



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

Processo nº 35166.000518/2006-39
Recurso nº 158.528 Voluntário
Acórdão nº **2401-01.498 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**
Sessão de 1 de dezembro de 2010
Matéria CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS - CONSTRUÇÃO CIVIL - SOLIDARIEDADE
Recorrente VÍNCULO ENGENHARIA E OUTRO
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/06/1998 a 31/12/2005

ARBITRAMENTO DO TRIBUTO. FALTA DE DESCRIÇÃO DOS FATOS QUE LEVARAM A ADOÇÃO DO PROCEDIMENTO. CERCEAMENTO AO DIREITO DE DEFESA DO CONTRIBUINTE. NULIDADE.

É nulo, por cerceamento ao direito de defesa do contribuinte, o lançamento fiscal cujo relatório não aponta com clareza e precisão os pressupostos fáticos que ensejaram a adoção do arbitramento do tributo devido.

Recurso voluntário provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros do colegiado, por maioria de votos: I) declarar a decadência até a competência 11/2000. Vencidos os conselheiros Marcelo Freitas de Souza Costa e Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira, que votaram por declarar a decadência até a competência 03/2001; e II) declarar a nulidade da NFLD por vício material. Vencida a conselheira Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira, que votou por declarar a nulidade por vício formal.

Elias Sampaio Freire - Presidente

Kleber Ferreira de Araújo – Relator

Participaram, do presente julgamento, os Conselheiros Elias Sampaio Freire, Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira, Kleber Ferreira de Araújo, Cleusa Vieira de Souza, Marcelo Freitas de Souza Costa e Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira.

Relatório

Trata o presente processo administrativo fiscal da Notificação Fiscal de Lançamento de Débito – NFLD, DEBCAD n.º 35.909.367-1, posteriormente cadastrada na RFB sob o número de processo constante no cabeçalho. A notificação, lavrada em nome da contribuinte já qualificada nos autos, traz em seu bojo contribuições dos segurados empregados e as seguintes contribuições patronais: para a Seguridade Social e para financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrentes dos riscos ambientais do trabalho (RAT).

O crédito em questão reporta-se à competência de 12/2005 e assume o montante, consolidado em 20/03/2006, de R\$ 84.118,08 (Oitenta e quatro mil, cento e dezoito reais e oito centavos).

De acordo com o relato do fisco, fls. 42/57, os fatos geradores de contribuições previdenciárias foram as remunerações pagas aos segurados que laboraram na obra de construção civil denominada ESTAÇÃO ADUANEIRA COMERCIAL, cuja matrícula no INSS recebeu o n.º 33720.00059/72.

Continuando, a Auditoria afirma que a empresa VÍNCULO ENGENHARIA LTDA foi contratada pela empresa construtora SILNAVE NAVEGAÇÃO S/A, sob o regime de empreitada global, para execução da obra sob enfoque. Assim, são as empresas responsáveis solidárias pelo crédito lançado, conforme preconiza a legislação previdenciária.

Informa-se que os valores foram apurados por arbitramento, pelo fato da empresa fiscalizada não manter escrituração contábil regular, além de não elaborar folhas de pagamento e Guia de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social - GFIP em obediência às normas de regência.

A remuneração foi aferida, afirma a Auditoria, com base no valor do Custo Unitário Básico da Construção, nos termos da legislação transcrita no relatório. Menciona-se ainda que somente foram apropriadas as guias de recolhimento específicas da obra, desde que tenha havido declaração dos fatos geradores em GFIP.

As duas empresas apresentaram impugnação, fls. 65/98 e 103/108, as quais foram acatadas em parte pelo órgão de primeira instância, que decidiu, fls. 132/144, pela procedência parcial do crédito.

No referido *decisum* acolheu-se a alegação da existência de recolhimentos que não teriam sido considerados pelo fisco. Com a apropriação das guias, o crédito foi reduzido ao valor de R\$ 65.339,52 (sessenta e cinco mil, trezentos e trinta e nove reais e cinquenta e dois centavos).

Inconformada com a decisão *a quo*, ambas as empresas apresentaram recurso voluntário. A SILNAVE NAVEGAÇÃO alegou, em síntese, que:

a) não foi correta a forma de apuração do crédito por aferição indireta, posto só é admissível esse procedimento quando a empresa fiscalizada se nega a apresentar a documentação solicitada ou exhibe documentos que não condizem com a realidade, o que não ocorreu na espécie;

b) a apuração poderia ter se dado com base na escrituração contábil, nos livros fiscais e no registro de empregados ou pela área construída, através do índice CUB SINDUSCON;

c) a autoridade fiscal não deduziu dos valores devidos os recolhimentos efetuados. A decisão de primeira instância corrigiu esse equívoco apenas parcialmente;

d) não pode prevalecer um crédito apurado segundo critérios unilaterais do fisco, que, além de ser leigo na tarefa de estimar custo de obras, não tem qualquer compromisso com a situação específica de cada construção. Nesse sentido, a aferição indireta somente teria validade se efetuada por profissional legalmente habilitado para fazer esse tipo de cálculo;

e) o método de aferição da base de cálculo é incompatível, posto que a empresa não paga percentual do CUB aos seus empregados, mas salários. Não se admitindo a atualização do salário-de-contribuição pelo índice CUB;

f) o indicador CUB não reflete o valor da remuneração e encarece o custo da obra. Há inclusive um índice alternativo calculado pelo IBGE e que está mais em conformidade com a realidade do mercado;

g) contesta que se trata de obra de PADRÃO – ALTO, pois, quando muito, deveria ser adotado o PADRÃO-MÉDIO.

Por fim, requer a produção de prova pericial para avaliação dos custos da mão-de-obra e o provimento do recurso.

A empresa VÍNCULO ENGENHARIA, em resumo, afirmou que:

a) a NFLD é nula, posto que não consta nos autos a fundamentação legal para aplicação do arbitramento e nem para justificar o vínculo de solidariedade;

b) é ilegal o abandono da escrituração contábil da empresa, quando nem mesmo se verifica a existência do crédito tributário;

c) em homenagem ao princípio da verdade material dever-se-ia ter feito verificação junta à empresa contratada, além de que o julgador deve exaustivamente verificar se o fato gerador efetivamente ocorreu;

d) há dúvidas quanto a certeza e liquidez do crédito tributário sob enfoque;

e) no caso em tela não há elementos que autorizem o arbitramento dos tributos, posto que já foram verificados na contabilidade do devedor direto a regularidade fiscal da obra em questão;

f) por não estarem presentes na notificação os elementos caracterizadores da cessão de mão-de-obra, o lançamento padece de vício formal;

g) é patente a decadência do crédito lançado, posto que inconstitucional o art. 45 da Lei n.º 8.212/1991;

h) o fisco tem o dever de demonstrar a ocorrência do fato tributável, não podendo efetuar lançamento com base em meras presunções.

Por fim, pediu o provimento do recurso e, consequente, reforma da decisão da DRJ.

O julgamento no CARF foi convertido em diligência, 192/196, para que a Autoridade Notificante informasse qual a data de encerramento da obra, de modo que se pudesse aferir precisamente o possível transcurso do prazo decadencial.

Em sua resposta, fls. 202/203, o Agente do Fisco informou que a empresa fiscalizada não disponibilizou esse dado, daí foi tomada como marco final da obra a última competência fiscalizada, conforme autoriza a legislação de regência

Ambas as empresas foram cientificadas da manifestação da Auditoria, mas permaneceram inertes.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Kleber Ferreira de Araújo, Relator

Os recursos merecem conhecimento, posto que preenchem os requisitos de tempestividade e legitimidade.

Vamos a preliminar de decadência. Na data da lavratura, o fisco previdenciário aplicava, para fins de aferição da decadência do direito de constituir o crédito, as disposições contidas no art. 45 da Lei n.º 8.212/1991, todavia, tal dispositivo foi declarado inconstitucional com a aprovação da Súmula Vinculante n.º 08, de 12/06/2008 (DJ 20/06/2008).

Assim, passou-se a aplicar para as contribuições previdenciárias o prazo decadencial de cinco anos previsto no CTN. Para a contagem da decadência a jurisprudência tem entendido que, nos lançamentos por homologação, havendo antecipação de pagamento, afere-se o prazo pela norma do § 4.º do art. 150 do CTN (conta-se os cinco anos a partir do fato gerador); não tendo sido efetuado pagamento, no entanto, deve-se lançar mão do inciso I do art. 173 do CTN (o marco inicial é o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado).

A competência inicial da obra, 06/1998, encontra-se estampada nos autos, nos termos do contrato, fls. 59/61, e da Anotação de Responsabilidade Técnica – ART, fl. 62.

O término da edificação, no entanto, não pode ser determinado diretamente, haja vista que as empresas, mesmo devidamente intimadas, deixaram de fornecer esse dado. O Fisco, então, para proceder ao cálculo da mão-de-obra envolvida na construção, tomou como marco final a última competência fiscalizada (12/2005), conforme lhe permitia o art. 435, § 3.º, inciso I, da Instrução Normativa – IN SRP n. 03/2005, *verbis*:

Art. 435. *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.*

(...)

§ 3º Em relação à obra de construção civil, consideram-se devidas as contribuições indiretamente aferidas e exigidas:

I - na competência de emissão do ARO;

II - na competência da emissão das notas fiscais, faturas ou recibos de prestação de serviços, quando a aferição indireta se der com base nestes documentos;

III - em qualquer competência no prazo de vigência do Mandado de Procedimento Fiscal, quando a apuração se der em Auditoria-Fiscal de obra para a qual não houve a emissão do ARO.

(...)

Assim, verifica-se que as empresas, mesmo tendo a oportunidade de trazerem algum elemento que comprovasse o término da obra em período alcançado pela decadência, mormente após a realização da diligência fiscal determinada por essa Turma de Julgamento, preferiram manter-se inertes.

A cientificação do lançamento pela última das co-obrigadas deu-se em 25/04/2006, então por quaisquer das normas de contagem do prazo decadencial, estariam decadentes as competências de 06/1998 a 11/2000. Para o período de 12/2000 a 03/2001 inexistem recolhimentos, pelo que deve-se aplicar a norma do art. 173, I, do CTN, não se verificando para as mesmas o transcurso do prazo decadencial.

Assim, computando-se como período total da obra 06/1998 a 12/2005, ou seja, 91 (noventa e uma) competências, verifica-se a ocorrência da decadência para 30 (trinta) destas.

Passo agora a questão relativa ao cabimento da aplicação da aferição indireta da base de cálculo. Sobre esse ponto o fisco afirmou em seu relato:

*Os valores lançados neste crédito foram obtidos por arbitramento, devido ao fato da empresa sob ação **fiscal** não manter escrituração contábil regular. Além do mais, o contribuinte não elabora de maneira satisfatória as folhas de pagamento e Guias de Recolhimento do Fundo de Garantia por Tempo de Serviço e Informação à Previdência Social — GFIP específicas 11 para as obras de construção civil, conforme determina a legislação em vigor.*

A partir de então, o fisco centra-se na citação da legislação que permite a apuração do crédito tributário por arbitramento e na metodologia adotada para obter a base tributável por aferição indireta.

A empresa contratada, devedora direta, contrapôs-se ao arbitramento afirmando:

3- Ademais, no mérito, igualmente nulos se encontram os lançamentos realizados pela inaceitável utilização do arbitramento como critério padrão para a lavratura das NFLD'S. Ora, a Empresa possui sim contabilidade regular! Somente alguns documentos seus foram extraviados por furto de ex-funcionário, sobejando, entretanto, elementos mais do que suficientes para garantir uma análise detalhada pela • fiscalização e a não utilização de metodologia de caráter EXCEPCIONALÍSSIMO, qual seja o arbitramento.

A devedora solidária, logo no início de sua peça de defesa, asseverou:

Insurge-se a impugnante contra a forma de apuração do crédito tributário pela fiscalização que, desconsiderando a documentação apresentada, procedeu à aferição indireta dos valores tributáveis, hipótese admissível apenas nos casos em que o fiscalizado se nega a apresentar os documentos hábeis ou quando estes não condizem com a realidade da demonstração do

fato gerador da obrigação tributária, o que não está assinalado no Relatório Fiscal em que se baseou a apuração fiscal, em afronta ao § 30 do art. 33 da Lei no 8.212/91.

Saliente-se que a apuração poderia ter-se dado através da escrituração contábil, dos livros fiscais e do registro de empregados, em face da presunção de veracidade de que gozam, cujo ônus da prova em contrário incumbe a quem alega ou, ainda, pela área construída, obtida através' do índice - CUB's SINDISCON, parâmetro utilizado pelo Sindicato da Construção Civil para aferição da mão de obra necessária à realização do empreendimento, arrematando em momento algum, existiu necessidade de se apurar, indiretamente, o valor da contribuição previdenciária.

Sobre esse tema, é cediço que o arbitramento da base de cálculo de tributos em geral é previsto no Código Tributário Nacional, art. 148¹, 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 8.212/1991², 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 ser pautado pelos princípios da razoabilidade e da proporcionalidade. Dessa forma, o fisco precisa apresentar relação lógica entre os fatos e as conclusões, para não enveredar pelo 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.

¹ 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.

² Art. 33. Ao Instituto Nacional do Seguro Social – INSS compete arrecadar, fiscalizar, lançar e normatizar o recolhimento das contribuições sociais previstas nas alíneas a, b e c do parágrafo único do art. 11, bem como as contribuições incidentes a título de substituição; e à Secretaria da Receita Federal – SRF compete arrecadar, fiscalizar, lançar e normatizar o recolhimento das contribuições sociais previstas nas alíneas d e e do parágrafo único do art. 11, cabendo a ambos os órgãos, na esfera de sua competência, promover a respectiva cobrança e aplicar as sanções previstas legalmente.

(...)

§ 3º Ocorrendo recusa ou sonegação de qualquer documento ou informação, ou sua apresentação deficiente, o Instituto Nacional do Seguro Social-INSS e o Departamento da Receita Federal-DRF podem, sem prejuízo da penalidade cabível, inscrever de ofício importância que reputarem devida, cabendo à empresa ou ao segurado o ônus da prova em contrário.

§ 4º Na falta de prova regular e formalizada, o montante dos salários pagos pela execução de obra de construção civil pode ser obtido mediante cálculo da mão-de-obra empregada, proporcional à área construída e ao padrão de execução da obra, cabendo ao proprietário, dono da obra, condômino da unidade imobiliária ou empresa co-responsável o ônus da prova em contrário.

(...)

Na situação sob enfoque, verifico que o relato do fisco, embora mencione superficialmente a existência de falhas na documentação apresentada pela empresa, não demonstrou a contento quais as anormalidades que supostamente o levaram a adotar o procedimento de arbitramento das contribuições.

Não se demonstrou com precisão quais as falhas contábeis e as omissões/incorrekções nas folhas de salários que justificassem a aferição indireta da base tributável.

Nesse sentido, entendo que ocorreu afronta ao que dispunha o art.661 da IN n. 03/2005, vigente à época da lavratura:

***Art. 661.** O relatório fiscal objetiva a exposição clara e precisa dos fatos geradores da obrigação previdenciária, de forma a permitir o contraditório e a ampla defesa do sujeito passivo, a propiciar a adequada análise do crédito e a ensinar ao crédito o atributo de certeza e liquidez para garantia da futura execução fiscal.*

Pois vejo que as breves palavras lançadas pela Autoridade Notificante acerca dos fatos que autorizariam a adoção do arbitramento foram insuficientes a propiciar aos contribuintes o exercício do contraditório e da ampla defesa, ferindo, assim, garantias constitucionais das mais relevantes.

Essa anomalia, ao atingir elemento essencial do ato administrativo de lançamento, qual seja a necessária motivação, caracteriza-se como vício material.

De todo o exposto, voto pelo provimento do recurso, ao declarar nula, por vício material, a NFLD.

Kleber Ferreira de Araújo



Ministério da Fazenda

PÁGINA DE AUTENTICAÇÃO

O Ministério da Fazenda garante a integridade e a autenticidade deste documento nos termos do Art. 10, § 1º, da Medida Provisória nº 2.200-2, de 24 de agosto de 2001 e da Lei nº 12.682, de 09 de julho de 2012.

Documento produzido eletronicamente com garantia da origem e de seu(s) signatário(s), considerado original para todos efeitos legais. Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001.

Histórico de ações sobre o documento:

Documento juntado por KLEBER FERREIRA DE ARAUJO em 11/01/2011 16:32:55.

Documento autenticado digitalmente por KLEBER FERREIRA DE ARAUJO em 11/01/2011.

Documento assinado digitalmente por: ELIAS SAMPAIO FREIRE em 19/01/2011 e KLEBER FERREIRA DE ARAUJO em 11/01/2011.

Esta cópia / impressão foi realizada por MARIA MADALENA SILVA em 19/02/2019.

Instrução para localizar e conferir eletronicamente este documento na Internet:

1) Acesse o endereço:

<https://cav.receita.fazenda.gov.br/eCAC/publico/login.aspx>

2) Entre no menu "Legislação e Processo".

3) Selecione a opção "e-AssinaRFB - Validar e Assinar Documentos Digitais".

4) Digite o código abaixo:

EP19.0219.15010.05L7

5) O sistema apresentará a cópia do documento eletrônico armazenado nos servidores da Receita Federal do Brasil.

Código hash do documento, recebido pelo sistema e-Processo, obtido através do algoritmo sha1:

D3B9D0ABDFB5385AD4DE20C0168BECD692E334F6