



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

**Processo n°** 18050.003982/2008-27  
**Recurso n°** Voluntário  
**Acórdão n°** 2301-003.950 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 19 de março de 2014  
**Matéria** AFERIÇÃO INDIRETA  
**Recorrente** TELENGE TELECOMUNICAÇÕES E ENGENHARIA  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS**

Período de apuração: 01/08/1996 a 31/12/1998

**AFERIÇÃO INDIRETA**

A constatação de que a contabilidade não registra o movimento real do faturamento, do lucro e de remuneração dos segurados a serviço da empresa, enseja a aferição indireta das contribuições efetivamente devidas, cabendo à empresa o ônus da prova em contrário.

O valor da remuneração da mão-de-obra utilizada na execução dos serviços contratados, aferido indiretamente, corresponde, no mínimo, a quarenta por cento do valor dos serviços contidos na nota fiscal, fatura ou recibo.

**ERROS CONTABILIDADE POSTERIOR AO LANÇAMENTO.**

Não pode a autuação ser baseada em ofício do Ministério Público do Trabalho de uma localidade, extensivo a demais filiais, mormente em sendo erro pontual e, sobretudo, em data posterior ao lançamento.

Recurso Voluntário Provido

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado: I) Por maioria de votos: a) em dar provimento ao recurso, devido aos equívocos na contabilidade terem ocorrido em período posterior ao da aferição, nos termos do voto do Redator. Vencida a Conselheira Bernadete de Oliveira Barros, que votou em negar provimento ao recurso..

(assinado digitalmente)

**Marcelo Oliveira - Presidente.**

(assinado digitalmente)

Bernadete De Oliveira Barros - Relator.

(assinado digitalmente)

Wilson Antônio de Souza Correa - Redator designado.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Marcelo Oliveira (Presidente), Wilson Antonio De Souza Correa, Mauro Jose Silva, Bernadete de Oliveira Barros, Manoel Coelho Arruda Junior, Adriano Gonzales Silvério.

## Relatório

Trata-se de crédito previdenciário lançado contra a empresa acima identificada, referente às contribuições devidas à Seguridade Social, correspondentes à contribuição da empresa, à destinada ao financiamento dos benefícios decorrentes dos riscos ambientais do trabalho e aos terceiros.

Conforme Relatório Fiscal (fls. 139), o crédito constante do lançamento foi obtido com base no valor bruto das notas fiscais de prestação de serviços, por aferição indireta, de acordo com os percentuais mínimos estabelecidos no item VII, 51, da OS 209/99, c/c artigos 53, 54 e 55, da IN 18/2000.

A autoridade notificante informa que a empresa paga horas extras a seus empregados “por fora” da folha de pagamento, e não registra tais pagamentos em sua contabilidade, deixando de lançar, por tanto, em títulos próprios de sua contabilidade, o movimento real da remuneração dos segurados a seu serviço, infringindo, dessa forma, o art. 32, II, da Lei 8.212/91 e o art. 225, II, parágrafo 13, do Decreto 3.048/99.

A notificada apresentou defesa e, de sua análise, o processo foi convertido em diligência, nos termos do Despacho de fls. 290, resultando na emissão do Relatório Fiscal Complementar de fls. 334, por meio do qual a autoridade fiscal discute cada argumento trazido na impugnação, e conclui por acatar parte das razões trazidas pela notificada e por retificar o débito.

Por meio Decisão-Notificação nº 04-401.4/817/2002 (fls. 351), o INSS julgou a Notificação Fiscal de Lançamento de Débito - NFLD procedente em parte, acatando o parecer retificador da fiscalização e a recorrente, inconformada com a decisão, apresentou recurso tempestivo (fls.368), alegando, em síntese, o que se segue.

Insurge-se contra o procedimento de aferição indireta adotado na apuração do débito, alegando que a fiscalização preferiu desconsiderar todos os livros e documentos disponibilizados e simplesmente somar todas as notas fiscais de serviço, abatendo as guias pagas, tendo sido apenas este o trabalho da fiscalização, que culminou na lavratura de 13 notificações, em diversos Estados da Federação.

Questiona que fato tão grave teria acontecido para que as autoridades autuantes desprezassem a contabilidade da notificada e preferissem o extremo caminho do arbitramento e aponta como motivo para tanto o ofício remetido pelo Ministério Público do Trabalho do Paraná, de onde os autuantes retiraram alguns fatos que foram decisivos para que ao final optassem pelo arbitramento, quais sejam, a existência de recibos paralelos do pagamento de horas extras e cartões de ponto sem o registro das horas extras realizadas.

Estranha o fato de que tenha sido apenas essa motivação, envolvendo apenas o período de 04/1999 e 01/2000, que levou a fiscalização a optar por um arbitramento de todos os empregados da notificada, incluindo mais outros 05 municípios, e abrangendo um período muito superior ao das apontadas irregularidades, ao invés de simplesmente cobrar da notificada as eventuais contribuições que não teriam sido pagas.

Entende que notificação não pode subsistir, visto que é totalmente ilegal e injusta, entestando inclusive com a orientação solidificada do próprio INSS, conforme se verifica da IN no 70/2002, art. 58, § 2º, refletida em reiteradas decisões de primeira e segunda instâncias, sem falar da copiosa jurisprudência dos Tribunais a respeito do Tema.

Transcreve afirmação feita pelos agentes autuantes nos autos do AI 35.159.108-7, no sentido de que a autuada recolheu e declarou em GFIP, antes do início da ação fiscal em curso, os valores referentes às horas extras pagas e informa que junta aos autos, para que se possa avaliar a injustiça do arbitramento, cópias de várias inspeções do Ministério do Trabalho em seu estabelecimento matriz, em Salvador, onde nenhuma irregularidade foi encontrada.

Registra que o próprio Procurador do Trabalho, que liderou a inspeção de Curitiba, informou que o procedimento investigatório limita-se àquela filial, o que torna flagrante o excesso cometido pelos autuantes, que resolveram estender as conclusões da fiscalização em Curitiba para os outros estabelecimentos, mesmo sabendo que em nenhum deles foi constatada qualquer irregularidade.

Sustenta que não ocorrera nenhuma das hipóteses que autorizam o arbitramento, contidas no art. 148 do CTN e que, de acordo com a ON 02/95, que uniformizou o conteúdo do Relatório Fiscal integrante das NFLD, em seu item 4.4.8, quando se refere à aferição indireta (arbitramento), determina que o FCP "deverá apresentar, de forma pormenorizada, a justificativa da aferição, com caracterização da ausência dos elementos solicitados, da insuficiência ou da não aceitação dos apresentados".

Ressalta que, no caso sob exame, não houve "ausência dos elementos solicitados" ou mesmo "insuficiência" ou "não aceitação dos apresentados", pois tudo foi apresentado à fiscalização do INSS e, mesmo as apontadas irregularidades encontradas pela inspeção da Procuradoria do Trabalho, no Paraná, já estavam regularizadas quando da fiscalização do INSS.

Aponta alguns equívocos materiais que, segundo entende, foram cometidos na apuração do débito, discordando da forma utilizada para a aferição, argumentando que a IN 18/2000 citada no relatório fiscal é aplicável exclusivamente para obra de construção civil, o que não é o caso dos serviços prestados pela recorrente, que é uma "fornecedora de serviços de implantação, instalação, montagem e reparos no sistema de telecomunicações", conforme comprova o próprio CNPJ da notificada, que faz constar o código da atividade econômica principal como sendo o de nº 64.20-3/06, correspondente a "Serviço de Manutenção de Redes de Telecomunicações".

Assevera que houve inúmeros equívocos nos lançamentos das NFLDs, com valores equivocados das notas fiscais e guias de recolhimentos, e a notificada, para comprovar, elencou, um a um, os apontados equívocos do lançamento, separando-os por NFLD, sendo que neste ponto teve a sua defesa acolhida pela instancia anterior, que reduziu o débito em algumas das NFLDs, mantendo, no entanto, o vergonhoso arbitramento, injustificadamente.

Reitera que não se justificaria a adoção do temerário arbitramento, que é uma medida extrema, a ser utilizada em último caso, quando forem "omissos ou não mereçam fé as declarações ou esclarecimentos prestados, ou os documentos expendidos pelo sujeito passivo", nos exatos termos do art. 148 do CTN.

Colaciona alguns julgados administrativos e judiciais sobre o tema, afirmando ser importante essa avaliação pois, se a notificada não obtiver êxito na instância

administrativa, recorrerá ao judiciário, onde é certa sua vitória, o que acarretará a condenação do INSS a pagar os honorários de sucumbência, sendo que os julgadores deverão levar em conta este fato, uma vez que poderão serem responsabilizados no futuro.

Cita a IN 70/2002 que, em seu art. 58, § 2º, dispõe que "somente será aferida indiretamente a base de cálculo de contribuição referente ao período no qual ocorreu qualquer das hipóteses previstas nos incisos I a II e IV", sendo, portanto, ilegal a ampliação do tempo, como acabou ocorrendo.

Finaliza requerendo que seja acolhida a irrisignação, para afastar o ilegal, injusto e temerário arbitramento, por violar os mais básicos direitos da defendente.

O INSS, por meio do Contra-Razões, manteve a decisão recorrida e a 2ª CAJ do CRPS, por meio do Acórdão 399 (fls. 429), decidiu, por unanimidade, anular a decisão de primeira instância, para que fosse dada ciência, ao contribuinte, do resultado da diligência realizada após a impugnação.

Devidamente cientificada do Acórdão do CRPS e do pronunciamento da fiscalização, a recorrente se manifestou às fls. 441 e a Secretaria da Receita Previdenciária, por meio Decisão-Notificação nº 04-401.4/0330/2006 (fls. 474), julgou a Notificação Fiscal de Lançamento de Débito - NFLD procedente em parte, mantendo a retificação feita anteriormente.

Inconformada com a nova decisão, a notificada apresentou recurso (fls.502), repetindo basicamente as alegações já trazidas em suas manifestações anteriores.

Em relação às alegações trazidas pela autoridade julgadora de primeira instância, anota que, no caso dos autos, ao contrário do alegado, não houve, "em tese", sonegação de contribuição previdenciária, uma vez que, como foi consignado pelos próprios autuantes, a recorrente, antes do início da ação fiscal, declarou em GFIP os valores referentes às horas extras pagas, recolhendo em GPS os valores devidos à Previdência Social.

Observa que o eventual equívoco cometido pela recorrente não ensejou prejuízo ao erário, na medida em que o tributo devido foi declarado, confessado e recolhido, com a devida atualização monetária, antes mesmo do início da ação fiscal.

Argumenta que os princípios da contabilidade citados na decisão recorrida, previstos na Resolução CFC nº 750/93, não são suficientes para fundamentar a medida extrema do arbitramento, pois, de uma leitura atenta dos artigos 6º, 7º e 9º da predita Resolução, que correspondem aos princípios da oportunidade, do lançamento pelo valor original e da competência, respectivamente, permite concluir que eles sequer tratam da matéria específica em discussão nos autos, exatamente porque, sendo gerais e abstratos, servem para conduzir e orientar o profissional da contabilidade.

Qualifica de falsa e contraditória à própria normatização do INSS a premissa do julgador monocrático de que a contabilidade é uma entidade integral, não sendo possível uma limitação temporal ou especial da desconsideração da escrita contábil, uma vez que a IN 70/02 do próprio INSS estabelece que somente será aferida a base de cálculo de contribuição referente ao período no qual ocorreu qualquer das hipóteses previstas nos incisos I, II e IV.

Sobre a alegação de que tal normativo é inaplicável ao caso, argumenta que o art. 106, do CTN, permite a retroatividade benigna quando se trata de uma norma meramente interpretativa, e insiste na ilegalidade do arbitramento e, após reiterar alegações trazidas nas manifestações anteriores, finaliza solicitando que seja acolhido o recurso e afastada a notificação formalizada.

Na tentativa de comprovar a ilegalidade do lançamento, destaca que a NFLD 35.159.106-0, lavrada na mesma ação fiscal, foi julgada nula pelo então CRPS, que entendeu, na ocasião, que a aferição indireta realizada feriu frontalmente o art. 148, do CTN, e os arts 33 e 37, da Lei 8.212/91.

Requer que seja aplicado o mesmo entendimento ao presente caso, no qual se verifica situação idêntica àquela julgada anteriormente, e que seja julgada nula a NFLD 35.159.095-1, para afastar o ilegal arbitramento.

É o relatório.

## Voto Vencido

Conselheiro Bernadete de Oliveira Barros

O recurso é tempestivo e todos os pressupostos de admissibilidade foram cumpridos, não havendo óbice ao seu conhecimento.

Da análise do recurso apresentado, verifica-se que a recorrente tenta demonstrar que o procedimento de aferição indireta realizado pela fiscalização é descabido, e que a notificação é ilegal e injusta, não podendo subsistir.

Porém, a fiscalização constatou que a empresa remunerava segurados empregados com o pagamento de horas extras e não registrava, em sua contabilidade, tais pagamentos.

Portanto, foi constatado, do exame da Escrituração Contábil da empresa, que a notificada não registrou o movimento real da remuneração dos segurados a seu serviço e da receita, nos Livros Contábeis de 1999 e 2000, ensejando, dessa forma, o arbitramento do débito, com base nas notas fiscais de serviço, e a aferição indireta em conformidade com o artigo 33, §§ 3º, 4º, e 6º, da Lei 8.212/91.

A notificada alega que recolheu e declarou em GFIP, antes do início da ação fiscal em curso, os valores referentes às horas extras pagas e informa que junta aos autos, para que se possa avaliar a injustiça do arbitramento, cópias de várias inspeções do Ministério do Trabalho em seu estabelecimento matriz, em Salvador, onde nenhuma irregularidade foi encontrada.

Ocorre que o débito não foi arbitrado pelo fato de a empresa não ter pago ou informado as contribuições devidas incidentes sobre as horas extras em GFIP, mas sim por não terem esses pagamentos sido registrados nos Livros Contábeis da recorrente, o que prova que a contabilidade não espelha a realidade econômico-financeira ou o valor real da mão de obra a serviço da notificada.

A recorrente estranha o fato de que, apesar de as irregularidades constatadas envolverem apenas o período de 04/1999 e 01/2000 e apenas a filial de Curitiba, a fiscalização optou por um arbitramento de todos os empregados da notificada, incluindo mais outros 05 municípios, e abrangendo um período muito superior ao das apontadas irregularidades, ao invés de simplesmente cobrar da notificada as eventuais contribuições que não teriam sido pagas.

Todavia, conforme esclarecido na decisão recorrida, a contabilidade da empresa é centralizada, não estando segregada por CNPJ, e a existência de pagamentos de remuneração realizados nos exercícios fiscais de 1999 e 2000 e não contabilizados nos Livros Diários dos respectivos exercícios demonstra que a contabilidade da empresa não merece fé, já que os lançamentos não atendem aos princípios contábeis, não havendo que se falar em limitação temporal ou espacial, o que justifica a utilização do lançamento arbitrado, nos termos

A recorrente sustenta que não ocorrera nenhuma das hipóteses que autorizam o arbitramento, contidas no art. 148 do CTN e que não foi observado o disposto na ON 02/95, que determina que o FCP "*deverá apresentar, de forma pormenorizada, a justificativa da aferição, com caracterização da ausência dos elementos solicitados, da insuficiência ou da não aceitação dos apresentados*", ressaltando que, no caso sob exame, não houve "*ausência dos elementos solicitados*" ou mesmo "*insuficiência*" ou "*não aceitação dos apresentados*", pois tudo foi apresentado à fiscalização do INSS e, mesmo as apontadas irregularidades encontradas pela inspeção da Procuradoria do Trabalho, no Paraná, já estavam regularizadas quando da fiscalização do INSS.

Contudo, no caso das contribuições previdenciárias, a base de cálculo é a remuneração paga aos segurados empregados e contribuintes individuais, ou seja, é o valor da mão de obra.

O art. 148, do CTN, tantas vezes utilizados na argumentação da recorrente, estabelece que "*Quando o cálculo do tributo tenha por base, ou tem 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.*"

No caso dos autos, o fato de a empresa não declarar, em sua contabilidade, todo o valor da mão de obra utilizada na prestação dos serviços, demonstra que não merecem fé os seus Livros contábeis, que são documentos expedidos pelo sujeito passivo.

E o AFPS, cuja atividade é vinculada aos ditames legais, ao constatar que a contabilidade da recorrente não espelha 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 e do lucro, agiu em conformidade com os ditames legais e apurou corretamente o débito por aferição indireta, mediante a aplicação dos percentuais previstos na legislação, sobre o valor da nota fiscal de prestação de serviços.

Portanto, ao contrário do que afirma a recorrente, observa-se que a NFLD foi lavrada de acordo com os dispositivos legais e normativos que disciplinam a matéria, tendo o agente notificante demonstrado, de forma clara e precisa, a ocorrência do fato gerador da contribuição previdenciária, fazendo constar, nos relatórios que compõem a Notificação, os fundamentos legais que amparam o procedimento adotado e as rubricas lançadas.

O Relatório Fiscal traz todos os elementos que motivaram a lavratura da NFLD e o relatório Fundamentos Legais do Débito – FLD, encerra todos os dispositivos legais que dão suporte ao procedimento do lançamento, separados por assunto e período correspondente, garantindo, dessa forma, o exercício do contraditório e ampla defesa à notificada.

Assim, ao apresentar documentos que não registram o movimento real de remuneração, a recorrente não deu outra alternativa à auditoria fiscal a não ser arbitrar o débito, conforme determina o § 3º, art. 33, da Lei 8.212/91, aplicando os percentuais previstos na legislação vigente à época.

Cumprido observar que os percentuais utilizados pela fiscalização para apuração da base de cálculo da contribuição previdenciária são aqueles estabelecidos nos

normativos vigentes à época, quais sejam, OS 51/92, OS 83/93, confirmados posteriormente pelas OS 203/99 e 209/99, qual seja, 40% sobre o valor total da nota fiscal de serviços.

E, como não é facultado ao servidor público eximir-se de aplicar uma lei, o agente fiscal, ao constatar tal situação, agiu corretamente arbitrando o débito e lavrando a presente NFLD, em estrita observância aos ditames legais.

Ademais, segundo nos ensina Hely Lopes Meirelles: “*Na Administração Pública, não há liberdade nem vontade pessoal. Enquanto na administração particular é lícito fazer tudo que a lei não proíbe, na Administração Pública só é permitido fazer o que a lei autoriza. A lei para o particular, significa ‘pode fazer assim’; para o administrador público significa ‘deve fazer assim’.*” (Direito Administrativo Brasileiro. São Paulo, Revista dos Tribunais, 1991. 16ª ed. Atual. Pela Constituição de 1988, 2ª tiragem, p. 78).

Assim, o Fiscal notificante aferiu o débito, consoante normativos legais vigentes à época do lançamento.

Quanto ao argumento de que deveria ser aplicado o critério estabelecido pela IN 70/2002, ou seja, em normativo posterior à ocorrência do fato gerador, e que o art. 106, do CTN, permite a retroatividade benigna quando se trata de uma norma meramente interpretativa, cumpre observar que as Instruções Normativas não é uma lei.

A expressão “*legislação tributária*”, segundo art. 96 do CTN, compreende as leis, os tratados e as convenções internacionais, **os decretos** e as normas complementares que versem, no todo ou em parte, sobre tributos e relações jurídicas a eles pertinentes.

O CTN dispõe sobre a aplicação da legislação tributária no art. 105:

*Art. 105. A legislação tributária aplica-se imediatamente aos fatos geradores futuros e aos pendentes, assim entendidos aqueles cuja ocorrência tenha tido início mas não esteja completa nos termos do art. 116.*

E, conforme art. 106, é a lei que se aplica a ato ou fato pretérito, e não a legislação. No CTN, o legislador utiliza, em várias oportunidades, a expressão legislação tributária. Porém, no que tange à retroatividade expressa no art. 106, o legislador expressamente utilizou a palavra lei.

Segundo lição de Hugo de Brito Machado: “*No Código Tributário Nacional, a palavra lei é utilizada em seu sentido restrito, significando regra jurídica de caráter geral e abstrato, emanada do Poder ao qual a Constituição atribuiu competência legislativa, com observância das regras constitucionais pertinentes à elaboração das leis. Só é lei, portanto, no sentido em que a palavra é empregada no Código Tributário Nacional, a norma jurídica elaborada pelo Poder competente para legislar, nos termos da Constituição, observado o processo nela estabelecido*” (Hugo de Brito Machado, Curso de Direito Tributário – Ed. Malheiros – São Paulo – 19ª Edição – 2001 – pág. 65-66)

Portanto, entendo que não cabe retroação da IN, como quer a Notificada.

Em relação ao entendimento de que o eventual equívoco cometido pela recorrente não ensejou prejuízo ao erário, na medida em que o tributo devido foi declarado, confessado e recolhido, com a devida atualização monetária, antes mesmo do início da ação

fiscal, mister lembrar que o descumprimento de obrigações legais, sejam elas acessórias ou principais, sempre prejudica o erário, e é com o objetivo do melhor funcionamento da administração tributária, para que não se faça letra morta à lei e se evite a sonegação fiscal em massa é que o legislador impôs a penalidade ao sujeito passivo que vilipendia obrigação legal a todos imposta.

Nesse sentido e

Considerando tudo o mais que dos autos consta.

VOTO por CONHECER DO RECURSO para, no mérito, NEGAR-LHE  
PROVIMENTO.

É como voto

Bernadete de Oliveira Barros – Relator

## Voto Vencedor

Conselheiro Wilson Antonio de Souza Correa, Redator Designado

Peço vênia à perfulgente Relatora, em que pese sua notória sapiência, mas dela divirjo no presente voto, conforme exposto abaixo.

### ERROS NA CONTABILIDADE POSTERIOR À AFERIÇÃO

O lançamento foi apurado e realizado por meio de aferição indireta, com base no valor bruto das notas fiscais de serviço, implicando em desconsiderar todos os livros e documentos disponibilizados pela Recorrente.

O arbitramento foi realizado, segundo informa a fiscalização em razão de que durante a ação fiscal na empresa foi examinado um ofício exarado e emitido pelo Ministério Público do Paraná, onde constatou a fiscalização a existência de recibos paralelos de pagamento de horas extraordinárias, e cartões de ponto sem o registro de horas extras realizadas, bem como cópias de recibos de horas extras sem a incidência de encargos sociais, mas apenas na filial do Paraná, no período de abril de 1999 e janeiro de 2000.

Vejo como incorreto está o procedimento fiscal, eis que a autoridade fiscal motivou o lançamento extensivo as demais filiais, com fulcro num ofício do MPT do Paraná, onde houve a averiguação de um erro contábil pontual, dito como excepcional, em período posterior ao do lançamento.

### CONCLUSÃO

Concluo, portanto, que estando regular o Remédio Recursivo, dele conheço para no mérito DAR-LHE PROVIMENTO, eis que os equívocos na contabilidade cometidos pela Recorrente não podem fulcrar o lançamento em razão de os mesmos serem posteriores ao lançamento.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Wilson Antonio de Souza Correa – Redator