



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 15983.000020/2008-05
Recurso Voluntário
Acórdão nº 2201-008.896 – 2ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 13 de julho de 2021
Recorrente MIRAMAR EMPREENDIMENTOS IMOBILIARIOS LTDA
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/09/2007 a 30/09/2007

AFERIÇÃO INDIRETA. PROCEDIMENTO EXCEPCIONAL. CONTABILIDADE NÃO ESPELHA A REMUNERAÇÃO PAGA. POSSIBILIDADE DE ARBITRAMENTO.

O arbitramento é um procedimento especial excepcional que permite apurar o efetivo montante do tributo devido nos casos em que inexistam os documentos ou declarações do contribuinte, ou estes não mereçam fé. Ou seja, a aferição indireta somente é aplicável na impossibilidade da identificação da base de cálculo real.

Somente haverá justificativa para o arbitramento caso as irregularidades contábeis impeçam a aferição da grandeza econômica específica que é a base de cálculo do tributo que se pretende arbitrar. Neste sentido, para o arbitramento das contribuições previdenciárias sobre a folha, necessário apontar vícios contábeis que impossibilitam verificar o real movimento da remuneração dos segurados.

É possível a aferição da base de cálculo das contribuições previdenciárias quando a autoridade fiscal apresenta diversas falhas e indícios que, quando analisados de forma conjunta, permitem atestar que a contabilidade da contribuinte não registra o movimento real de remuneração dos segurados a seu serviço.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar 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, Douglas Kakazu Kushiya, Francisco Nogueira Guarita, Fernando Gomes Favacho,

Debora Fofano dos Santos, Thiago Duca Amoni (suplente convocado), Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim, Carlos Alberto do Amaral Azeredo (Presidente)

Relatório

Cuida-se de Recurso Voluntário de fls. 165/205, interposto contra decisão da DRJ em São Paulo II/SP de fls. 151/162, a qual julgou procedente o lançamento de contribuições devidas à Seguridade Social, relativamente à parte da empresa, à parte dos empregados, adicional para o SAT e as destinadas a Terceiros, conforme descrito na NFLD n.º 37.073.363-0, de fls. 02/12, lavrada em 21/12/2007, referente à competência de 09/2007, com ciência da RECORRENTE em 22/12/2007, conforme por ela assumida em sua impugnação (fl. 70).

O crédito tributário objeto do presente processo administrativo se encontra no valor histórico de R\$ 2.152.518,58, já acrescido de juros e multa de mora até a data da lavratura.

De acordo com o relatório fiscal (fls. 18/57), o presente lançamento foi lavrado para cobrança das contribuições previdenciárias incidentes sobre a remuneração paga a trabalhadores que participaram de execução de obra de construção civil.

De acordo com a fiscalização, o lançamento das contribuições foi realizado através de arbitramento por aferição indireta, nos termos do art. 148 do CTN, do art. 33 da Lei 8.212/91, dos arts. 225 e 233 do Regulamento da Previdência Social – RPS (Decreto 3.048/99), bem como dos arts. 473 e 597 da IN SRP 03/05, ante a verificação de indícios de imprestabilidade da contabilidade da RECORRENTE relacionada à obra de construção civil.

Em razão da importância das infrações constatadas, segue adiante trecho do resumo realizado pela DRJ em São Paulo II/SP para compor parte do presente relatório (fl. 152 e ss):

Nos termos do citado Relatório Fiscal, o fato gerador das contribuições previdenciárias devidas é a remuneração paga a trabalhadores que participaram de execução de obra de construção civil. Após a conferência dos dados declarados na DISO - Declaração e Informação sobre Obra com os documentos apresentados, foi expedido o Aviso para Regularização de Obra (ARO) na Unidade de Atendimento da Receita Federal do Brasil. Referido documento destina-se a informar ao contribuinte o total de área regularizada e se for o caso, o montante das contribuições devidas. Para tanto, há necessidade de aferir a mão-de-obra e converter os recolhimentos efetuados. Dessa forma, é utilizado o CUB como parâmetro de aferição (art. 435 da IN SRP n.º 03/2005).

Realizado o cálculo, os recolhimentos efetuados devem representar, no mínimo, setenta por cento da área total do imóvel, para liberação da Certidão Negativa de Débito.

A DISO foi preenchida e assinada pelo representante Sr. Adriano Sales, RG 21.432.374-2 SSP/SP, CPF 108.361.888-10, conforme procuração datada de 31/08/2007, anexada ao processo da DISO, da Miramar Empreendimentos Imobiliários Ltda, que declarou ser a responsável pela obra, anexando documentos para sua regularização, conforme dispõe a IN MPS/SRP n.º 03/2005, com objetivo de obter a Certidão Negativa de Débito. No presente caso, a área regularizada correspondeu a 43,60% quando da protocolização da DISO. Considerando que não foi atingido o percentual mínimo para liberação de CND, e a empresa não recolheu a diferença

apurada no ARO de n.º 25 de 12/09/2007, alegando custo inferior, que poderia ser comprovado através de sua escrituração contábil, a DISO foi encaminhada à Fiscalização para realização de auditoria específica da obra.

Após avaliar as informações contidas na DISO, a Fiscalização fez o ARO para inclusão da remuneração contida nas Notas Fiscais de concreto (5%), e exclusão de importâncias relativas às remunerações referentes às funções que não compõem o CUB, conforme artigo 453 e anexo XIV da IN MPS/SRP n.º 03/2005, alterando o percentual de área regularizada para 46,07%. Constatou-se mesmo antes de analisar a escrituração contábil, que há uma diferença considerável entre a mão-de-obra declarada e o mínimo necessário à execução de uma obra de tal proporção como a do caso em tela, conforme parâmetro fenecido pelos próprios sindicatos da indústria da construção civil. Tomando como parâmetro o CUB, dos 72.228,62m² de área construída, o contribuinte comprovou somente 33.278,39m², o que corresponde a somente 46,07%. A defasagem entre o valor pago e o mínimo estabelecido pelo sindicato da categoria é de 117,043624%.

Considerando o contido na Resolução n.º 750/93 do Conselho Federal de Contabilidade, resta claro que o princípio da oportunidade exige a apreensão, o registro e o relato de todas as variações sofridas pelo patrimônio de uma empresa, no momento em que elas ocorrerem. Sem o registro no momento da ocorrência, ficam incompletos os registros sobre o patrimônio até aquele momento, e, em decorrência, insuficientes quaisquer demonstrações ou conclusões. Ainda, o princípio da competência não está relacionado com recebimentos e pagamentos, mas com o reconhecimento das receitas geradas e das despesas incorridas no período.

Durante o procedimento fiscal, da análise da escrituração contábil do contribuinte, restaram comprovadas inúmeras irregularidades, discriminadas pormenorizadamente nos itens 11 a 13 do Relatório Fiscal de fls. 17/56, abaixo resumidas:

> Impossibilidade de execução do serviço, considerando os documentos apresentados referentes à mão-de-obra própria e relativa as empresas contratadas. A obra foi executada com mão de obra própria a partir de 04/2006 e com mão de obra terceirizada a partir de 03/2006. A Fiscalização procedeu ao confronto das GFIP's apresentadas, relativas às empresas contratadas, com os respectivos contratos apresentados e com as Notas Fiscais de Prestação de Serviços, sendo que dessa análise concluiu-se que se deixou de comprovar a contratação de empregados com qualificação específica e em número suficiente para execução de tarefas inerentes à obra, considerando o porte e o tipo da construção executada. Considerando como parâmetro de comparação o percentual mínimo de mão de obra contido em uma NFS, conforme estabelecido no artigo 427 da IN MPS/SRP 03/2005, constata-se que a mão de obra constante das GFIP's apresentadas pelas contratadas é pouco significativa, inferior a 40% das NFS emitidas, evidência que pode ser visualizada nos demonstrativos apresentados no histórico de cada contratada. Pelo exposto, fica demonstrada a impossibilidade de execução do serviço, conforme dispõe o artigo 597, inciso IV, alínea c, da IN MPS SRP n.º 03/2005, o que vislumbra a possibilidade de contratação direta de mão de obra irregular ou a contratação de outras empreiteiras ou sub - empreiteiras sem apresentação dos respectivos documentos e portanto, também em provável situação irregular;

> De acordo com pesquisas realizadas junto à Justiça do Trabalho (a amostragem em algumas Varas), conforme dispõe a alínea "b" do inciso IV do artigo 597 da IN MPS SRP n.º 03/2005, constam, de acordo com os últimos levantamentos em nome da empresa Miramar e das empresas contratadas, número significativo de processos trabalhistas (discriminados no item 11 do relatório Fiscal). Em alguns processos das contratadas a construtora é citada como co-réu. O número considerável de processos denunciando pagamentos "por fora", trabalho sem registro e outras irregularidades, evidencia que tanto a empresa (Miramar) com as contratadas têm por hábito contratar trabalhadores de forma irregular, ficando comprovado de forma inequívoca o porquê do baixo percentual de mão de obra contido na GFIP versus contratos de prestação de serviços (conf. esclarecido pormenorizadamente no item 14.1). Não obstante os termos

em que as partes se conciliam, bem como aqueles que não conseguiram juntar provas testemunhais, fica comprovada a existência de trabalhadores contratados de forma irregular, cujos pagamentos não foram declarados. Portanto, a contabilidade da contratante não registra o movimento real dos trabalhadores a seu serviço, uma vez que as evidências demonstram que as contratadas trabalham com mão de obra irregular, tendo inclusive em alguns processos a própria contratante como co-réu;

> Omissão de lançamentos na contabilidade. A data de início da obra conforme informação declarada pela própria empresa na DISO deu-se em 24/01/2006, os lançamentos na contabilidade referentes à aquisição de concreto para a obra estão contabilizados a partir de 09/01/2006, fatos estes que indicam início da obra no mês de 01/2006. Analisando os documentos anexados a DISO (GFIP, GPS, NFS) e a escrita contábil, verificou-se que a empresa não declarou a remuneração referente o responsável técnico até 03/2006. Apresentou GFIP específica para a obra, com a remuneração de mão de obra própria e do responsável técnico somente a partir de 04/2006, e GFIP específicas para a obra de suas contratadas a partir de 03/2006. A data de admissão do responsável técnico, Sr. Cláudio da Rocha Soares foi em 20/03/2006, no cargo de engenheiro, conforme consta no item 12 do Relatório Fiscal. A empresa não registrou na contabilidade o pagamento das taxas relativas às Anotações de Responsabilidade Técnica - ART;

> Lançamentos intempestivos na contabilidade, sem a respectiva apropriação da despesa na época própria. Parte das notas fiscais referentes à compra de elevadores (partes e peças) não estão lançadas na contabilidade, em épocas próprias, conforme consta no item 13. Várias notas fiscais de serviços não foram também lançadas em épocas próprias, chegando algumas até a serem lançadas no ano seguinte, conforme consta no item 11 no histórico de cada empresa contratada;

> Compra de concreto, que não pode ser estocado, em período sem nota fiscal de serviço, referente às empresas contratadas e sem mão de obra própria registrada para a obra em questão. Conforme item 13, apurou-se na contabilidade fornecimento de concreto preparado, notas fiscais emitidas pelo empresa Holcim do Brasil S/A - Concretex a partir de 09/01/2006, período em que a empresa não possui mão de obra própria e nem terceirizada declarada. A mão de obra própria consta declarada a partir de 04/2006, e a mão de obra contratada consta declarada a partir de 03/2006 (NFS emitida pela contratada Cavalcante Construções Civil Ltda). Se consta lançamento de notas fiscais de concreto em 01/2006 e mão de obra declarada pela empresa contratada só a partir de 03/2006 e a própria só a partir de 04/2006, resta evidente a utilização de mão de obra irregular, uma vez que o concreto não pode ser estocado. Esta situação comprova de forma clara e objetiva as evidências apontadas nos itens anteriores, dando sustentação definitiva ao argumento que a contabilidade não registra o movimento real da mão de obra utilizada;

> Materiais aplicados - Brisamar. Diversos lançamentos contabilizados na conta 1.1.03.03.01 - materiais aplicados - Brisamar - a partir de 02/01/2006 referentes à aquisição de mercadorias para aplicação na construção, não tendo sido declarada a correspondente mão de obra necessária para tal serviço. A Miramar só apresentou mão de obra contratada da empresa Cavalcante Construções Civil Ltda a partir de 03/2006, e mão de obra própria somente a partir de 04/2006. Resta evidente utilização de mão de obra irregular;

Pelo exposto, considerando a apresentação de documentos de forma deficiente e a confirmação de que a contabilidade não espelha a realidade econômico-financeira da empresa, não reflete a realidade da mão de obra empregada, em razão das omissões e incorreções de lançamentos contábeis por não registrar o movimento real dos segurados a seu serviço, concluiu-se que a escrituração contábil não pode ser considerada. Portanto, as omissões e incorreções na escrita, em desacordo com as determinações contidas no artigo 225 do Regulamento da Previdência Social e nos procedimentos estabelecidos pela IN MPS SRP n.º 03/2005, impossibilitam que a escrituração contábil

possa servir de base para retratar toda a mão de obra empregada na construção, procedimento reforçado pelo Parecer da Consultoria Jurídica CJ n.º 1067/97. Portanto, restam devidas as contribuições apuradas por aferição indireta, com fundamento no artigo 33 da Lei n.º 8.212/1991.

Durante procedimento fiscal foram examinados os seguintes documentos: Declaração e Informação sobre Obra (DISO) n.º 089/2007, Alteração e consolidação do Contrato Social de 27/02/2007 - Jucesp.: 62.758/07-0, Alteração e Consolidação do Contrato Social de 25/09/2007 - Jucesp.: 351.880/07-0, Livros Diários n.ºs 31, 32, 33, 34, relativos aos exercícios de 2006 e 2007, registrados na Jucesp sob n.ºs 139206, 139207 em 01/08/06 e n.ºs 144931 e 144932 em 30/08/2007, respectivamente, Livros Razão, Folhas de Pagamento, GFIP - Guias de Recolhimento do Fundo de Garantia e Informações à Previdência Social e GPS ~ Guias da Previdência Social referentes à mão de obra própria da empresa Miramar, Contratos de Prestação de Serviços com empreiteiras para fornecimento de mão de obra em empreitadas parciais, GFIP, Notas Fiscais de Serviços e GPS (retenção - 11%), Contrato de Prestação de Serviço (projeto arquitetônico - empresa Roberto Saviello Arquitetura), Anotação de Responsabilidade Técnica (ART) do arquiteto Roberto Correa Saviello (autor do projeto), Planta/Projeto aprovado - processo n.º 11.253/98, Alvará de Licença para Construção de Modificação n.º 085/09 de 27/04/07, Carta de Habitação n.º 252/07 de 27/04/07, Anotação de Responsabilidade Técnica (ART) - Eng. Cláudio da Rocha Soares.

Impugnação

A RECORRENTE apresentou sua Impugnação de fls. 69/148 em 05/03/2008. Ante a clareza e precisão didática do resumo da Impugnação elaborada pela DRJ em São Paulo II/SP, adota-se, *ipsis litteris*, tal trecho para compor parte do presente relatório:

> A Fiscalização não considerou em seu trabalho a IN MPS SRP n.º 24 de 30/04/2007, publicada no DOU em 02/05/2007, com vigência a partir de 01/10/2007, e efeitos a partir de 30/06/2007. A declaração de informações sobre a obra - DISO foi protocolada em 31/08/2007, já sob os efeitos das alterações introduzidas pela IN SRP n.º 24/07 na IN SRP n.º 03/2005. Como consequência, na relação de profissionais não incluídos no CUB, preteriu o anexo XIV segundo a NBR 12721/2006, e trabalhou equivocadamente com o anexo XIV segundo a NBR 12721/1993, não deduzindo no cálculo as parcelas de remuneração de mão de obra de Mestre de Obra e Engenheiro de Obra que deveriam ser legitimamente aproveitadas. Acabou fazendo o enquadramento da Obra de forma irregular, baseado em texto da IN SRP n.º 03 que teve vigência somente até 30/08/2007, sendo que a partir de 31/08/2007 foi estabelecido um novo roteiro para cálculo e um novo enquadramento da obra;

> Não cabe aplicação do Parecer n.º 1.067/1997 na obra shopping Brisamar que registra na sua contabilidade todas as qualificações específicas e serviços previstos no projeto aprovado. Há enorme distância para o caso que serviu o Parecer n.º 1.067/97, onde lá, a Fiscalização identifica comprovando a ausência de pedreiros especializados para pisos, rebocos, massa fina, azulejos e outros serviços que não são atendidos por serventes. Não foram contabilizados outros serviços tais como fundações, estudos de solo, instalações elétricas e hidráulicas, colocação de vidros e esquadrias, serviços de carpintaria e responsável técnico. Não é o caso da obra em tela, que mantém registro de toda a mão de obra verdadeiramente prevista e aplicada diretamente na obra;

> A Fiscalização considera que o índice de 46,07% obtido no ARO, já de início, mesmo antes de analisar a escrituração contábil, lhe dá a certeza de que há uma defasagem considerável de custo, e a partir daí, centrou seu trabalho tentando chegar a essa conclusão. A defesa faz o enquadramento da obra, e aplica o anexo XIV - Relação de

Profissionais não incluídos no CUB NBR 11721/2006, conforme estabelece a IN SRP 03/05 em vigência, e já obtém um índice mais adensado de 59,14%. A quantidade expressiva de trabalhadores durante todo o período da obra de 01/2006 a 04/2007 não foi percebida pela Fiscalização, e a defesa demonstra que consta registrada a aplicação efetiva de significativa mão de obra regular (quadro. fls. 143). Parâmetro mais seguro seria a efetiva comparação de custo com custo, ou seja, o custo real contabilizado da obra com o custo global estimado pela Fiscalização, o que foi omitido pela Fiscalização, e que daria a segurança de considerar que a obra está 100% (cem por cento) regularizada;

> As irregularidades apontadas na mão de obra própria se resumiram a 4 processos trabalhistas, sendo que 3 ainda não foram julgados e o outro não foi feita a verificação. Na mão de obra própria de 13 processos trabalhistas, alguns ainda não tiveram a primeira audiência, portanto, nada ainda foi julgado. Alguns julgados não têm a ver com a obra, e em outros não nenhuma culpa à obra;

> A empresa não infringe nenhuma das determinações legais apontadas pela Fiscalização. Obediente ao texto legal, se esmera na discriminação das sub contas dentro do grupo do Centro de Custo da Obra. O plano de contas detalha todo o Centro de Custo da Obra em sub títulos por natureza, discriminando suas parcelas de modo a satisfazer qualquer análise de custo que se queira praticar. Todos os fatos geradores estão claramente registrados, bem como todas as contribuições à previdência social recolhidas. A empresa cumpre a obrigação acessória como dispõe o diploma legal, não há nenhuma irregularidade;

Da Decisão da DRJ

Quando da apreciação do caso, a DRJ em São Paulo II/SP julgou procedente o lançamento, conforme ementa abaixo (fls. 151/162):

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/09/2007 a 30/09/2007

NFLD n.º 37.073.363-0 de 21/12/2007 CONSTRUCAO CIVIL. OBRA DE RESPONSABILIDADE PESSOA JURIDICA. AFERIÇÃO INDIRETA.

Será aferida indiretamente a base de cálculo para as contribuições sociais relativas à mão-de-obra utilizada na execução de obra ou de serviços de construção civil, com fundamento nos §§ 3º, 4º e 6º do art. 33 da Lei nº 8.212 de 1991, 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.

Na aferição indireta, para a apuração do valor da mão-de-obra empregada na execução de obra de construção civil, em se tratando de edificação, serão utilizadas as tabelas do Custo Unitário Básico (CUB), divulgadas mensalmente na internet ou na imprensa de circulação regular, pelos Sindicatos da Indústria da Construção Civil (SINDUSCON).

Lançamento Procedente

Do Recurso Voluntário

A RECORRENTE, devidamente intimada da decisão da DRJ em 05/05/2008, conforme AR de fl. 164, apresentou o recurso voluntário de fls. 165/205 em 03/06/2008.

Preliminarmente, a RECORRENTE impõe sua discordância de ter ferido os dispositivos legais e normativos que disciplinam o assunto do presente processo, como o disposto no caput do artigo 37 da Lei 8.212/91, tendo em vista que relata ter procedido com todos os recolhimentos das contribuições em época própria e que não há falta de pagamento. Ademais, relata os procedimentos que realizou para entrega das documentações necessárias com o intuito de dirimir quaisquer dúvidas que a Fiscalização possa ter, motivo pelo qual alega que não houve atraso total, nem parcial ou omissão e muito menos falta de pagamento.

Alega que houve o afastamento arbitrário da contabilidade pela insipiente fiscalização na matéria de construção civil, como notou no relatório fiscal, sem ao menos analisar o CUSTO REAL CONTABILIZADO DA OBRA, o qual alega ser de R\$ 50.897.927,66 e não no valor de R\$ 40.752.598,23 dito pela fiscalização.

Relata que o julgador, quando cita o art. 431 da IN MPS SRP n.º 03/2005, em seu relatório, deixa de informar que esse procedimento da regra e seus parágrafos é um procedimento administrativo para obra de construção civil em que o contribuinte irá efetuar o recolhimento por aferição indireta e não manifesta o interesse para que sejam analisados os documentos contábeis.

Assim, relata o erro da fiscalização ao afastar de sua análise todo o arsenal de que dispõe, contábil, documental e de informações, para nortear o seu trabalho tão somente em cima de um isolado cálculo feito pelo setor administrativo.

No mais, reiterou os argumentos da Impugnação.

Este recurso voluntário 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. PRELIMINAR

I.a. Nulidade do Lançamento

Conforme elencado no relatório fiscal, o contribuinte alega nulidade do auto de infração ocasionada por um suposto erro na indicação do fundamento legal que rege o processo de aferição indireta das contribuições previdenciárias. Segundo o contribuinte, o lançamento foi

feito já na vigência da Instrução Normativa da Secretaria da Receita Previdenciária de n.º 24/2007, razão pela qual este era o dispositivo que deveria ser aplicado ao caso, contudo, a fiscalização utilizou-se dos procedimentos previstos na Instrução Normativa SRP n.º 3/2005 para embasar o lançamento.

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 n.º 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.

Havendo compreensão dos fatos e fundamentos que levaram à lavratura do auto de infração pelo contribuinte, bem como cumprimento dos requisitos do art. 10 do Decreto n.º 70.235/2012, não há como se falar em nulidade do auto de infração. Assim entende o CARF:

AUTO DE INFRAÇÃO. NULIDADE. CONTRADITÓRIO E AMPLA DEFESA.

Comprovado que o sujeito passivo tomou conhecimento pormenorizado da fundamentação fática e legal do lançamento e que lhe foi oferecido prazo para defesa, não há como prosperar a tese de nulidade por cerceamento do contraditório e da ampla defesa.

(Acórdão 3301004.756 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária, Sessão de 20/6/2018, Rel. Liziane Angelotti Meira)

AUTO DE INFRAÇÃO. NULIDADE.

Não se verificando a ocorrência de nenhuma das hipóteses previstas no artigo 59 do Decreto n.º 70.235/72 e observados todos os requisitos do artigo 10 do mesmo diploma legal, não há que se falar em nulidade da autuação

(Acórdão n.º 3302005.700 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária, Sessão 26/7/2018, Rel. Paulo Guilherme Déroulède)

Com relação ao argumento de nulidade do lançamento em razão da suposta indicação indevida do fundamento legal no momento da lavratura do auto de infração, entendo que tal circunstância não enseja a nulidade do lançamento. Explica-se.

Em sede de preliminar, não se discute o “mérito” do dispositivo debatido (*se a forma através da qual foi realizada a aferição indireta das contribuições previdenciárias era correto*), mas apenas se verifica se existem elementos suficientes para que o contribuinte possa exercer seu direito de defesa. Uma vez delineada as razões que levaram a autoridade fiscalizadora a proceder com o lançamento, cabia ao contribuinte impugná-las.

No presente caso, a autoridade fiscalizadora indicou todos os fundamentos legais que embasaram a forma de arbitramento das contribuições previdenciárias. Tal descrição encontra-se nas páginas 21 e seguintes do relatório fiscal, e segue adiante parcialmente reproduzida:

IN-SRP-03/05

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 n.º 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;

3/40

a(s) confirmado digitalmente. Pode ser consultado no endereço <https://cav.receita.fazenda.gov.br/ieCAC/publico/login.aspx?pe=1>

Deste modo, houve perfeita indicação do embasamento adotado pela autoridade fiscalizadora, circunstância que permitia ao contribuinte exercer seu direito de defesa. Cumpre ressaltar, inclusive, que no presente caso o contribuinte efetivamente exerceu sua defesa e apresentou diversos argumentos justificando o porquê a aferição realizada pela fiscalização estaria incorreta.

No que se refere ao argumento de que a autoridade fiscal utilizou fundamento legal já revogado quando do lançamento, entendo que não merecem prosperar as razões da RECORRENTE.

É que a Instrução Normativa SRP n.º 24/2007 não estava em vigor quando da emissão do ARO - Aviso de Regularização de Obra do empreendimento em exame.

Conforme bem demonstrou a autoridade julgadora de primeira instância, a Instrução Normativa SRP n.º 24/2007 apenas entrou em vigor em 01/10/2007 (por força da alteração promovida pela IN RFB n.º 764/2007), ao passo que o ARO da obra foi emitido em 12/09/2007, ainda sob a vigência da Instrução Normativa SRP n.º 3/2005.

Neste sentido, adoto como razões de decidir os seguintes trechos da decisão recorrida:

Com relação ao argumento que a Fiscalização da Receita Federal do Brasil não considerou em seu trabalho o conteúdo da IN MPS SRP n.º 24 de 30/04/2007, publicada no DOU em 02/05/2007, posto que esta teria alterado a IN MPS SRP n.º 03/2005, o mesmo não merece prosperar. Inicialmente, cumpre-nos reproduzir o conteúdo do §3º do artigo 431 da IN MPS SRP n.º 03/2005, em sua redação original,

que dispõe sobre normas gerais de arrecadação e arrecadação de contribuições previdenciárias:

Art. 431 . A partir das informações prestadas na DISO, após a conferência dos dados nela declarados com os documentos apresentados, será expedido pela SRP o ARO, em duas vias, destinado a informar ao responsável pela obra a área regularizada e, se for o caso, o montante das contribuições devidas, tendo a seguinte destinação:

(...)

§3º O ARO deverá ser emitido até o último dia útil da competência seguinte ao da protocolização da DISO .

A IN MPS SRP n.º 24, de 30/04/2007, publicada no DOU de 02/05/2007, responsável pela alteração de diversos dispositivos na IN MPS SRP n.º 03/2005 no tocante a regularização de contribuições previdenciárias incidentes sobre mão-de-obra empregada na construção civil, dispunha em seu artigo 3º que:

Art. 3º Esta Instrução Normativa entrará em vigor 90 dias contados a partir da data de sua publicação.

Entretanto, em 01/08/2007, já na vigência da Receita Federal do Brasil, foi editada a IN MF/RFB n.º 764, publicada no DOU de 03/08/2007, que em seu artigo 1º dispunha:

Art. 1º O art. 3º da Instrução Normativa MPS/SRP n.º 24, de 30 de abril de 2007, passa a vigorar com a seguinte redação:

"Art. 3º Esta Instrução Normativa entrará em vigor a partir de 1º de outubro de 2007."
(NR)

Conforme se constata de documento anexado pela Fiscalização às fls. 57 destes autos, o ARO – Aviso de Regularização de Obra do empreendimento em exame foi emitido em 12/09/2007, às 16:31hs, com cálculos efetuados corretamente sob a redação da IN MPS SRP n.º 03/2005 sem as alterações promovidas pela IN MPS SRP n.º 24/2007, posto que esta entrou em vigor somente a partir de 01/10/2007. Correto o procedimento adotado pela Fiscalização da Receita Federal do Brasil.

Assim, entendo que não há nulidade do auto de infração, seja por cerceamento do direito de defesa, seja pela suposta indicação incorreta de embasamento legal, conforme razões expostas.

II. MÉRITO

II.a. Do lançamento por aferição indireta

Como mencionado no relatório integrante deste voto, trata-se de lançamento por aferição indireta das contribuições previdenciárias incidentes sobre a mão de obra empregada em obra de construção civil da RECORRENTE (*Construção do Shopping Brisamar*).

De início, entendo ser prudente tecer algumas considerações sobre a figura do lançamento por aferição indireta.

A aferição indireta é uma modalidade de lançamento por arbitramento, que por sua vez é um mecanismo colocado à disposição das autoridades fiscalizadoras para possibilitar a apuração do montante do tributo devido, nas hipóteses em que o contribuinte não cumpre sua obrigação de disponibilizar as informações necessárias que possibilitam a verificação da base de cálculo tributária.

A regra geral de lançamento por arbitramento encontra-se no art. 148 do Código Tributário Nacional, que assim 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, 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.

Como é possível observar do artigo anteriormente mencionado, o arbitramento tributário será utilizado 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*”. Ou seja, sempre que as informações fornecidas pelo contribuinte forem insuficientes ou imprestáveis para apurar a base de cálculo do tributo devido.

Destaca-se que o arbitramento não é uma punição ao contribuinte, mas apenas um procedimento especial excepcional que permite apurar o efetivo montante do tributo devido nos casos em que inexistam os documentos ou declarações do contribuinte, ou estes não mereçam fé. Sobre o tema, transcreve-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:

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.

(Cf.: IBRAHIM, Fábio Zambitte. Curso de Direito Previdenciário. 17. ed. Rio de Janeiro: Impetus, 2012, p. 398)

Na esfera previdenciária, o lançamento por arbitramento tem suporte no art. 33, parágrafos 3º a 6º da Lei nº 8.212/1991, que assim determina:

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. [...]

§ 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.

§ 4º Na falta de prova regular e formalizada pelo sujeito passivo, 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 corresponsável o ônus da prova em contrário.

§ 5º O desconto de contribuição e de consignação legalmente autorizadas sempre se presume feito oportuna e regularmente pela empresa a isso obrigada, não lhe sendo lícito alegar omissão para se eximir do recolhimento, ficando diretamente responsável pela importância que deixou de receber ou arrecadou em desacordo com o disposto nesta Lei.

§ 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.

Percebe-se do referido artigo, que o mesmo aplica na espécie “contribuições previdenciárias” a regra geral estabelecida no art. 148 do CTN, especificando quais são as condutas que ensejarão o arbitramento das contribuições devidas. Ensejam o arbitramento previdenciário: (i) não apresentação de documentos; ou (ii) a contabilidade que não registra o real movimento da remuneração dos segurados, do faturamento e do lucro da empresa.

Não é por acaso que o art. 33, §6º, traz de maneira literal que apenas os vícios contábeis relacionados ao registro real da (i) remuneração dos segurados, (ii) do faturamento e (iii) do lucro da empresa ensejará o arbitramento do tributo. Isto porque, tais grandezas econômicas são constitucionalmente elencadas como base de cálculo das contribuições sociais, nos termos do art. 195 da Constituição Federal, adiante transcrito:

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)

Assim, vícios contábeis que impossibilitam a apuração do lucro da empresa apenas poderão ensejar o arbitramento da CSLL, ao passo em que vícios que impedem a verificação do faturamento ensejarão o arbitramento, por exemplo, da CPRB e vícios relacionados a folha de pagamento implicará no arbitramento das contribuições previdenciárias sobre a folha.

Não se desconhece que, na prática, um vício contábil relacionado a uma das grandezas de riquezas indicadas pode ser um indício da existência de vício relacionada a outra.

Sobre o tema, destaca-se posicionamento de Raphael Silva Rodrigues:

Entretanto, mesmo em face da situação supra referida, a **Fiscalização tem o ônus de comprovar que a divergência entre dados econômicos, notadamente receita aferida e montante de mão de obra empregada, decorre da falta de inclusão na folha de pagamentos do contribuinte do total de empregados segurados a seu serviço.** Isso porque a aparente distorção entre receita e mão de obra registrada pelo contribuinte pode decorrer da estrutura negocial utilizada.

Exemplo comum é o da obra de construção civil em que o empreiteiro se utiliza preponderantemente de subempreitada. **Nesse caso, a mão de obra própria registrada pelo empreiteiro pode ser bastante pequena se comparada com a receita decorrente do empreendimento, o que se justifica pelo fato de que a maioria ou grande parcela dos trabalhadores que laborarem na obra estarem vinculados às subempreiteiras.** A Fiscalização pode facilmente avaliar esse contexto, ao compatibilizar o valor da receita do contribuinte, o total da mão de obra registrada, os valores recolhidos a título de retenção na fonte dos serviços de subempreitada contratados e o porte do empreendimento. **O que não é correto é a consideração que a aparente distorção entre receita aferida e mão de obra registrada, de forma exclusiva, colocaria em descrédito a apuração e os recolhimentos de contribuições previdenciárias sobre a remuneração efetuadas pelo contribuinte, permitindo a aferição indireta.**

(Raphael Silva Rodrigues. AFERIÇÃO INDIRETA PREVIDENCIÁRIA: um procedimento fiscal excepcional. Publicado na R. Bras. Dir. Soc, Belo Horizonte, v. 1, n. 1, p. 116-140, jan./abr., 2018. Pgs. 116/140)

Conclui-se do exposto até o presente momento que:

- O arbitramento é uma forma de aferição do montante dos tributos devidos, nos casos em que for impossível verificar sua base de cálculo ante a ausência de declaração ou os esclarecimentos por parte do sujeito passivo, ou quando os documentos apresentados forem imprestáveis;
- O arbitramento é uma medida excepcional, que só poderá ser realizado quando for impossível auferir a base de cálculo do tributo que se pretende arbitrar;
- No caso do arbitramento das contribuições previdenciárias, ele apenas será possível quando ocorrerem as hipóteses previstas no art.33, §§3º e 6º da Lei nº 8.212/1991. Isto é, (i) não apresentação de documentos; ou (ii) a contabilidade que não registra o real movimento da remuneração dos segurados, do faturamento e do lucro da empresa;
- Especificamente sobre a segunda hipótese de arbitramento das contribuições previdenciárias (*quando a contabilidade for imprestável*), as inconsistências contábeis devem possuir direta relação com a base de cálculo do tributo que se pretende arbitrar;
- Cabe à fiscalização comprovar a efetiva existência dos vícios contábeis. Pequenos indícios de vícios não são suficientes para justificar o arbitramento, quando a fiscalização não comprovar que a causa deste indício foi a falha na contabilização da riqueza que constitui a base de cálculo do tributo que se pretende arbitrar.

Findado estes esclarecimentos prévios, analisar-se-á as razões que ensejaram no caso concreto o arbitramento das contribuições previdenciárias.

Em consulta ao relatório fiscal de fls. 18/57, verifica-se que as nulidades identificadas se dividem em três grandes grupos: (i) Mão de obra; (ii) Projetos e responsabilidade técnica; e (iii) materiais.

Estes três pontos serão analisados individualmente, comparando as razões apontadas pela fiscalização com as justificativas indicadas pelo contribuinte.

(i) Da mão-de-obra

No que diz respeito à mão-de-obra, a fiscalização subdivide o tópico em duas categorias, denominadas (i) mão-de-obra própria e (ii) mão de obra terceirizada.

Segundo o fiscal, houve falhas na contabilização da mão de obra própria, caracterizada pela existência de 23 (vinte e três) ações trabalhistas na qual a empresa é ré ou co-ré, cujo objeto é a alegação de supostos pagamentos “por fora”. Veja-se transcrição do relatório fiscal (fls. 24/26):

Conforme pesquisa realizada junto ao site www.trt02.gov.br (internet), verificamos constar 23 (vinte e três) Processos Trabalhistas contra a empresa Miramar. Em relação às empresas contratadas, a Miramar também é citada em alguns como co-réu, conforme relatamos a seguir, no histórico específico de cada contratada.

Dirigimo-nos então à Justiça do Trabalho, e, por amostragem, verificamos alguns onde a Miramar consta como réu, que citamos a seguir:

- **P.T. 01157/2007 distribuído em 15/08/07 -1”. Vara de São Vicente.**

Autor: Adriano Almeida Lima

Réu: Miramar

Cargo: Pedreiro tarefeiro

Admissão: 10/08/06

Demissão: 31/05/07

Salário: alega que ganhava R\$ 776,00 (holerith) + R\$ 750,00 “por fora” (através de depósito/ transferência numerário conta corrente)

Prestação de serviços no **Shopping Brisamar**, conforme contrato e CTPS.

Anexou ao processo extratos de conta corrente onde constam depósitos/transferências em valor superior ao salário contratado, para comprovação do “por fora” (autor)

Requer: diferenças s/verbas rescisórias.

Audiência: 30/01/08.

Observação: funcionário informado em GFIP da obra, no período de 08/06 a 04/07, com salário mensal entre R\$ 543,20 a R\$ 806,79.

Assim, segundo a fiscalização, essas 23 (vinte e três) ações trabalhistas comprovam que era o “*modus operandi*” da empresa pagar os funcionários por fora, razão pela qual os pagamentos informados em folha (e na contabilidade da empresa) não retratam a realidade da remuneração paga aos seus empregados.

Entendo que este é, sim, um indício que demonstra a conduta praticada pela empresa RECORRENTE capaz de atestar irregularidades em sua contabilidade, pois está evidente que diversos trabalhadores reclamam na justiça o direito trabalhista sobre verbas incidentes sobre os valores pagos “por fora” da folha.

Sabe-se que o arbitramento da base de cálculo das contribuições apenas pode ser realizado caso seja constatado que a contabilidade não demonstra o real movimento de remuneração dos segurados a seu serviço, o que torna impossível a apuração das contribuições. Neste sentido, como já exposto, não são pequenos erros ou infrações que ensejam o arbitramento, mas sim a “imprestabilidade” da contabilidade da empresa.

Quando há a constatação da existência de ações trabalhistas informando que diversos funcionários estavam recebendo pagamentos por fora, não se pode exigir que o fiscal analise o valor efetivamente recebido por todos eles (como poderia ser feito, em tese, caso a prática fosse identificada para apenas um ou dois trabalhadores). A meu ver, este é um grande indício de que havia irregularidades na contabilidade da empresa de modo a considera-la imprestável para a análise da massa salarial paga.

Ademais, conforme exposto ao longo deste voto, foram diversos indícios e constatações que permitiram concluir pela imprestabilidade da contabilidade da RECORRENTE, e não apenas um ou outro caso isolado.

No que diz respeito a mão de obra de terceiros, a fiscalização elenca uma série de empresas que foram subcontratadas pela RECORRENTE, e aponta em cada tópico as justificativas pelas quais entende que há infrações aptas a ensejar a desconsideração da contabilidade.

Segue, adiante, resumo das infrações:

- **CAVALCANTE CONTRUÇÕES CIVIL LTDA:** O valor da mão de obra indicada nos contratos está abaixo do parâmetro mínimo percentual de mão de obra estabelecido no art. 427 da IN SRP n.º 3/2005 (inferior a 40% do valor das notas fiscais emitidas).

Há, 7 processos trabalhistas contra essa empresa indicando a RECORRENTE como co-ré;

- **JOSÉ BARBOSA DA SILVA MONTAGENS:** O valor da mão de obra indicada nos contratos está abaixo do parâmetro mínimo percentual de mão de obra estabelecido no art. 427 da IN SRP n.º 3/2005 (inferior a 40% do valor das notas fiscais emitidas).

Há 1 processo trabalhista contra a empresa indicando a RECORRENTE como co-ré.

A RECORRENTE escriturou 3 notas fiscais no mês subsequente ao de sua emissão (competência indevida)

- **EMPREITEIRA IRMAOS ANDRADE SIC LTDA:** O valor da mão de obra indicada nos contratos está abaixo do parâmetro mínimo percentual de mão de obra estabelecido no art. 427 da IN SRP n.º 3/2005 (inferior a 40% do valor das notas fiscais emitidas).

Há 5 processos trabalhista contra a empresa indicando a RECORRENTE como co-ré.

- **SANTOS E MARANDUBA S/C LTDA – ME e MARANDUBA E SAI S/C LTDA- ME:** O valor da mão de obra indicada nos contratos está abaixo do parâmetro mínimo percentual de mão de obra estabelecido no art. 427 da IN SRP n.º 3/2005 (inferior a 40% do valor das notas fiscais emitidas).
- **EIKO ENGENHARIA E INSTALAÇÃO LTDA:** O valor da mão de obra indicada nos contratos está abaixo do parâmetro mínimo percentual de mão de obra estabelecido no art. 427 da IN SRP n.º 3/2005 (inferior a 40% do valor das notas fiscais emitidas).

Há 5 processo trabalhista contra a empresa indicando a RECORRENTE como co-ré.

A RECORRENTE escriturou 2 notas fiscais no mês subsequente ao de sua emissão (competência indevida)

- **GESSOS ANTONELLI LTDA - ME:** O valor da mão de obra indicada nos contratos está abaixo do parâmetro mínimo percentual de mão de obra estabelecido no art. 427 da IN SRP n.º 3/2005 (inferior a 40% do valor das notas fiscais emitidas).

A RECORRENTE escriturou 1 nota fiscal no mês subsequente ao de sua emissão (competência indevida)

- **J.J NETO EMPREITEIRA LTDA – ME:** O valor da mão de obra indicada nos contratos está abaixo do parâmetro mínimo percentual de mão de obra estabelecido no art. 427 da IN SRP n.º 3/2005 (inferior a 40% do valor das notas fiscais emitidas).

A RECORRENTE escriturou 1 nota fiscal no mês subsequente ao de sua emissão (competência indevida)

- **J.K VIEIRA – ELÉTRICA, HIDR. E MONTAGEM LTDA - EPP:** Há 3 processo trabalhista contra a empresa indicando a RECORRENTE como co-ré.

Em duas notas fiscais constam o endereço de outra obra, mas a RECORRENTE as escriturou na contabilização da obra em questão (shopping Brisamar).

- **GESSO LUPA LTDA – ME:** Há 2 processos trabalhista contra a empresa indicando a RECORRENTE como co-ré.

A RECORRENTE escriturou 1 nota fiscal no mês subsequente ao de sua emissão (competência indevida)

- **ABACO MÉTODOS TECNOLÓGICOS LTDA:** Há 2 processos trabalhista contra a empresa indicando a RECORRENTE como co-ré.

Em duas notas fiscais constam o endereço de outra obra, mas a RECORRENTE as escriturou na contabilização da obra em questão (shopping Brisamar).

- **F.C. FERREIRA GESSO:** O valor da mão de obra indicada nos contratos está abaixo do parâmetro mínimo percentual de mão de obra estabelecido no art. 427 da IN SRP nº 3/2005 (inferior a 40% do valor das notas fiscais emitidas).

A RECORRENTE escriturou 1 nota fiscal no mês subsequente ao de sua emissão (competência indevida)

- **MANUBRAS PORTAS AUTOMÁTICA LTDA:** Não foram identificadas falhas.

- **EQUISERVICE SER. DE INS. E MANUT. LTDA:** Não foram identificadas falhas.

- **MAR MOSAICO REVESTIMENTO LTDA – ME:** Não foram identificadas falhas;

- **MARCATO ARTES METÁLICAS LTDA – ME:** O valor da mão de obra indicada nos contratos está abaixo do parâmetro mínimo percentual de mão de obra estabelecido no art. 427 da IN SRP nº 3/2005 (inferior a 40% do valor das notas fiscais emitidas).

A RECORRENTE escriturou 1 nota fiscal no mês subsequente ao de sua emissão (competência indevida);

- **AC & F SERVIÇOS TÉCNICOS LTDA:** O valor da mão de obra indicada nos contratos está abaixo do parâmetro mínimo

percentual de mão de obra estabelecido no art. 427 da IN SRP n.º 3/2005 (inferior a 40% do valor das notas fiscais emitidas).

- **M.C. LOCAÇÃO DE MÁQUINAS E TERRAPLANAGEM S/C LTDA:** A empresa contratada apresentou GFIP informando apenas a remuneração de pró-labore de duas sócias. A RECORRENTE apresentou a GPS referente à retenção.
- **LIMPADORA ORQUIDÁRIO S/C LTDA:** Na competência de 04/2007 consta NFS 015420 de 3/4/2007 no valor de R\$ 600,00 indicando serviços prestados por motorista e ajudante, entretando a GFIP de 04/2007 consta apenas a remuneração do motorista no valor de R\$ 48,83.

Há 9 processos trabalhistas contra a empresa indicando a RECORRENTE como co-ré.

A RECORRENTE escriturou 1 nota fiscal no mês subsequente ao de sua emissão (competência indevida)

- **PROJECTA GRANDES ESTRUTURAS LTDA:** O valor da mão de obra indicada nos contratos está abaixo do parâmetro mínimo percentual de mão de obra estabelecido no art. 427 da IN SRP n.º 3/2005 (inferior a 40% do valor das notas fiscais emitidas).

Há 25 processos trabalhistas contra a empresa indicando a RECORRENTE como co-ré.

A RECORRENTE não apresentou na competência de 12/2006 GFIP da empresa contratada com as informações relativas aos trabalhadores para serem anexadas em DISO.

- **LOCAÇÕES DE EQUIPAMENTOS ROMANO LTDA – EPP:** Não foram identificadas falhas.
- **SPECIAL PORT COM. E IMPORTAÇÃO LTDA:** O valor da mão de obra indicada nos contratos está abaixo do parâmetro mínimo percentual de mão de obra estabelecido no art. 427 da IN SRP n.º 3/2005 (inferior a 40% do valor das notas fiscais emitidas).

Apenas apresentou NFS e GFIP para a competência 1/2007, porém foram apresentadas durante a fiscalização várias notas fiscais de materiais para aplicação na obra emitidas nos meses seguintes.

- **ITO & ANZAI LTDA – EPP:** O valor da mão de obra indicada nos contratos está abaixo do parâmetro mínimo percentual de mão de obra estabelecido no art. 427 da IN SRP n.º 3/2005 (inferior a 40% do valor das notas fiscais emitidas).

Há 3 processos trabalhistas contra a empresa indicando a RECORRENTE como co-ré.

Na competência de 04/2007 há na contabilidade idencação de valores referentes à compra de materiais sem a correspondente declaração em GFIP.

- **FRANK MILI CARPETES LTDA – ME:** Não foram identificadas falhas.
- **A.F CINTRA ENGENHARIA E CONSTRUÇÃO LTDA:** O valor da mão de obra indicada nos contratos está abaixo do parâmetro mínimo percentual de mão de obra estabelecido no art. 427 da IN SRP nº 3/2005 (inferior a 40% do valor das notas fiscais emitidas).

Há 5 processos trabalhistas contra a empresa indicando a RECORRENTE como co-ré.

- **ARRUDA E GIRTLE LTDA – ME:** A empresa não apresentou GFIP para a obra.

Em análise das razões acima apontadas, mais uma vez entendo que a fiscalização apresentou diversos indícios de irregularidades que, juntos, dão suporte ao afastamento da contabilidade da empresa.

Observa-se que os principais motivos apresentados pela fiscalização foram: (i) existência de processos trabalhistas; (ii) valor da mão-de-obra inferior ao percentual estabelecido em instrução normativa de 40%; e (iii) contabilização das notas fiscais no mês subsequente ao de sua emissão.

No que diz respeito a existência de processos trabalhistas, mantenho meu posicionamento de que, dado ao volume dos mesmos, representam forte indício da prática de irregularidades, capaz de ensejar a imprestabilidade da contabilidade.

Quanto ao argumento de que as notas fiscais possuíam percentual de mão-de-obra inferior ao parâmetro mínimo percentual estabelecido no art. 427 da IN SRP nº 3/2005, este foi apenas mais um parâmetro para demonstrar que as remunerações indicadas em GFIP eram bastante inferiores ao serviço contratado. Porém, uma análise mais cautelosa das razões apresentadas pela autoridade fiscal permite compreender que diversas notas fiscais expressam o valor da mão de obra, e que a respectiva remuneração declarada em GFIP foi em valor inferior ao da mão-de-obra indicada na nota fiscal.

Isto fica evidente no caso da AC & F SERVIÇOS TÉCNICOS LTDA. (fl. 41 – item 11.3.5), para o qual a fiscalização indica que a própria nota fiscal indica que o valor da mão da obra foi de R\$ 50.466,51 sendo que a RECORRENTE declarou em GFIP a remuneração de R\$ 2.000,00).

O mesmo se observa para diversos casos, como, por exemplo:

- PROJECTA GRANDES ESTRUTURAS LTDA. (fl. 43):

Valor da MO discriminada na NFS = R\$ 22.500,00

GFIP - Remuneração MO = R\$ 3.183,38

- SPECIAL PORT COM. E IMPORTAÇÃO LTDA. (fls. 44/45):

Valor dos serviços - MO (NFS) = R\$ 8.500,00

GFIP - Remuneração MO = R\$ 700,00

- ITO & ANZAI LTDA - EPP.

Valor da MO discriminada na NFS = R\$ 34.000,00

GFIP - Remuneração MO = R\$ 1.748,26

- A. F. CINTRA ENGENHARIA E CONSTRUÇÃO LTDA. (fl. 46):

Valor da MO discriminada na NFS = R\$ 7.000,00

GFIP - Remuneração MO = R\$ 595,00

Ou seja, para os casos acima, não se está demonstrando que o valor declarado em GFIP está inferior aos 40% do valor da NF, mas sim que a própria Nota Fiscal indica valor de mão de obra bastante superior àquele declarado em GFIP.

Ao indicar uma série de notas cujo valor de mão de obra foi declarado a menor em GFIP, este também é um grande indício de que a contabilidade da RECORRENTE não registra o movimento real de remuneração dos segurados a seu serviço, de modo a permitir a apuração das contribuições efetivamente devidas por aferição indireta.

Sabe-se que pequenos indícios não bastam para o arbitramento. No entanto, diversos indícios podem, sim, ser aceitos como uma constatação de que a contabilidade da empresa não retrata a realidade da remuneração dos segurados.

Por fim, quanto à contabilização das notas fiscais na competência equivocada, s.m.j, tal prática, por si só, não tem o condão de tornar a contabilidade imprestável. Trata-se de um mero erro formal. Todas as informações necessárias a verificar o fato gerador da contribuição patronal estavam presentes nas notas fiscais contabilizadas extemporaneamente.

Diga-se de passagem, que as notas fiscais sempre eram contabilizadas no mês subsequente de sua emissão, o que indica que este método de contabilização não foi empregado para ludibriar o fisco, mas sim decorrente de alguma parametrização do sistema contábil da empresa. No mais, há de se destacar que todas as notas contabilizadas (ainda que extemporaneamente) foram acompanhadas dos efetivos comprovantes de retenção das contribuições previdenciárias incidentes.

Contudo, apesar de entender que tal vício, isoladamente, não poderia ensejar a desconsideração da contabilidade da empresa, a escrituração em desrespeito ao princípio da competência, aliada à constatação de pagamentos realizados “por fora” e à verificação de que o valor efetivo da mão de obra especificados em diversas notas fiscais eram declarados em GFIP por um valor significativamente inferior, acaba sendo mais uma constatação de irregularidade na contabilidade a fim de torná-la imprestável para análise da real remuneração paga aos trabalhadores da RECORRENTE.

Ante o exposto, ante os argumentos apontados na sessão “da mão de obra”, entendo que agiu certo a autoridade lançadora ao promover o arbitramento da base de cálculo.

(ii) Projetos e responsabilidade técnica

A fiscalização alegou que a empresa não contabilizou o pagamento das taxas referentes à Anotação de Responsabilidade Técnica – ART, tampouco informou em DISO as remunerações pagas ao técnico no período de 01/2006 a 03/2006.

Ainda que seja um argumento procedente, a ausência de contabilização de uma única despesa, ou de declaração de pagamentos de um único funcionário, s.m.j., não seria – isoladamente – circunstância suficiente para autorizar o lançamento por arbitramento, pois este é medida excepcional e depende da imprestabilidade da contabilidade.

Contudo, assim como já exposto em relação à contabilização das notas fiscais na competência equivocada, o que a autoridade fiscal buscou apresentar foram diversas falhas e indícios que, quando analisados de forma conjunta, permitem atestar que a contabilidade da contribuinte não registra o movimento real de remuneração dos segurados a seu serviço.

Neste cenário, dada a constatação de diversas falhas e indícios de declaração de remuneração a menor, entendo que agiu bem a autoridade lançadora ao efetuar o arbitramento da base de cálculo.

(iii) Materiais

A fiscalização constatou que a empresa contabilizou a aquisição de diversos materiais não estocáveis a partir de 02/01/2006, mas que apenas contratou funcionários a partir de 03/2006. Deste modo, restaria comprovado que houve ocultação de remuneração paga no período de 01 e 02 de 2006.

Para justificar tal alegação, a autoridade fiscal aponta que existem diversos lançamentos contabilizados na conta 1.1.03.03.01 – Materiais Aplicados Brisamar – a partir de 02/01/06, referentes à aquisição de mercadorias para aplicação na construção, não tendo sido declarada a correspondente mão de obra necessária para tal serviço no período (só apresentou mão de obra contratada a partir de 03/2006 e mão de obra própria a partir de 04/2006). Ademais, a partir de 09/01/2006 existe fornecimento de concreto preparado para a obra, conforme Notas Fiscais-Faturas de Serviços emitidas pela empresa Holcim Brasil S/A – CONCRETEX, período em que a empresa não possui mão de obra própria e nem de terceiros declarada. Tal fato

evidenciaria a utilização de mão-de-obra irregular, uma vez que o concreto não pode ser estocado.

Ora, o concreto é uma etapa já um pouco avançada da obra. Antes de receber o concreto, deve haver a necessária mão de obra para a parametrização do projeto, do recebimento do material, da correta alocação do material, de apontar onde será depositado o concreto, qual a quantidade e qual o tipo, etc. Ou seja, são diversas etapas que devem ser observadas antes do recebimento do concreto que demonstram a necessidade de haver mão de obra contratada antes do recebimento do material.

Mesmo raciocínio aplica-se a outros materiais, como os elétricos. Ora, é preciso haver alguém que determine ao menos a compra do material, sua quantidade, especificação, além de realizar a conferência no momento do recebimento.

Não se pode imaginar que um fornecedor compareceu ao canteiro de obras e descarregou o material no local sem um mínimo de conferência por parte da construtora.

Ademais, o contrato firmado com a BRASFOND – FUNDAÇÕES ESPECIAIS (que consta como objeto do serviço o preparo de alicerces para obras de construção civil) descreve que o serviço engloba o lançamento de concreto acompanhado do fornecimento de mão-de-obra (fls. 373 e ss), veja-se:

A. QUANTIDADE E TIPO DOS SERVIÇOS A EXECUTAR

(...)

A5. Sequência executiva dos serviços a serem executados pela BRASFOND:

- **Parede Diafragma**

- preparo, aplicação e controle tecnológico da lama bentonítica;
- escavação;
- colocação dos módulos de amoldadura; '
- lançamento de concreto.

B. SERVIÇOS E ATIVIDADES À CARGO DA BRASFOND:

(...)

B3. Fornecimento de mão-de-obra e equipamentos necessários à execução dos serviços.

(...)

D. PRAZOS .

D1. De início: 02/01/2006.

D2. De execução:

- Parede Diafragma: prazo estimado em 60 dias com 1 conjunto de equipamentos.

Ou seja, houve a contratação de mão de obra sem que a RECORRENTE realizasse a sua contabilização ou declaração.

No que diz respeito à infração relacionada à aquisição de escadas rolantes e elevadores da THYSSENKRUPP, também entendo que a irregularidade apontada pela fiscalização é um indício que atesta a imprestabilidade da contabilidade da RECORRENTE

Observa-se do relatório fiscal (fls. 49), que a falha identificada pela fiscalização diz respeito à contabilização das notas fiscais na competência indevida.

Como já mencionado anteriormente, tal prática, ainda que seja caracterizada como falha na escrituração, s.m.j., não seria grave o suficiente para ensejar toda a desconsideração da contabilidade da empresa e autorizar o arbitramento das contribuições previdenciárias quando detectada isoladamente.

Sabe-se que o arbitramento é medida excepcional, sendo apenas autorizado em hipóteses remotas. Contudo, a autoridade fiscal buscou apresentar foram diversas falhas e indícios (conforme exposto ao longo deste voto) que, quando analisados de forma conjunta, permitem atestar que a contabilidade da contribuinte não registra o movimento real de remuneração dos segurados a seu serviço.

Assim, nego provimento ao recurso voluntário por julgar correto o arbitramento promovido pela autoridade lançadora.

CONCLUSÃO

Em razão do exposto, voto por NEGAR PROVIMENTO ao recurso voluntário, nos termos das razões acima expostas.

(documento assinado digitalmente)

Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim