenciárias somente poderá ser aferido indiretamente quando a fiscalização não possuir os meios necessários à valoração do fenômeno que se quer medir;

10.2. Não há que se falar em desqualificação da escrita, uma vez que os registros estão corretos e são confiáveis;

10.3. não há legalidade no emprego do CUB, criado em consequência da Lei 4.591/64 para fim diverso daquele determinado no instrumento legal;

10.4. O cálculo da área é feito para apuração de orçamento com auxílio do CUB. Os custos informados na NBR 12.721 são custos orçados, ainda não executados, e que, portanto, inservíveis para serem utilizados no cálculo das contribuições apuradas por aferição indireta, devendo ser utilizada a área anotada no Alvará expedido pela Prefeitura (doc. 32), cuja metragem da área é de 8.000,55m²;

10.5. o mês de conclusão da obra foi 12/2004, como afirmado pelo Fisco em algumas oportunidades do seu relatório. A prova está no alvará fornecido pela Prefeitura (doc. 24);

10.6. ao calcular o período decadente, amplia o prazo em mais 5 meses sob a alegação de que a Impugnante deveria ter consignado despesas com pessoal, de 12/2004 a 05/2005;

10.7. o inciso V do art. 480 da IN 100/2003 determina que o último mês a ser considerado é aquele no qual haja recolhimento ou comprovação de realização de serviços na obra. Como o fisco não comprovou a realização de serviços e sim a existência de notas fiscais de materiais, o término efetivo da obra se deu em 12/2004;

10.8. Assim, o cálculo correto seria 9 meses não decadentes, em lugar dos 14, o que corresponderia a 18/75% do período total de 48 meses.

Ao final, apresenta jurisprudência administrativa e judicial. Com a impugnação, o Autuado apresentou cópia dos seguintes documentos: contrato social (fls. 57/61); MPF (fls. 62); documento de identificação de representante legal (fls. 63/64); Folhas de pagamento e diário (fls. 65/97); registro de empregados (fls. 98/108).

Distribuídos os autos à Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento no Recife (PE), decidiram por julgar o Lançamento Procedente, com os seguintes fundamentos, de forma resumida:

(...)

Das deficiências apontadas na contabilidade

A desconsideração da contabilidade para fins previdenciários, nos termos empregados pelo Fisco no seu relatório (fl. 11), teve fundamento no art. 33, §§3º, 4º. e 6º. da Lei nº. 8.212/91.

Da leitura do relato fiscal, conjuntamente com os dispositivos legais indicados, vê-se que o Fisco está a apontar as falhas verificadas na contabilidade do Autuado que caracterizam a sua apresentação deficiente, nos termos do §3º., art. 33 da Lei nº. 8.212/91 c/c par. único do art. 233 do Regulamento da Previdência Social, aprovado pelo Decreto no. 3.048/99.

Assim, referindo-se à desconsideração da contabilidade, o Fisco está a dizer que, em consequência da sua apresentação com vício, a contabilidade não poderia ser utilizada para apuração das contribuições devidas, porque não registra o movimento real de remuneração dos segurados. Em outras palavras, a contabilidade não poderá ser utilizada para fins de apuração das contribuições previdenciárias.

Quanto ao lançamento de receitas de serviços prestados por pessoas jurídicas na conta de serviços prestados por pessoas físicas, a Impugnante reconhece o equívoco apontado pelo Fisco. E o lançamento de informação diversa da realidade é circunstância suficiente para caracterizar a deficiência do documento, nos termos do já citado par. único do an. 233 do RPS. Embora a hipótese não exija a verificação ou comprovação da ocorrência de prejuízo, ele de fato ocorreu, ao contrário do que afirma o Impugnante, na medida em que dificultou a fiscalização e impossibilitou a apuração das contribuições devidas com base na remuneração dos segurados, exigindo a aferição indireta das bases de cálculo. A ausência de simulação, como argüi o Impugnante, também não tem o condão de afastar a deficiência na escrituração.

A empresa reconhece, ainda, o emprego de mão-de-obra para aplicação dos materiais adquiridos no período de 12/2004 a 04/2005, mas alega que os serviços foram executados por pedreiros especializados da própria empresa, e com supervisão de engenheiro.

Deveria, portanto, ter elaborado folhas de pagamento específicas para a obra, incluindo a remuneração destes trabalhadores, tê-los informado na GFIP associada à obra, bem como apropriado os respectivos custos. Não havendo assim procedido, agiu com acerto a Fiscalização, ao apontar falha na contabilidade, por não apropriar o custo da mão-de-obra empregada na construção do ed. Hannover no período de 12/2004 a 04/2005. Observe-se que, em nenhum momento, o Fisco afirmou que tais serviços não teriam sido executados por empregados da Impugnante, mas reclamou da total ausência de registro de pagamento de remuneração para a obra nesse período.

Quanto às remunerações apontadas pelo Fisco como não contabilizadas (fl. 14), vejamos:

		Valores apurados pelo Fisco	Valores impugnação
--	--	-----------------------------	--------------------

comp	conta contábil	Folha de pagamento	Fls. Autos	Valor mão-de-obra na contabilidade	Valor mão-de-obra na contabilidade
abr/04	10102005.003-8 - mão de obra	12.793,18	213	2.058,28	2.058,28
set/04	10102005.003-8 - mão de obra	9.138,72	222	8.583,20	8.583,20
set/04	10102005.003-8 - indenizações/rescisões	683,55	222	-	-
out/04	10102005.003-8 - mão de obra	8.089,69		7.046,40	7.046,40
out/04	10102005.005-9 - Férias	1.783,28	222	963,87	963,87
nov/04	10102005.003-8 - mão de obra	7.565,28	225	6.273,75	6.273,75
nov/04	10102005.005-9 - Férias	1.185,47	225	208,76	208,76

Consoante registrado no relatório fiscal, os valores das remunerações foram apurados pelo Fisco nas folhas de pagamentos, conforme cópias juntadas aos autos (fls.213, 222 e 225).

De notar-se que os valores das remunerações constantes das folhas de pagamentos trazidas com a impugnação (fls. 271/278) são inferiores àqueles registrados nos documentos fornecidos à Fiscalização (fls. 213, 222 e 225).

Não havendo a Impugnante justificado a divergência, tem-se por corretas as remunerações apuradas nos documentos apresentados pela empresa ao Fisco, e entende-se que, na impugnação, o sujeito passivo apenas apresentou parcialmente as folhas de pagamentos das competências indicadas. Assim, não comprovado qualquer erro nos documentos, nada há que retificar no lançamento.

O Impugnante, por sua vez, reconhece que R\$ 10.734,90 referente a remunerações, foram lançadas em conta de materiais, na competência 04/2004. Embora reconheça o equívoco, o Autuado não apresenta qualquer justificativa para o mesmo. A falha apontada representa o lançamento de informação diversa da realidade, sendo circunstância suficiente para caracterizar a deficiência do documento, nos termos do parágrafo único do art. 233 do RPS. Ressalte-se que, no caso sob exame, a escrituração contábil não registra o movimento real de remuneração dos segurados, que foi escriturada em conta com outra destinação.

A autoridade lançadora nada mencionou acerca da existência de rasuras nos livros contábeis, que os lançamentos não têm forma contábil, não possuem termo de abertura e encerramento ou de não foram cumpridas formalidades internas e externas. Não havendo controvérsia, nada há que pronunciar sobre o tema. '

Quanto às demais competências, inclusive nos lançamentos a título de férias e indenizações/rescisões, o Autuado argüi que a contabilidade efetuou corretamente os lançamentos, apontando como contabilizados, os mesmos valores apurados na contabilidade pelo Fisco. No entanto, não se desincumbiu de comprovar onde estão contabilizadas as diferenças de remunerações, já que os valores apurados nos documentos trazidos pelo Fisco (fls. 213, 222 e 225) são superiores àqueles contabilizados.

Assim, não comprovada a escrituração da totalidade das remunerações constantes nas folhas de pagamentos, resta caracterizado, mais uma vez, que a contabilidade não registra o movimento real de remuneração dos segurados. Em consequência, autorizada a aferição indireta das remunerações utilizadas na execução da obra, nos termos do §6º, do art. 33 da Lei nº. 8.212/91.

Uma vez que a contabilidade deixou de registrar as despesas com a obra, restou violado o princípio contábil da competência que, como diz o Impugnante (fl. 253), “obriga que as receitas e despesas sejam elas, recebidas e pagas ou não, lançadas no exercício em que surgirem” (sic). Resta demonstrado, a violação aos princípios contábeis, conforme declinado pelo Fisco.

Da data da conclusão da obra

O impugnante pretende considerar como data de conclusão da obra, a data constante do “Habite-se”, 10/12/2004.

No entanto, após a expedição do Habite-se, diversos serviços complementares continuaram sendo executados, inclusive pequenos reparos. O próprio Autuado reconhece, na sua impugnação (fl. 249), que se trata de “serviços de reparos de apartamentos ou de outras áreas, inevitáveis ao final da obra”. O autuado informa que utilizou pessoal próprio. Nesse caso, deveria ter elaborado folhas de pagamento específicas para a obra, incluindo a remuneração destes trabalhadores, tê-los informado na respectiva GFIP, bem como apropriado os custos à obra, conforme determina o §9º. do art. 225 do RPS.

Como o Autuado reconhece a utilização de mão-de-obra própria (f. 249), e conseqüente realização de serviços após 10/2004, conclui-se que a obra teve seguimento após o alvará de habite-se.

Não houve, em consequência, a argüida inobservância ao disposto no inciso V do art. 480 da IN 100/2003, dado que mencionando comando determina que o último mês a ser considerado para o período decadente, é aquele no qual haja recolhimento ou comprovação de realização de serviços na obra, sendo este último o que efetivamente se observou no caso em apreço.

A continuidade da obra até 05/2005 e corroborada pela aquisição de material destinado à mesma.

Acrescente-se, por fim, que a escrituração contábil vai confirmar a continuidade dos serviços após a expedição do Habite-se,

somente encerrando a conta contábil da obra do Ed. Hannover em 07/2005, conforme cópia do Livro Diário trazida pelo Autuado na impugnação (fl. 294).

Rejeitada, portanto, a reclamação quanto à data de encerramento da obra.

Em decorrência, não acatando a revisão da data de encerramento da obra, nada há que retificar no cálculo das competências decadentes.

Da aferição indireta

Como já dito, uma vez demonstrado que a contabilidade não registra o movimento real de remuneração dos segurados, resta autorizada a aferição indireta da mão-de-obra utilizada na execução da obra, nos termos do §6º, do art. 33 da Lei nº. 8.212/91.

O emprego do custo unitário básico (CUB) para a aferição indireta da mão-de-obra tem autorização legal no §4º, art. 33, da já referida lei de custeio da Seguridade Social. Vejamos:

Art. 33 Omissis

§4º Na falta de prova regular e formalizado, 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, de acordo com critérios estabelecidos pela Secretaria da Receita Federal do Brasil, cabendo ao proprietário, dono da obra, condômino da unidade imobiliária ou empresa co-responsável o ônus da prova em contrário. (Redação dada pela Medida Provisória nº 449, de 2008)

Nos termos do relatório fiscal (fl. 16), a área construída de 10.245,51m² foi obtida no Quadro I das informações para arquivo da obra no registro de imóveis (NBR 12.721/92), juntadas pelo Fisco (fls. 101). Como o contribuinte não discriminou, no projeto arquitetônico, as áreas passíveis de aplicação de redutores, foram considerados os redutores identificados no mesmo quadro, chegando à área de 8.478,50m².

O Impugnante, por sua vez, requer que seja utilizada a área constante do Alvará de licença para construção, expedido pela prefeitura em 21/12/2000 (fl. 299). A área constante desse documento demonstra apenas a autorização para a construção, não comprovando a área efetivamente construída.

Observe-se que não basta que o Autuado requeira que seja considerada outra área, mas é necessário que demonstre que a área utilizada pelo Fisco está errada. Em princípio, a área constante nos assentos do registro de imóveis (e utilizada pelo Fisco) tem fé pública, somente merecendo revisão com a apresentação da comprovação do erro.

Ademais, observe-se que o Alvará de licença para construção foi expedido em 21/12/2000, data anterior àquela constante do quadro para registro do imóvel (jan/2001).

Assim, agiu com acerto o Fisco ao considerar a data da última declaração feita pelo Autuado.

Não havendo se desincumbido do ônus da prova em contrário, nada há que revisar na área construída.

Conclusão

Pelas razões já expostas, rejeitadas todas as reclamações do autuado, voto por julgar IMPROCEDENTE a impugnação, mantendo integralmente o crédito tributário.

Recurso Voluntário interposto pelo contribuinte (fls. 190 a 196), praticamente repete os argumentos lançados em sede de impugnação, em apertada síntese alegou:

II. 1 - Das Preliminares

1.1 - Do Cerceamento do direito de defesa

O Acórdão ora atacado não se encontra suficientemente claro, de modo a permitir o sagrado direito de defesa tendo em vista que julga procedentes os argumentos apresentados quanto aos profissionais gesseiros e graniteiros cujos nomes não foram citados, (item 62-d) do relatório fiscal verbis:

“A empresa empregou em larga escala, o serviço de gesso e graniteiro (...) - que pode ser comprovado pela grande quantidade de gesso e granito”

(...)

o fisco aproveita da contabilidade para informar que houve aquisição de gesso e granito comprovados por notas fiscais, deveria o fisco também comprovar a existência da mão de obra e não desclassificar a contabilidade para apurar seus créditos por aferição. Se a obra já estava encerrada em 10 de dezembro de 2004 data do habite-se (doc.no processo) e os materiais foram comprados após essa data é óbvio que não seria possível a aplicação de desses materiais, requerendo-se assim a precisa verificação por parte do auditor, inclusive com o laudo da fiscalização da Prefeitura que concedeu o referido habite-se. Cabe ao notificante o ônus de comprovar que houve a utilização em larga escala de gesseiros e ganiteiros, o que não o fez Persiste então o cerceamento de defesa pois a DRJ/REC não diligenciou para emitir seu julgamento considerando a aferição correta, quando nesses casos há nítida necessidade de comprovação do afirmado. Ademais vê-se no corpo do relatório fiscal (item 6) - DA DESCONSIDERAÇÃO DA CONTABILIDADE PARA FINS PREVIDENCIÁRIOS, na verdade observa-se que o Fisco inovou, ao criar um título ou capítulo não contemplado em nenhuma legislação tributária, pelo que se requer, in limine, a completa anulação do presente Acórdão.

II.2 - Do Mérito

Acaso ultrapassada a preliminar suscitada, o que não se espera, no mérito alega a impugnante quanto ao Acórdão prolatado pela 7ª Turma da DRJ/REC em seus itens seguintes:

Em primeiro lugar, considerando que os julgadores ao emitir o Acórdão acima epigrafoado 0 fizeram sem considerar o resultado do auto de infração (37.215.772-6) aplicado em razão de suposta irregularidade na contabilidade.

Considerando que a contabilidade da recorrente é merecedora de crédito e fé pública, até porque arquiva seus livros contábeis na Junta Comercial deste Estado, também comprovado.

Considerado que no auto de infração aplicado em razão da contabilidade há a citação de documentos atingidos pela prescrição/decadência.

Considerando que o resultado do julgamento do auto de infração da contabilidade a favor da recorrente desencadeará a anulação de todos os demais autos dele dependente, considerando por fim o princípio da ampla defesa e da transparência, requer por absoluta cautela, sejam todos os autos, objeto de RECURSO VOLUNTÁRIO, apreciados em conjunto, requerendo-se a juntada dos mesmos nesta oportunidade, sendo eles:

Processo 14751.000794/2009-70 - AI nº. 37.215.772-6

“ “ 14751.000793/2009-25 - AI nº. 37.315.773-4

“ “ 14751.000790/2009-91 - AI nº. 37.215.770-0

“ “ 14751.000789/2009-67 - AI nº. 37.215.769-6

Do direito de defesa.

Este item não merece prosperar porque ao longo da impugnação (docs processo) ficou comprovado que a contabilidade efetuou os registros e todos foram devidamente apresentados inclusive com o demonstrativo elucidativo às fls. 11 da defesa administrativa que não foi devidamente observada pela turma julgadora.

A folha de pagamento de abril/04 foi lançada realmente na conta Materiais, mesmo assim consta do registro contábil, não podendo dizer que houve falha de omissão de registro. Quanto as remunerações apontadas pelo fisco às fls. 180, a recorrente apresentou uma relação explicativa desses lançamentos contábeis, que sequer foram considerados pelos julgadores da primeira instância.

Da data da conclusão da obra

A Receita Federal do Brasil não emite CND nem considera que a DISO (Declaração sobre a Obra) seja apresentada sem que a obra seja concluída, e, um documento extremamente necessário e definitivo é a carta de habite-se, onde a Prefeitura local atesta a regularidade da edificação, depois de fiscalizar a obra in loco,

fornecendo o referido documento. Do mesmo modo, para começo da obra a Prefeitura emite um Alvará de construção tomando por base os dados do projeto arquitetônico. Para este documento a fiscalização reconhece plenamente, para o término não aceita o constante no final na carta de habite-se. São dois pesos e duas medidas que ficam exclusivamente ao sabor da auditoria fiscal, produzindo assim sérios prejuízos ao contribuinte, pela absoluta falta de critério.

A conclusão de que a obra teve seqüência após o habite-se é infundada, até porque os trabalhadores são destacados de outras obras para serviços emergenciais, e relacionados em GFIP, o que aliás diga-se a bem da verdade nenhuma irregularidade foi observada quanto à emissão de GFIP.

A aferição indireta é medida extrema que ao Fisco somente é permitido quando é absolutamente impossível e impraticável exercer a plena e completa fiscalização. Não é esse o caso telado Senhores Julgadores, pois a contabilidade da recorrente é de excelente qualidade, pelo que não se deve desconsiderá-la, a não ser no interesse dela utilizar para fim de cobrança previdenciária.

Portanto a recorrente mantém os argumentos esposados na impugnação.

A NBR 12. 721 estabelece, ao contrário do INSS - que toma este valor como "definitivo e representativo" das obras- , que este calculo área x custo unitário básico somente deve ser utilizado no início das incorporações, quando ainda não se dispõe de todos os projetos construtivos. Ou seja, é um orçamento simplificado que deverá ser corrigido no andamento da obra

Por fim convém reafirma que o Relatório Fiscal da autuação como se observa, contém uma cadeia de citações visando incluir a recorrente em qualquer situação que se possa apresentar, não se fixando como deveria no cerne preciso da questão. Desqualifica-se a contabilidade e o mais será acrescentado - esse entendimento do Fisco deve de pronto ser rejeitado.

Os relatos fiscais são confusos, o auditor notificante procurou enquadrar a recorrente em situações que levassem a Receita Federal a ampliar seus créditos, com o uso de autuações várias, cujos relatos são semelhantes e geram dúvidas não somente para quem defende, como também para os julgadores, quer na primeira instância como nas superiores.

É o relatório do necessário, passo ao

Voto

Conselheiro Relator Douglas Kakazu Kushiya

Em razão de ser tempestivo e por preencher demais condições de admissibilidade, conheço do presente Recurso Voluntário.

Rejeito as preliminares arguídas, tendo em vista que acabam por se confundir com o mérito discutido nos presentes autos.

Conforme se verifica do relatório, o lançamento em análise foi realizado com base em aferição indireta, invocando como base os seguintes dispositivos:

LEI Nº 8.212, DE 24 DE JULHO DE 1991.

Art. 33. Ao Instituto Nacional do Seguro Social — INSS compete arrecadar, fiscalizar, lançar e normalizar 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 normalizar 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 9.7.2001)

(...)

§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 coresponsável 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.

INSTRUÇÃO NORMATIVA SRP nº 03, DE 14 DE JULHO DE 2005

Art. 473. A base de cálculo para as contribuições sociais relativas 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;

(...)

III - da 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;

(...)

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

(...)

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;

Da análise dos autos, verifica-se que não é o caso de aferição indireta, conforme preceitua a IN SRP nº 3, de 2005, uma vez que só se aplica a casos extremos e que não se verifica nos presentes autos.

A aferição indireta é uma forma presumida de apuração da base de cálculo dos tributos que só pode e deve ser adotada em casos excepcionais em que a contabilidade não registra o real movimento da remuneração dos segurados ou a receita ou o faturamento ou até mesmo o lucro; quando o contribuinte não apresenta ou se recusa a apresentar documentos, sonega informações ou mesmo apresenta documentação insuficiente, ou mesmo quando as informações prestadas não merecem fé.

Somente com a constatação de uma das circunstâncias mencionadas acima é que autoriza o emprego desta medida extrema. Mesmo se identificada uma das hipóteses acima mencionada, a meu ver, deve haver uma correlação lógica que justifique a utilização deste método de aferição do tributo.

Ao adotar esta atitude de forma legítima, o ato que aplica medidas dessa natureza deve ser adequadamente fundamentado, o que exige que se aponte irregularidades concernentes à grandeza que está sendo auditada e argumentos que evidenciem ser inevitável a via adotada.

Do relatório (fls. 11/19) consta a seguinte afirmação para justificar a medida extrema:

(...)

6.2 Assim sendo, foi analisada a escrituração contábil da empresa em todo o período fiscalizado, Livros Diário nº 11 e 12 referentes aos anos de 2004 e 2005 e Livros Razão de 2004 e 2005 e ainda a documentação apresentada pelo contribuinte, solicitada através de TIPF e TIF, e constatamos as seguintes impropriedades: ,

a. O contribuinte lançou, de maneira inapropriada os custos de pagamento de serviços prestados por pessoas jurídicas em conta própria para o registro de pessoas físicas, notadamente na conta 1010205010-6 - "SERVIÇO DE TECEIRO PF", Tal fato ocorreu no período de 01/2004 a 02/2005. Como prova, seguem, anexas, cópias das folhas 165 e 191 do Livro Razão de 2004 e cópias de notas fiscais de serviço - NFS que ensejaram tais lançamentos.

b. No período de 12/2004 a 05/2005, a empresa não declarou mão-de-obra nas GFIP e não lançou, em sua contabilidade, qualquer valor concernente a mão-de-obra empregada na obra. No entanto, no exame dos livros contábeis, em especial os Livros Razão de 2004 e 2005, na conta 1010205.002-2 "Materiais", foram verificados lançamentos de custos de aquisição de material destinado ao Ed. Hannover. Da análise das notas fiscais que ensejaram os lançamentos, pode-se perceber que trata-se de material que exige mão-de-obra especializada para a sua aplicação tais como tomadas, tubos de pvc, luvas de pvc, lavatórios, tinta acrílica dentre tantos outros. A aquisição desse material demonstra que a empresa utilizou de mão-de-obra própria sem que tenha registrado os valores de remuneração nos registros contábeis. Cópia de notas fiscais de aquisição de material e de lançamentos no Livro Razão seguem anexas a esse relatório.

c. No confronto dos lançamentos contábeis com os valores constantes das folhas de pagamento e os resumos das folhas entregues a fiscalização, foi verificado que a empresa deixou de lançar a totalidade dos fatos geradores de contribuição previdenciária. Cópia das folhas do Livro Razão e dos resumos das folhas de pagamento, que comprovam os fatos, seguem anexas ao relatório. Tal fato ocorreu nas competências e nos valores discriminados na planilha abaixo:

comp	conta contábil	Valores apurados pelo Fisco			Valores impugnação
		Folha de pagamento	Fls. Autos	Valor mão-de-obra na contabilidade	Valor mão-de-obra na contabilidade
abr/04	10102005.003-8 - mão de obra	12.793,18	213	2.058,28	2.058,28
set/04	10102005.003-8 - mão de obra	9.138,72	222	8.583,20	8.583,20
set/04	10102005.003-8 - indenizações/rescisões	683,55	222	-	-
out/04	10102005.003-8 - mão de obra	8.089,69		7.046,40	7.046,40
out/04	10102005.005-9 - Férias	1.783,28	222	963,87	963,87
nov/04	10102005.003-8 - mão de obra	7.565,28	225	6.273,75	6.273,75
nov/04	10102005.005-9 -	1.185,47	225	208,76	208,76

	Férias				
--	--------	--	--	--	--

d. A empresa empregou, em larga escala, o serviço de gesso e graniteiro (especialista em corte e assentamento de granito) que pode ser comprovado pela aquisição de grande quantidade de gesso e de granito. Cópias de notas fiscais de compra de gesso e granito para o Ed. Hannover encontram-se anexas a esse relatório.

Os serviços já se encontram concluídos desde 10 de dezembro de 2004, data do habite-se. No entanto, não consta de suas folhas de pagamento mão-de-obra especializada para esse serviço e não foram encontrados, em sua contabilidade, os lançamentos dos valores pagos a esses prestadores de serviços. Cabe salientar que ao contribuinte foi solicitada, através do TIF nº 5, a apresentação dos documentos que comprovassem os pagamentos a esses profissionais, assim como indicasse quais foram os lançamentos contábeis correspondentes. A empresa não atendeu a solicitação.

6.3 A prova de que os lançamentos de fatos contábeis (sejam eles permutativos ou modificativos) não foram efetuados ou foram efetuados em desrespeito aos Principios Contábeis, principalmente os da Oportunidade e da Competência, significa que os demonstrativos contábeis não refletem a real situação patrimonial da empresa induzindo, portanto, os usuários da contabilidade a erro na sua análise. Se, por exemplo, os saldos finais no exercício encerrado estão incorretos, evidente que os saldos iniciais do exercício subsequente também o estarão, e assim, sucessivamente em todos exercícios posteriores. Embora alguns dos fatos contábeis relacionados acima não constituam fato gerador de contribuições previdenciárias, o fato desses valores não se encontrarem registrados, reforça a evidência de que a contabilidade verdadeira, e não reflete a realidade dos custos incorridos na obra.

6.3.1 O princípio contábil da Oportunidade refere-se, simultaneamente, à tempestividade e à integridade do registro do patrimônio e das suas mutações; determina que os registros do patrimônio e de suas variações sejam feitos de imediato e com a extensão correta. Como resultado da observância desse princípio, surge a necessidade de se efetuar provisões, pois o registro das variações patrimoniais deve ser feito mesmo na hipótese de somente existir razoável certeza de sua ocorrência. Já o princípio da Competência estabelece que as receitas e despesas devem ser incluídas na apuração do resultado do período em que ocorrerem, sempre simultaneamente quando se correlacionarem, independentemente de recebimento ou de pagamento.

6.4 Todos os fatos acima expostos possibilitaram a fiscalização constatar que a escrituração contábil apresentada pelo contribuinte demonstra impropriedades no tocante aos preceitos definidos na Legislação Previdenciária, mormente o previsto no inciso II e § 13 do art. 225, do Regulamento da Previdência Social - RPS (Decreto nº 3.048/99, de 06/05/99), e na Legislação

Empresarial, especificamente às formalidades intrínsecas que este último ramo do direito determina, bem com não registra a totalidade dos custos envolvidos na execução da obra de construção civil e não demonstra a totalidade da remuneração dos segurados que lhe prestaram serviços.

6.5 De todo o relatado, verifica-se que não restou a fiscalização outra alternativa senão proceder à aferição indireta do valor do salário de contribuição necessário à execução das referidas obras, conforme previsto nos §§ 3º, 4º e 6º, do artigo 33, da Lei nº 8.212/91 c/c o art. 473, da Instrução Normativa SRP nº 03/2005.

(...)

Neste sentido, razão assiste ao Recorrente quando diz:

Ora Doutos julgadores o fisco aproveita da contabilidade para informar que houve aquisição de gesso e granito comprovados por notas fiscais, deveria o fisco também comprovar a existência da mão de obra e não desclassificar a contabilidade para apurar seus créditos por aferição. Se a obra já estava encerrada em 10 de dezembro de 2004 data do habite-se (doc.no processo) e os materiais foram comprados após essa data é óbvio que não seria possível a aplicação de desses materiais, requerendo-se assim a precisa verificação por parte do auditor, inclusive com o laudo da fiscalização da Prefeitura que concedeu o referido habite-se. Cabe ao notificante o ônus de comprovar que houve a utilização em larga escala de gesseiros e ganiteiros, o que não o fez.

Em outros termos, o Fiscal se utiliza da contabilidade para apontar as deficiências e ato seguinte, acaba por desconsiderá-las por completo, causando dúvida quanto a legitimidade da aferição indireta utilizada.

Oportuno destacar que este Conselho registra jurisprudência que evidencia a excepcionalidade das medidas adotadas no lançamento que ora se analisa, bem como a necessidade de que haja adequada fundamentação para elas. Nesse sentido, o Acórdão nº 240102.161, da lavra do Conselheiro Kleber Ferreira de Araújo, registra em sua ementa:

AFERIÇÃO INDIRETA DA BASE DE CÁLCULO. PROCEDIMENTO EXCEPCIONAL. CABIMENTO APENAS NAS SITUAÇÃO EM QUE FIQUE DEMONSTRADA A IMPOSSIBILIDADE DE APURAÇÃO DO TRIBUTO COM BASE NA DOCUMENTAÇÃO EXIBIDA PELO SUJEITO PASSIVO.

A mera existência de irregularidades na escrita contábil do contribuinte não autoriza, por si só, a aferição indireta das contribuições, quando o Fisco não demonstra que houve sonegação de documentos ou que os elementos apresentados não refletem a real remuneração paga aos segurados a serviço da empresa.

Da fundamentação desse Acórdão, que adoto como razão de decidir, por sua vez, extrai-se:

Aferição indireta do salário-de-contribuição

O arbitramento da base de cálculo de tributos em geral é previsto no Código Tributário Nacional, art. 148, tendo cabimento quando as informações prestadas pelo sujeito passivo não mereçam fé. Também a legislação previdenciária tem fundamentação específica para aferição indireta das contribuições, é esta a previsão dos §§ 3.º e 4.º do art. 33 da Lei n.º 8.212/1991, os quais trazem a possibilidade de arbitramento das contribuições, quando haja recusa, sonegação ou apresentação deficiente de informações por parte do sujeito passivo.

Nessa análise não se pode perder de vista que o procedimento de aferição indireta é um instituto jurídico de exceção, excepcional, incomum, por isso, a lei condicionou a sua aplicação à presença de anormalidade. Tal procedimento deve se pautar pelos princípios da razoabilidade e da proporcionalidade. Dessa forma, o Fisco precisa apresentar relação lógica entre os fatos e as conclusões e se acautelar, para não se enveredar no excesso de exação fiscal por arbítrio e abuso de discricionariedade.

Somente é admissível o citado procedimento quando o Fisco se vê diante de situação intransponível, ou seja, não tenha como se valer de outros meios para recompor o momento da ocorrência do fato gerador e obter os dados necessários ao cálculo do valor correspondente ao crédito tributário.

Na situação sob enfoque, verifico que o Relatório Fiscal, por entender que a documentação do contribuinte seria deficiente, lançou mão da aferição indireta da remuneração dos empregados. De acordo com as considerações da Auditoria, o fato da empresa não ter registrado o pagamento de ART, bem como de despesas com deslocamento e hospedagem do sócio gerente do sujeito passivo, desconsiderou toda a documentação apresentada, por entendê-la imprestável.

Não vi no relato do Fisco qualquer menção à solicitação de documentos necessários à apuração da remuneração dos empregados, como folhas de pagamento, GFIP, RAIS, recibos, etc.

O mister da fiscalização é apurar a ocorrência dos fatos geradores e calcular o tributo devido. No caso sob análise, os autos demonstram que foram prestados serviços, conforme notas fiscais apresentadas. Nesse sentido, deveria o Fisco requerer os documentos que guardassem relação com o pagamento de remunerações e, somente havendo a sonegação desses elementos, ou indícios de que os dados contidos nos mesmos não refletiriam a realidade dos valores pagos como contraprestação pelo trabalho dos segurados empregados, é que caberia a adoção do procedimento excepcional da aferição indireta.

Para mim, os fatos narrados pela Auditoria para desconsiderar toda a documentação da empresa, por não se relacionarem a remuneração dos empregados, não justificam o arbitramento da contribuição.

Assim, entendo que na espécie somente estariam presentes os requisitos que autorizam a aferição indireta da mão-de-obra utilizada na prestação dos serviços, se o Fisco cabalmente demonstrasse que a empresa deixou de apresentar os comprovantes de pagamento de remunerações a empregados ou que os documentos exibidos denunciassem que a remuneração neles contidos seria irreal.

Vejo, então, que a Auditoria Fiscal se desviou das normas que permitem o arbitramento dos tributos lançados, posto que não demonstrou estar diante de uma situação impeditiva de apurar as remunerações com esteio na documentação do sujeito passivo.

Nesse sentido, dou razão à recorrente quanto à falta de justificativa para apuração da base de cálculo por aferição indireta.

Os §§ 3.º e 4.º do art. 33 da Lei n.º 8.212/1991, é claro ao estabelecer as hipóteses que trazem a possibilidade de arbitramento das contribuições, ou seja, quando haja recusa, sonegação ou apresentação deficiente de informações por parte do sujeito passivo.

Verificada a hipótese de aplicação da aferição indireta, deve ser negado provimento ao recursos.

Conclusão

Pelos motivos expostos, voto por conhecer do recurso voluntário apresentado para, no mérito, negar-lhe provimento.

Douglas Kakazu Kushiya - Relator