



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

Processo nº 35950.002202/2004-73
Recurso nº 254.538 Voluntário
Acórdão nº **2803-000.298 – 3ª Turma Especial**
Sessão de 18 de outubro de 2010
Matéria Contribuições Previdenciárias
Recorrente AM 5 CONSTRUÇOES LTDA.
Recorrida DELEGACIA DE JULGAMENTO EM CURITIBA/PR

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

Período de apuração: 01/10/2004 a 31/10/2004

RESTITUIÇÃO. RECOLHIMENTO INDEVIDO. NÃO COMPROVAÇÃO

É responsabilidade do contribuinte comprovar o recolhimento feito indevidamente a maior. Apurado débito através de NFLD, referente ao mesmo fato gerador – obra de construção civil, não há que se falar em restituição.

Recurso Voluntário Negado

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso, nos termos do relatório e votos que integram o presente julgado.

assinado digitalmente

Helton Carlos Praia de Lima - Presidente.

assinado digitalmente

Oséas Coimbra - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Helton Carlos Praia de Lima, Eduardo de Oliveira, Carolina Siqueira Monteiro de Andrade, Oséas Coimbra Júnior, Gustavo Vettorato, Amílcar Barca Teixeira Júnior.

Relatório

A empresa requer restituição referentes a parcelas retidas em notas fiscais de prestação de serviços de construção civil - competências maio, julho e agosto de 2004. A obra se refere a construção da superestrutura da sede da Câmara Municipal de Joinville/SC. O pedido foi protocolizado em 15.10.2004.

Fundamentado em informação fiscal - fls 122 e ss, o Delegado da Receita Federal em Curitiba indefere o pedido.

Inconformada, apresenta recurso a este Conselho, dizendo basicamente que o fundamento da decisão denegatória foi afastado com o que demonstrado no processo referente a Notificação Fiscal de Lançamento de Débito nº 37.082.110-6, lavrada em razão de procedimento fiscal aberto com o intuito de averiguar a regularidade da obra efetuada. Pede o julgamento conjunto da NFLD com o presente pedido de restituição.

A DN referente à NFLD nº 37.082.110-6 encontra-se às fls 150/153, onde ficou decidido pela procedência da Notificação. O referido processo foi distribuído a este Relator e será apreciado conjuntamente. A NFLD se refere a período que abarca a restituição pleiteada – 05/2004 a 10/2004, referente ao contrato 14/2004 – superestrutura, e também período de 11/2004 a 11/2006 – contrato 34/2004 – construção parcial da nova sede da Câmara.

Continuando, por conta do disposto na portaria nº 14 de 09/12/2008, do Segundo Conselho de Contribuintes – fls 147, o processo retornou a Delegacia de Julgamento em Curitiba e, às fls. 155 temos decisão negando a restituição pleiteada.

Novo recurso é apresentado – fls 175, onde alega, em síntese, que:

O direito creditório discutido nestes autos depende da decisão que será proferida no Processo Administrativo nº 14474.00014212007-90 (NFLD nº 37.082.110-6). motivo pelo qual o presente processo administrativo deve ficar sobrestado até o julgamento definitivo daquele PAF, pois sendo reconhecida a ilegalidade do arbitramento da remuneração dos empregados, através de aferição indireta, e, conseqüentemente, a idoneidade da contabilidade da Recorrente, que está sendo tratada no processo administrativo acima referido, restará evidente o direito ao crédito e, por conseqüência, o direito à restituição ora pleiteada.

Quanto ao mérito, transcreve as razões expostas no recurso apresentado no PAF nº 14474.0001421/2007-9090 (NFLD nº 37.082.110-6), como se segue:

o A Auditora Fiscal não apontou a conduta que levou a desconsideração da contabilidade. A Recorrente sempre colocou à disposição da Auditora Fiscal

todos os documentos contábeis, em perfeita ordem e todos com preenchimento fiel aos requisitos legais. Nada foi dito em contrário pela própria Fiscal. Aliás, no item V do "Relatório Fiscal", a autoridade lançadora informa que, no procedimento fiscalizatório ref a NFLD nº 37.082.110-6, foram examinados: livros diários, livro razão magnético, notas fiscais, contratos, guias de recolhimento

o A Auditora fez o cruzamento de algumas informações contábeis, cujo resultado, todavia, não revela nenhuma evidência de utilização de mão-de-obra sem registro, ou mesmo que a obra em exame, por suas características, não poderia ser construída com o montante de mão-de-obra expresso na contabilidade.

o O orçamento é um instrumento da Construtora para se chegar ao valor em que se materializará a sua proposta na concorrência. Não se pode partir dos valores nele presentes para se traçar qualquer conclusão sobre a efetiva aplicação de materiais ou mão-de-obra que, de fato, foram utilizados no serviço em questão. o Cronograma Físico Financeiro (orçamento) não reflete a "realidade" da mão-de-obra aplicada, não podendo a comparação entre as informações nele presentes com os valores efetivamente gastos com mão-de-obra servir como base para a verificação da integridade da contabilidade da Recorrente.

o As discriminações realizadas nas referidas notas fiscais não correspondem à realidade dos gastos efetivamente efetuados com mão-de-obra no empreendimento em exame. Pelo contrário, foi uma exigência do Contratante, à qual a Recorrente se vergou, porém em momento algum reconhecendo como verdadeiro o montante de 50% como gastos referentes a serviços.

o Os métodos de aferição indireta (arbitramento) somente são cabíveis quando forem omissos ou não mereçam fé as declarações ou os esclarecimentos prestados pelo sujeito passivo.

o Foram aplicadas soluções de engenharia para diminuir a mão-de-obra utilizada.

o Durante todo o curso do empreendimento, a Recorrente contabilizou toda a mão-de-obra utilizada. Como bem observado pela Fiscal, somente um empregado foi utilizado diretamente pela Recorrente (supervisor da obra), com todo o serviço restante sendo objeto de subcontratação.

Termina por requerer o sobrestamento do presente processo de restituição até o julgamento definitivo do Processo Administrativo nº 14474.000142/2007-90, decorrente da NFLD nº 37.082.110-6, e o provimento do recurso interposto.

É o relatório

Voto

Conselheiro Oséas Coimbra

Inicialmente cumpre esclarecer que a empresa efetuou obras de construção civil para a Câmara de Vereadores de Joinville, contratos 14/2004 e 34/2004, e solicitou restituição através dos processos 35950.001758/2004-42, 35950-002202/2004-73, 35950-002821/2008-77 e 35950-001885/2005-22. Devido a discrepâncias de informações, foi aberta ação fiscal para apurar os fatos geradores das obras constantes nos pedidos de restituição e, ao final, lavrada a NFLD nº 37.082.110-6 e indeferidos os pedidos solicitados.

Dada a identidade de fatos geradores, apreciaremos em conjunto os processos de restituição e a NFLD lavrada. As razões de recurso expressamente remetem à NFLD, pois é onde se encontram os elementos de prova.

Às fls 122 a autoridade fiscal informa que, devido ao conflito de informações entre o Cronograma Físico Financeiro anexo ao Contrato e as Notas Fiscais de Serviços, foi necessário o exame da contabilidade da empresa, onde a fiscalização entendeu que:

1. O contrato 14/2004 – fls. 18/26 não estabelece o percentual de materiais e de serviços empregados nesta execução. O Cronograma Físico Financeiro discrimina Serviço/Material no valor total de R\$ 1.903.393,90. Termo aditivo altera o valor global do contrato para R\$ 2.321.694,75.
2. Na Conta Contábil 4103 — Custo de Obras Contratadas e na Conta nº 2101 — Fornecedores, constam registradas todas as Notas Fiscais de Materiais utilizados na superestrutura da obra da nova sede da Câmara dos Vereadores de Joinville, e constatou-se que foram utilizados na realidade apenas um percentual de 23,30% de materiais com relação ao valor total das NFPS, devidamente contabilizadas na conta nº 3102 — Obras Contratadas.
3. Anexa planilha onde consta o valor bruto das NFPS e o valor considerado material – apenas na nota emitida em 31/05/2004, não foi considerado o percentual de 50% como mão-de-obra e sim 15%, o restante - 85%, considerado material.
4. Do exposto acima, temos que, dos valores totais das notas fiscais de serviços, apenas 23,3% foi efetivamente comprovado como material, através da contabilidade da contratada, apesar de destacados 50% e 85% na nota de 31/05/2004.
5. Foi verificada a contratação de subempreitadas parciais para a realização deste contrato, sua contabilização, e recolhimento da retenção dos 11%, confirmado no Sistema Plenus.

6. A AM5 possuía um único empregado na obra, que supervisionava as subempreiteiras. Seus recolhimentos estão comprovados no sistema PLENUS.

7. Há defasagem de 898,56% dos salários de contribuição da mão-de-obra direta (01 empregado) e indireta (subempreiteiras) empregada na obra, com relação ao salário-de-contribuição contido nas NFPS, ou seja, necessita-se multiplicar o salário-de-contribuição considerado pela empresa (pelas NFPS) por 8,9856 que somado a ele mesmo, dará o salário-de-contribuição real. Isto significa que foi utilizado apenas 4,01% da mão-de-obra contida nos serviços da Nota Fiscal – fls 123/124.

8. O cálculo da MO nas NFPS foi feito pelas alíquotas de 75%(contrato 14/2004) e 70%(contrato 34/2004) do total da nota como serviços e, sobre esse valor, aplicou-se 40% - consoante arts. 600, I e 601 §1º da IN 003/05. Utilizou-se 75% sobre os valores do contrato 14/2004 uma vez que o material devidamente contabilizado, foi de 23,3%, como adrede citado – realizado arredondamento(fls 78) e 70% sobre os valores do contrato contrato 34/2004, pois o material devidamente contabilizado atingiu o montante de 29,2%(fls 75) das notas emitidas.

9. Sobre os valores encontrados, subtraíu-se o salário de contribuição declarado em folha de pagamento(fls 80) da empresa e das subempreiteiras, aplicou-se alíquota de 36,8%, determinando o valor devido ao INSS, e subtraíram-se os valores efetivamente retidos da autuada.(fls 82). O cálculo da MO utilizada foi feito dividindo-se a diferença - valores a recolher, por 0,368 – cálculo inverso para apuração do salário de contribuição(fls 82) para o correto lançamento no SAFIS(fls 04 e ss).

10. Da mão-de-obra declarada em folha de pagamento da notificada e utilizando-se cálculo inverso - valor da retenção de 11% dividido por 0,368 - para apuração do salário de contribuição das contratadas/subempreiteiras, temos que, para o contrato 14/2004, de R\$ 2.321.694,75, realizado de 05/2004 a 10/2004 – superestrutura, foi apurado um total de mão-de-obra de R\$ 4.014,21 do único empregado e R\$ 65.737,28 das subempreiteiras e, para o contrato 34/2004, de R\$ 5.617.376,11, realizado de 11/2004 a 11/2006 – construção parcial da sede, foi apurado um total de mão-de-obra de R\$ 15.426,00 do único empregado e R\$ 117.447,43 das subempreiteiras. Resumindo – contratos de R\$ 7.939.070,86 e mão-de-obra R\$ 202.624,92.

11. Embasado no Art. 33, §6º, da Lei nº 8.212/ 91, utiliza o instituto da aferição indireta por constatar que a contabilidade não registra o movimento real da remuneração dos segurados a serviço desta obra, uma vez que os serviços e materiais contidos no contrato divergem dos declarados nas Notas Fiscais, que por sua vez, divergem ambos da realidade dos fatos apurados na contabilidade pelo registro de apenas 23,30% de materiais.

NFLD nº 37.082.110-6 - Processo nº 14474.00014212007-90

No recurso voluntário apresentado ao processo nº 14474.00014212007-90, a empresa alega:

1. Nulidade da r. decisão por não se manifestar acerca dos pedidos de perícia técnica e contábil requeridos.
2. Ausência de fundamento para aferição.
3. A mão-de-obra foi plenamente contabilizada.
4. Erro na metodologia de arbitramento.
5. Contesta os valores de materiais contabilizados apontados pela fiscalização

Sobre a nulidade pela não manifestação acerca de pedidos de perícia técnica e contábil, temos que na impugnação – fls 108, o pedido foi assim formulado.

Muito embora já plenamente provado pelos laudos técnicos apresentados em anexo, requer-se a realização de perícia técnica, por profissional da área de engenharia (...) e bem assim perícia contábil.(...)

O decreto 70.235/72, que regula o processo administrativo fiscal, em seu art. 16 menciona os requisitos da impugnação. O inciso III determina que a peça já deve trazer *os motivos de fato e de direito* em que se fundamenta, os pontos de discordância e as razões e provas que possuir. O inciso IV regula os pedidos de diligência ou perícia e, por fim os §§1º e 4º consideram não formulados os pedidos que não atendam aos requisitos elencados e determinam que toda prova seja apresentada quando da impugnação. Transcrevemos.

Art. 16. A impugnação mencionará:

...

IV - as diligências, ou perícias que o impugnante pretenda sejam efetuadas, expostos os motivos que as justifiquem, com a formulação dos quesitos referentes aos exames desejados, assim como, no caso de perícia, o nome, o endereço e a qualificação profissional do seu perito. (Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993)

§ 1º Considerar-se-á não formulado o pedido de diligência ou perícia que deixar de atender aos requisitos previstos no inciso IV do art. 16. (Incluído pela Lei nº 8.748, de 1993)

...

§ 4º A prova documental será apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual, a menos que: (Incluído pela [Lei nº 9.532, de 10/12/97](#))

...

Resta demonstrado que o impugnante formulou pedido de perícia sem apresentar os necessários quesitos ou qualificação do profissional, em total desacordo com a norma citada. Uma vez que o requerente não seguiu o previsto no prefalado art. 16, aplica-se a regra do § 1º, considerando-se não formulado o pedido de perícia.

Acerca do laudo pericial contábil anexado voluntariamente pelo contribuinte, assim se manifestou o julgador de primeiro grau, cujas conclusões compartilho:

*A impugnação juntou aos autos um pretenso laudo pericial contábil. Ocorre que a conclusão desse laudo não vai além do evidente, ou seja, os fatos contábeis que a empresa apresentou estariam lançados na contabilidade. Em momento algum, porém, procura desfazer as informações fornecidas pela Auditoria no Relatório Fiscal do lançamento e demonstrar que executou a obra dispondo de apenas 4,01% e 3,38% a título de mão de obra em relação ao total dos serviços. No tocante a esse laudo tem-se, ainda, que os valores nele elencados, sejam de mão de obra sejam de materiais, divergem substancialmente daqueles encontrados pela Auditoria Fiscal e não vem acompanhado de nenhuma prova documental de que esses é que estariam corretos e não aqueles apontados pela Auditoria. Pelo que se nota, esses valores estariam lançados nas contas "Custo de Obras Contratadas" e "Fornecedores". **Tais contas são genéricas de modo que nelas podem estar lançados fatos contábeis pertinentes a outras obras executadas pela empresa na época e não só à obra da Câmara Municipal de Joinville.** Assim, haveria que ser demonstrado que os documentos que deram suporte aos lançamentos relacionados pela defesa se vinculariam inequivocamente à citada obra.*

Sabe-se que em matéria tributária a prova documental é elemento essencial para corroborar os argumentos da impugnação. Nesse passo, laudos periciais elaborados de forma unilateral pelo sujeito passivo, se desacompanhados da necessária prova documental, não são capazes para fornecer o necessário suporte às alegações da defendente. Ante a falta dos elementos que possam colocar em dúvida as informações prestadas pela Auditoria Fiscal, não é possível acatar o referido laudo, sequer como início de prova para impor eventual diligência com vistas ao reexame do lançamento por parte da Fiscalização.

Ademais disto, com relação à mão de obra, o mesmo laudo considerou como sendo mão de obra o valor total das notas fiscais emitidas pelas empreiteiras, somando R\$ 605.079,55. Isto porém não é possível, porque no valor das notas estão incluídos, além da remuneração dos segurados empregados (mão de obra), também os encargos sociais e tributários, demais despesas operacionais e administrativas e o lucro das prestadoras de serviço.

Cerca de apenas 30 a 35% do valor das notas correspondem à remuneração sujeita à contribuição previdenciária. É isto que se extrai da conversão para base de cálculo da contribuição de 11% retida sobre as notas fiscais, mediante a divisão do valor retido por 0,368.

Assim, no máximo R\$ 211.777,84 dos R\$ 605.079,55 mencionados pela empresa correspondem a remuneração. Esse valor está próximo da mão de obra apurada pela Auditoria Fiscal na vigência dos dois contratos fiscalizados (R\$ 202.624,92).

Fica demonstrado que a própria perícia realizada pelo recorrente – fls 438 - converge para a quantia apurada pela fiscalização, em torno de R\$ 200.000,00 reais de mão-de-obra – custo direto, sem encargos. Repise-se que os valores das obras totalizam R\$ 7.939.070,86.

Os fundamentos para aferição foram detalhados no relatório fiscal respectivo, inclusive com planilhas e as razões de convencimento do Auditor. A aferição foi feita com base nos valores de nota fiscal e está minuciosamente descrita no prefalado relatório.

Sobre a contabilização da mão-de-obra e discrepâncias de valores contabilizados apontados pela fiscalização, novamente o contribuinte não traz documentos que comprovem o alegado. Nos autos temos apenas planilhas e os poucos documentos acostados - notas fiscais - não fazem prova da contabilização da mão-de-obra.

Às fls 112, o recorrente atesta que “no quadro resumo em anexo que a categoria *diversos* guarda o montante de R\$ 1.770.837,05. Esta classe de gastos abrange desde pareceres técnicos de consultoria até gastos médicos de exames admissionais.” Já às fls 521, informa que “somente um empregado foi utilizado diretamente pela recorrente (supervisor de obra), com todo o serviço restante sendo objeto de subcontratação”. As notas fiscais acostadas no anexo CUSTOS DIVERSOS VINCULADOS À OBRA DA CÂMARA DE VEREADORES – fls 302 a 309, que se referem a exames médicos pré admissionais, periódicos e demissionais, perícias e auditorias médicas, totalizam R\$ 341.241,32, quantia incompatível com a folha de pagamento de um empregado.

Atesta ainda às fls 112/113, gastos diretos de R\$ 3.291.203,23, gastos diversos de R\$ 1.770.837,05 e impostos de R\$ 518.649,33, o que totaliza R\$ 5.580.689,61 – sem contabilizar estadia e alimentação de pessoal. Já o parecer técnico de fls 464, aponta um custo total de R\$ 5.386.256,36, a demonstrar inconsistência nas contas apresentadas.

Às fls 495 temos a Decisão Notificação, informando ainda:

1. Quanto aos gastos indiretos, como pagamentos de despesas por exames médicos, que a impugnação alega estarem vinculadas à obra, merece notar que foram juntadas aos autos, notas fiscais (sem nenhuma vinculação à obra) de valores consideráveis, emitidas pelos prestadores de serviços nos meses de junho/2004, julho/2004, agosto/2004, setembro/2004 e outubro/2004. Ora, **se a empresa teve apenas um segurado empregado registrado na obra**, é de se concluir por uma ou por outra hipótese: ou ela impunha que esse único empregado fizesse exames médicos caríssimos todos os meses ou então mantinha outros segurados empregados na obra sem a necessária inscrição na previdência social. Por isto, ao contrário do que pretende a impugnação, esses documentos fazem prova contra sua própria tese.

2. Não houve desprezo pela escrita da Impugnante, mas verificou-se que o valor declarado na escrita regular, despendido com a mão-de-obra, não é o suficiente para a conclusão das obras em questão. Ao contrário do que entende a impugnação, são de meridiana clareza os motivos elencados nos relatórios fiscais anexados às Notificações Fiscais de Lançamento de Débito que conduziram à utilização do método da aferição indireta.

DA RESTITUIÇÃO PLEITEADA

Entendemos que as discrepâncias de bases de cálculo do que apurado em NFPS e o que efetivamente é contabilizado como material e mão-de-obra, via de regra, não justificam o arbitramento. Os percentuais aplicados ao total das NFPS são presunções legais para apuração dos 11% a serem retidos e não se sobrepõe ao que apurado na contabilidade - valor real. Por outro lado, tal fato, corroborado com outras evidências, levam a convicção da não confiabilidade do que escriturado.

Os fatos elencados nos levam a concluir pela procedência da decisão impugnada. A grande discrepância entre os valores contabilizados como mão-de-obra, em termos percentuais, e os índices normativos – obtidos por aferições de mercado – aliados a despesas de exames médicos desproporcionais para o que seria atendimento de um único segurado, R\$ 341.241,32 – fls 302 a 309- processo nº 14474.00014212007-90, inconsistências das contas apresentadas, insuficiente apresentação de documentação fiscal e lançamentos contábeis não individuados por obra, impossibilitando a comprovação dos reais custos da construção da superestrutura e sede da Câmara Municipal de Joinville, sustentam a adoção do procedimento de aferição indireta.

Fica assim demonstrado que o contribuinte não comprovou o direito à restituição dos valores pleiteados.

CONCLUSÃO

Pelo exposto, voto por conhecer do recurso e, no mérito, nego-lhe provimento.

assinado digitalmente

Oséas Coimbra - Relator.

Processo nº 35950.002202/2004-73
Acórdão nº **2803-000.298**

S2-TE03
Fl. 6
