



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

Processo n° 11046.001957/2008-29
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 2301-005.236 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 3 de abril de 2018
Matéria CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA E CONTRIBUIÇÕES DECORRENTES
Recorrente TELENGE TELECOMUNICAÇÕES E ENGENHARIA LTDA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Data do fato gerador: 31/01/1999, 31/03/1999, 31/05/1999

ARBITRAMENTO. AFERIÇÃO INDIRETA. PAGAMENTO ESPONTÂNEO.

O arbitramento é hipótese legal de apuração do tributo devido. É lícita a aplicação da aferição indireta para o cálculo de contribuições previdenciárias quando há omissão de registros contábeis. O pagamento espontâneo não elide a possibilidade de aplicação da aferição indireta, se presentes os requisitos legais e normativos.

NORMA INSTRUMENTAL. PROCEDIMENTOS DE AUDITORIA FISCAL. INOVAÇÃO NORMATIVA. RETROATIVIDADE.

Aplica-se a norma instrumental vigente no momento do lançamento. O advento de norma que modificou procedimentos e critérios de fiscalização não afetam o lançamento constituído.

CRITÉRIOS DE ARBITRAMENTO. AFERIÇÃO INDIRETA. CONSTRUÇÃO CIVIL. CONSTRUÇÃO DE LINHAS E REDES DE TELECOMUNICAÇÕES. INSTRUÇÃO NORMATIVA DC/INSS Nº 18, DE 2000.

Aplicam-se os critérios de aferição previstos na Instrução Normativa DC/INSS nº 18, de 11 de maio de 2000, quando a pessoa jurídica realiza obras de construção civil. A instalação de redes de telecomunicações é atividade de construção civil prevista na norma de regência, para efeito de aplicação de critérios de aferição indireta.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam, os membros do colegiado, por maioria de votos, negar provimento ao recurso, nos termos do voto do relator. Vencidos os conselheiros Alexandre Evaristo Pinto, Wesley Rocha e Juliana Marteli Fais Feriato, que davam provimento ao recurso. Manifestou a intenção de apresentar declaração de voto o conselheiro Alexandre Evaristo Pinto.

João Bellini Júnior - Presidente.

João Maurício Vital - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: João Bellini Júnior (Presidente), Alexandre Evaristo Pinto, Andrea Brose Adolfo, Antônio Sávio Nastureles, João Maurício Vital, Juliana Marteli Fais Feriato, Marcelo Freitas de Souza Costa e Wesley Rocha.

Relatório

Trata-se de lançamento de ofício, Notificação Fiscal de Lançamento de Débito (NFLD) nº 35.159.105-2, para a exigência das contribuições previdenciárias (segurados, empresa, SAT e terceiros) do período de 01/1999, 03/1999 e 05/1999, incidentes sobre as remunerações pagas aos segurados empregados, calculadas por aferição indireta, relativas à filial da empresa cujo CNPJ é 14.306.831/0001-09 (filial de Campinas-SP).

A ação fiscal resultou de representação do Ministério Público do Trabalho que, em inspeção direta na filial de Curitiba, em conjunto com a Fiscalização do Ministério do Trabalho, motivada por denúncia, constataram a realização de pagamentos de horas extras de modo irregular. O Relatório de Inspeção (e-fls. 49 a 52) do Sr. Benedito Xavier da Silva, Procurador do Trabalho, bem ilustra o *modus operandi* da empresa para pagamento de verbas à margem dos registros contábeis, trabalhistas e fiscais. É oportuno reproduzir-se alguns trechos do documento para bem compreender as razões e fundamentos do lançamento sob análise:

Em data de 24 de janeiro de 2000, em razão da denúncia de fls. 03 a 05, bem como em virtude da notícia de pagamento de "salário por fora" previsto para esta data (24.01.00), a partir, aproximadamente, das 15:00 horas, compareci na filial da requerida, juntamente com o Fiscal do Trabalho Sr. Sérgio Rech, com o Advogado Dr. André Passos e com os servidores desta Procuradoria Rosa Helena Thomé (lotada na CODIN) e Valmir Maiochi (motorista), buscando esclarecimentos quanto aos fatos denunciados.

A requerida tem sua matriz no Estado da Bahia - Salvador (...) [e] filial no Estado do Paraná - Curitiba (...).

Ao chegarmos na Filial da requerida em Curitiba, encontramos vários trabalhadores recebendo verbas salariais. (...) Tivemos a oportunidade de conversar rapidamente com alguns trabalhadores, dentre eles o Sr. José de Oliveira (...) [que narrou várias irregularidades trabalhistas que a empresa cometia contra si].

Em seguida dirigimos à sala na qual o pagamento estava sendo efetuado, cujo pagamento foi suspenso de imediato, com o fim de se ludibriar a fiscalização.

Após, dirigimos até a sala do Sr. CELSO ANTONIO MAJCHROVICZ - CEA 1466-2-D-REG. 30342, o qual

esclareceu que a empresa TELENGE tem sua matriz sediada na cidade de Salvador/Bahia. Afirmou ser apenas Eng. Co-responsável pela filial do Paraná, cabendo-lhe a função de repassar as ordens oriundas da matriz.

.....

Constatamos dos (sic) recibos paralelo do pagamento de horas extras, apresentados pela S^a Edicléia, a não incidência dos encargos sociais e trabalhistas (INSS e FGTS).

.....

Enquanto prosseguia a fiscalização, tomamos conhecimento de que o pagamento "por fora" prosseguia em outra localidade para a qual me dirige com o servidor Valmir. (...) No local se encontravam vários trabalhadores uniformizados (e vários veículos com a identificação da empresa). Ao chegarmos a prota foi encostada. Adentramos à casa e falamos com o Sr. MESSIAS SÃO PAULO, responsável pelo pagamento, tendo informado ser o Coordenador do Setor de Faturamento, o qual mais uma vez suspendeu o pagamento (...). Ao pedirmos esclarecimentos disse que deveríamos falar com o Sr. CELSO. Recusou a prestar maiores informações.

Retornamos à sede da filial da Empresa, demonstrando a nossa indignação com a conduta do Sr. CELSO (responsável pela Filial), por dificultar os esclarecimentos e valer-se de artifício para ocultar o pagamento de salários "por fora". A hipótese era de prisão em flagrante por sonegação fiscal e por inviabilizar a atuação do Ministério Público e da Fiscalização do Ministério do Trabalho. Aliás, durante todo o tempo, o Sr. Celso mostrou-se evasivo, dando-se por desentendido. Mesmo assim, explicou que a Empresa deposita as gratificações (pagamento por fora) nas contas bancárias dos Coordenadores, sendo que estes pagam as gratificações aos empregados (espécie de produção). Esclareceu que a empresa não tem qualquer responsabilidade pelo pagamento da referida gratificação, cuja responsabilidade seria dos Coordenadores (Aládio Henrique e Diane Moura Farias São Paulo, mulher do Sr. Messias). Informou que as gratificações são calculadas sobre o faturamento e que apenas a matriz poderá fornecer maiores detalhes. Disse que os Coordenadores são de extrema confiança da Empresa e que não sabe se os mesmos prestam contas a esta; porém, informou que a Empresa exige resultados.

Na fiscalização previdenciária que se seguiu à representação do Ministério Público do Trabalho, constatou-se que, de fato, a empresa efetuara pagamentos "por fora" de remuneração a seus empregados, motivando a apuração por aferição indireta, como se constata no seguinte trecho do relatório fiscal (e-fl. 32):

Durante a ação dos Auditores Fiscais da Previdência Social na empresa ficou constatado que as horas extras pagas aos empregados da Telenge, através de recibos paralelos, como foi mencionado acima, não foram lançadas em títulos próprios de

sua contabilidade, não registrando o movimento real de remuneração dos segurados a seu serviço, infringindo, portanto, o artigo 32, II da Lei 8.212/91 e o artigo 225, II, parágrafo 13, I e II do RPS aprovado pelo Decreto 3048/99. Em razão do exposto, aplicamos o que reza o artigo 33 parágrafo 6 da Lei 8.212/91 e o artigo 235 do RPS, item VII, 51 da Ordem de Serviço INSS/DAF 209 de 20.05.99 e também o art. 49 da Instrução Normativa 18 de 11.05.2000.

Com base nas normas infralegais, arbitrou-se as bases de cálculo das contribuições previdenciárias e consectários em 40% sobre o valor das notas fiscais de serviços e em 20% sobre o valor das notas fiscais de serviços e materiais.

Impugnado o lançamento (e-fls. 125 a 150), o apelo foi considerado tempestivo (e-fl. 180). Os autos foram devolvidos ao Serviço de Fiscalização para pronunciamento quanto aos termos da impugnação (e-fls. 181 e 182), que se manifestou (e-fls. 196 a 199) no sentido de manter inalterado o lançamento.

O processo seguiu para julgamento em primeira instância, que proferiu a Decisão-Notificação nº 04-401.4/816/2002 (e-fls. 202 a 212), na qual foi mantido integralmente o lançamento.

Tempestivamente (e-fl. 217), a Recorrente apresentou recurso voluntário (e-fls. 249 a 263). O Instituto Nacional do Seguro Social (INSS) apresentou contra-razões (e-fls. 267 e 268) nas quais solicitou a manutenção da decisão recorrida.

Foi, então, proferido o Acórdão nº 392/2005, do Conselho de Recursos da Previdência Social (CRPS) (e-fls. 272 a 275) em que se constatou cerceamento do direito de defesa por não ter sido devolvido o prazo de impugnação após manifestação do Setor de Fiscalização, anulando-se a decisão recorrida.

Intimada (e-fls. 279 e 280) para tomar conhecimento da manifestação fiscal e da decisão do CRPS e reaberto o prazo impugnatório, a Recorrente manifestou-se (e-fls. 282 a 294), tempestivamente, questionando a legalidade do arbitramento e asseverando que não haveria débito nenhum, pois, antes da ação fiscal, teriam recolhido as contribuições previdenciárias incidentes sobre as horas-extras pagas "por fora".

Nova decisão de primeira instância foi, então, proferida, Decisão-Notificação nº 04.401.4/0060/2006 (e-fls. 299 a 309), mantendo-se integralmente o lançamento.

A Recorrente apresentou, então, tempestivamente, recurso voluntário (e-fls. 313 a 333) que, dada a ausência de depósito recursal, foi considerado deserto (e-fl. 351). Dirimida judicialmente a questão incidental relacionada ao depósito recursal, o recurso finalmente teve seguimento (e-fl. 400). No apelo, repisando o que contestara em suas impugnações, a Recorrente alegou, em síntese:

a) que o arbitramento seria ilegal e contrariaria precedentes administrativos e judiciais;

b) que as contribuições devidas sobre as horas-extras pagas "por fora" foram espontaneamente recolhidas após a fiscalização do trabalho, mas antes da fiscalização previdenciária, nada restando a pagar;

c) que, no caso de aferição indireta, deveria ser aplicada a Instrução Normativa nº 70/2002, limitando-se o procedimento ao tempo e lugar em que foram constatadas as irregularidades, e

d) que a Instrução Normativa nº 18/2000 seria inaplicável ao caso, porquanto afeta exclusivamente a obras de construção civil, hipótese em que não se enquadraria a Recorrente.

É o relatório.

Voto

Conselheiro João Maurício Vital.

O recurso é tempestivo e dele conheço.

1 Da legalidade da utilização de aferição indireta

A Recorrente contestou o modo de lançamento, realizado com base em aferição indireta, que se deu em razão de inconsistências contábeis constatadas quando de fiscalização do trabalho e comunicadas à fiscalização tributária. Conta do relatório fiscal (e-fl. 32):

Durante a ação dos Auditores Fiscais da Previdência Social na empresa ficou constatado que as horas extras pagas aos empregados da Telenge, através de recibos paralelos, como foi mencionado acima, não foram lançadas em títulos próprios de sua contabilidade, não registrando o movimento real de remuneração dos segurados a seu serviço, infringindo, portanto, o artigo 32, II da Lei 8212/91 e o artigo 225, II, parágrafo 13, I e II do RPS aprovado pelo Decreto 3048/99. Em razão do exposto, aplicamos o que reza o artigo 33 parágrafo 6 da Lei 8212/91 e o artigo 235 do RPS, item VII, 51 da Ordem de serviço INSS/DAF 209 de 20.05.99 e também o art. 49 da Instrução Normativa 18 de 11.05.2000.

Ao tempo do lançamento, vigoravam as seguintes normas que davam supedâneo à aferição indireta da contribuição previdenciária:

Lei nº 8.212, de 1991:

Art. 32. A empresa é também obrigada a:

I - preparar folhas-de-pagamento das remunerações pagas ou creditadas a todos os segurados a seu serviço, de acordo com os padrões e normas estabelecidos pelo órgão competente da Seguridade Social;

II - lançar mensalmente em títulos próprios de sua contabilidade, de forma discriminada, os fatos geradores de todas as contribuições, o montante das quantias descontadas, as contribuições da empresa e os totais recolhidos;

Art. 33.....

§ 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.

Decreto nº 3.048, de 6 de maio de 1999:

Art. 235. Se, no exame da escrituração contábil e de qualquer outro documento da empresa, a fiscalização constatar que a contabilidade não registra o movimento real da remuneração dos segurados a seu serviço, da receita ou do faturamento e do lucro, esta será desconsiderada, sendo apuradas e lançadas de ofício as contribuições devidas, cabendo à empresa o ônus da prova em contrário.

Ordem de Serviço DAF nº 209, de 20 de maio de 1999:

51. Quando a fiscalização verificar, no exame da escrituração contábil e de outros elementos, que a contratada não registra o movimento real da mão-de-obra utilizada ou do faturamento, a remuneração dos segurados será apurada utilizando-se como base o percentual mínimo de 40% sobre o valor bruto do serviço da nota fiscal, fatura ou recibo, cabendo à empresa o ônus da prova em contrário.

51.1. Adotar-se-á, também, o procedimento deste item quando a contratada não apresentar a escrituração contábil ou estiver dispensada dessa obrigação.

51.2. Quando a remuneração for apurada na forma deste item, a diferença da contribuição relativa aos segurados empregados decorrente do arbitramento será calculada mediante a aplicação da alíquota mínima.

52. Será verificado se o valor dos serviços contidos na nota fiscal, fatura ou recibo está compatível com os limites mínimos estabelecidos neste ato, nas situações que couber.

53. A Administração Pública Federal, Estadual, Distrital e Municipal, direta, autárquica e fundacional e a entidade beneficente de assistência social em gozo de isenção da contribuição patronal estão sujeitas às disposições contidas neste ato.

54. Ainda que a atividade principal da contratada não seja, especificamente, de execução de serviços mediante cessão de mão-de-obra ou empreitada, a sua contratação nessa forma estará sujeita às disposições deste ato.

55. Serão verificados os pressupostos de existência de relação de emprego dos trabalhadores executantes dos serviços com a contratante, quando a cessão de mão-de-obra ou empreitada tiver sido contratada com autônomo ou equiparado.

Instrução Normativa nº 18, de 11 de maio de 2000:

Art. 1º Os procedimentos a seguir estabelecidos são aplicáveis à obra de construção civil de responsabilidade de pessoa jurídica, utilizando-se, subsidiariamente, as disposições da Ordem de Serviço OS/INSS/DAF nº 161/97 com as alterações da OS/INSS/DAF nº 172/97, que dispõe sobre a regularização de obra de responsabilidade de pessoa física, quando couber e não for incompatível com os critérios e rotinas fixadas nesta Instrução Normativa - IN.

Art. 4º Para os efeitos deste ato, considera-se:

I - obra de construção civil: a construção, a demolição, a reforma ou a ampliação de edificação, de instalação ou de qualquer outra benfeitoria agregada ao solo ou ao subsolo, observado o disposto no § 1º.

Art. 48. A obra de construção civil de responsabilidade de pessoa jurídica deverá ser fiscalizada com base na escrituração contábil e na documentação relativa às obras ou aos serviços.

Parágrafo único. Considera-se empresa com escrita contábil aquela que apresenta o livro Diário devidamente escriturado e formalizado.

Art. 49. Se não houver escrituração contábil, mesmo quando a empresa estiver desobrigada da apresentação, ou 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 e do lucro, a remuneração dos segurados utilizados para a execução da obra ou para a prestação dos serviços será obtida:

I - pelo cálculo do valor da mão-de-obra empregada, proporcional à área construída e ao padrão em relação à obra de sua responsabilidade, somente em relação às edificações prediais;

II - mediante a aplicação dos percentuais previstos na Seção VIII deste Capítulo sobre o valor da nota fiscal de serviço, fatura ou recibo de empreitada ou de subempreitada; e III - por outra forma julgada apropriada com base em contratos, informações prestadas aos contratantes em licitação, publicações especializadas ou outros elementos.

Parágrafo único. Ocorrendo recusa ou sonegação de qualquer documento ou informação ou apresentação deficiente aplicar-se-á o disposto neste artigo, lavrando-se ainda o Auto de Infração - AI.

Apesar do inconformismo da Recorrente, a utilização da aferição indireta como critério de lançamento estava amparada pelas normas vigentes.

A contabilidade, se constituída com base nas técnicas adequadas e com observância da legislação e dos princípios contábeis de aceitação geral, é um sistema que evidencia fielmente o patrimônio e as variações patrimoniais de uma entidade. É por essa razão

que ela se constitui em meio de prova eficaz dos fatos empresariais. Uma contabilidade desprovida do rigor que as normas contábeis determinam, ainda que se preste a fornecer alguma informação não terá valor comparativo, não poderá ser oposta a terceiros e não servirá de instrumento probante.

Como em qualquer sistema, a contabilidade se sustenta no equilíbrio entre os elementos patrimoniais (bens, direitos, obrigações e patrimônio líquido, neste contidos os elementos modificativos como as receitas e despesas). Se um desses elementos é afetado por algum fenômeno, outro elemento sofrerá o efeito contrário, de forma a manter o sistema sempre em equilíbrio.

No caso em questão, constatou-se a omissão no registro de despesas de horas extras na escrituração contábil. Esses pagamentos teriam sido feitos pelos coordenadores da filial de Curitiba a partir de recursos depositados pela matriz em suas contas. Ora, para que pagamentos assim ocorressem à margem dos registros contábeis, como se constatou, existem apenas duas possibilidades a manter o sistema em equilíbrio:

- 1) ou foi efetuado um registro contábil de um fato falso, dedutível do Patrimônio Líquido, para ocultar a despesa real (equivalente aos pagamentos efetuados), ou
- 2) os pagamentos reais ocorreram com base em "caixa dois", constituído por receita recebidas também à margem dos registros contábeis.

Em outras palavras, para justificar a saída do numerário, ou a Recorrente efetuou o pagamento com recursos não contabilizados, evidenciando a existência de "caixa dois", ou "esquentou" a saída de recursos contabilizados usando o artifício de registrar um fato modificativo inexistente. Sem qualquer das duas soluções, a contabilidade não "fecharia", ficaria inconsistente, e os relatórios contábeis denunciariam facilmente o desequilíbrio.

É por essa razão que a falta de registro de fatos contábeis não é tratada pela norma como um mero erro inconsequente, como pretende colocar a Recorrente. É, na verdade, o sinal de que o sistema de contabilidade é inconsistente, desequilibrado e, portanto, não pode ser levado em conta para efeitos tributários. Nesses casos, a norma estabelece padrões arbitrários para a mensuração da base de cálculo, em substituição aos registros contábeis. Esse arbitramento, por meio do qual, por vias indiretas, se chega ao valor tributável, não corresponde à verdade absoluta, cabendo prova em contrário. A Recorrente, inclusive, apresentou, na impugnação, provas de que o arbitramento não estaria correto, tanto o é que os erros materiais foram revistos.

Percebo, pois, que, ao contrário do que sobejamente alega a Recorrente em sua peça recursal, a não contabilização de gratificações, horas extras ou pagamentos a qualquer título aos empregados configura motivo mais do que justificável para a utilização da aferição indireta, porquanto a situação se amolda com perfeição à legislação que ampara esse instituto.

Ademais, não vejo ofensa ao art. 148¹ do Código Tributário Nacional, uma vez que as informações contábeis, como exposto, não eram dignas de fé. Ao contrário, vejo que o citado artigo dá sustentação ao procedimento adotado.

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.

Portanto, nada houve de irregular, excessivo, desproporcional ou ilegal na adoção, no caso, do procedimento de aferição indireta. Houve apenas a aplicação da lei e das normas regulamentares, dentro dos seus estreitos limites.

2 Do pagamento espontâneo de contribuições devidas sobre as horas-extras

A Recorrente alega que, após a fiscalização do Ministério do Trabalho, tratou de retificar as Gfip e efetuar os recolhimentos das contribuições incidentes sobre as horas-extras que, naquela ação fiscal, foram identificadas como pagamentos não incluídos nas bases de cálculo. Isso teria se dado antes da fiscalização previdenciária; portanto, estaria sob o manto da espontaneidade.

A empresa, somente após ter seu *modus operandi* desvelado pela fiscalização trabalhista na filial de Curitiba, rapidamente tratou de recolher as contribuições previdenciárias incidentes sobre as horas extras que eram pagas à margem da contabilidade. Alega, com isso, que estaria suprimida a razão do arbitramento, pois a contribuição sonegada teria sido somente aquela equivalente aos valores não contabilizados. Essa atitude pode ser comparada à de uma pessoa que, por exemplo, tenha desviado milhões de reais de uma empresa, que descobriu apenas um pequeno desvio de alguns milhares de reais; obviamente, o desviante prontamente devolveria os valores descobertos alegando boa fé. No presente caso, o arbitramento, com base na lei, é um instrumento criado pelo legislador para extrapolar os efeitos da irregularidade constatada, de modo a tornar desnecessário que o poder público identifique cada uma das irregularidades para só então tributar, o que seria extremamente oneroso. Presente a hipótese de arbitramento prevista na lei, o ônus da prova se inverte para que contribuinte prove a total regularidade de suas obrigações fiscais.

O arbitramento não é um método necessariamente mais gravoso de apuração de obrigações previdenciárias, é apenas um modo diferente. A sua aplicação pode resultar em uma contribuição maior ou menor do que a que seria devida utilizando-se o método direto. Entretanto, os critérios previstos na norma tendem a se aproximar do que seria a contribuição real, aferida a partir dos fatos geradores. Assim, se o contribuinte houvesse recolhido corretamente suas contribuições previdenciárias, a utilização da aferição indireta resultaria, eventualmente, em nenhuma ou em reduzida diferença a pagar.

Ora, no caso, o valor da remuneração dos empregados considerado como base de cálculo das contribuições previdenciárias foi de 40% do total das notas fiscais exclusivamente de serviços e 20% do total das notas fiscais de serviços e materiais. É um critério razoável e muito próximo do que normalmente se concebe para a proporção da mão-de-obra no total do faturamento. Se as irregularidades, como afirma a Recorrente, houvessem sido apenas aquelas que a fiscalização do trabalho identificou, correspondente aos valores de horas extras da filial de Curitiba, o resultado da utilização da aferição indireta não discreparia do que a empresa teria recolhido com base em sua contabilidade e nas folhas de pagamento. Mas não foi o que ocorreu, os valores recolhidos foram muito diferentes dos apurados, o que apenas confirma a provável extensão das irregularidades muito além do que se constatou. É justamente para situações tais que a lei instituiu a possibilidade de arbitramento.

Registre-se que no cálculo da contribuição devida, apurada com base nos valores arbitrados, deduziram-se os pagamentos de contribuições previdenciárias efetivamente realizados pela Recorrente, de modo que o valor lançado foi o resultante da diferença entre o que se apurou por aferição indireta e o que foi pago pela empresa.

Entendo, pois, que o recolhimento das contribuições previdenciárias sobre as parcelas pagas "por fora" não é suficiente para excluir a hipótese de aplicação do arbitramento, quando presentes as condições estabelecidas pelas normas regentes. Ademais, tais pagamentos foram considerados no valor lançado.

3 Da aplicação da Instrução Normativa INSS/DC nº 70/2002

A Recorrente alegou que a disposição contida no § 2º do art. 58 da Instrução Normativa INSS/DC nº 70, de 10 de maio de 2002, deveria ser aplicada ao caso. Tal dispositivo estatui:

Art. 58. O procedimento de aferição indireta será utilizado, quando, comprovadamente:

I – no exame da escrituração contábil ou de qualquer outro documento da empresa, a fiscalização constatar que a contabilidade não registra o movimento real da remuneração dos segurados a seu serviço, da receita ou do faturamento e do lucro;

.....
§ 2º 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.

Trata-se de norma procedimental, que estabeleceu critérios e limites para a aplicação da aferição indireta. A inteligência do § 1º do art. 144 do Código Tributário Nacional (CTN) não deixa dúvidas quanto à aplicação da norma instrumental, ou seja, aquela que defina procedimentos, concede novos instrumentos e tecnologias ou amplia poderes para que a Autoridade Fiscal faça o lançamento. Nesses casos, a norma aplicável é a vigente no momento da constituição do crédito tributário.

Art. 144. O lançamento reporta-se à data da ocorrência do fato gerador da obrigação e rege-se pela lei então vigente, ainda que posteriormente modificada ou revogada.

§ 1º Aplica-se ao lançamento a legislação que, posteriormente à ocorrência do fato gerador da obrigação, tenha instituído novos critérios de apuração ou processos de fiscalização, ampliado os poderes de investigação das autoridades administrativas, ou outorgado ao crédito maiores garantias ou privilégios, exceto, neste último caso, para o efeito de atribuir responsabilidade tributária a terceiros.

§ 2º O disposto neste artigo não se aplica aos impostos lançados por períodos certos de tempo, desde que a respectiva lei fixe expressamente a data em que o fato gerador se considera ocorrido.

A Instrução Normativa INSS/DC nº 70, de 2002, foi publicada em 15 de maio de 2002, com vigência determinada para a partir do dia 1º de setembro de 2002. O lançamento ocorreu em 23 de fevereiro de 2001; portanto, muito antes da existência da referida norma.

Obviamente, uma norma inovadora que tenha definido, modificado, limitado ou ampliado os procedimentos Autoridade Lançadora não poderia afetar um lançamento pretérito porque sequer existia. É exatamente o que pretende a Recorrente.

Ao contrário do que a Apelante afirma, a Instrução Normativa INSS/DC nº 70, de 2002, não é uma norma interpretativa, mas uma norma estritamente instrumental que estabelece procedimentos fiscais e dispõe sobre o planejamento das atividades de arrecadação relativas às contribuições previdenciárias. Na verdade, ela é praticamente um manual de fiscalização. Portanto, não é o caso de aplicação da hipótese de retroação normativa prevista no inc. I do art. 106 do CTN².

Sobre a matéria, assim se pronunciou a decisão recorrida:

Ainda com relação à aplicação das normas infralegais referidas - Ordem de Serviço INSS/DAF nº. 209, de 20.05.99 e Instrução Normativa INSS/DAF nº. 18, de 11.05.2000, convém ressaltar que os agentes fiscais bem procederam ao aplicar, no momento da ação fiscal desenvolvida, os parâmetros procedimentais em vigência (na data da lavratura da NFLD), realizando, assim, a devida "atualização" normativa" - restrita aos aspectos procedimentais da apuração e lançamento do crédito. De fato, todo o procedimento fiscal configurou-se de acordo com o previsto no Código Tributário Nacional, em seus arts. 96 a 123.

As normas instrumentais utilizadas para efetuar o lançamento sob litígio foram a Ordem de Serviço DAF nº 209, de 20 de maio de 1999, e a Instrução Normativa nº 18, de 11 de maio de 2000, ambas em vigor no momento do lançamento. Pelo já exposto, não vislumbro possibilidade de retroagir a Instrução Normativa INSS/DC nº 70, de 2002, para limitar a extensão, no tempo e no espaço, do procedimento de aferição indireta adotado pela Autoridade Lançadora.

4 Da aplicação da Instrução Normativa nº 18/2000

A Recorrente alegou que não realiza obras de construção civil e, portanto, não estaria sujeita aos critérios de aferição previstos na Instrução Normativa DC/INSS nº 18, de 11 de maio de 2000, que dispõe sobre procedimentos aplicáveis à obra de construção civil de responsabilidade de pessoa jurídica. Juntou, inclusive, na primeira impugnação, laudo de perito em segurança e saúde ocupacional (e-fls. 167 a 170) que foi apresentado à Justiça do Trabalho, para efeito de comprovar risco laboral em determinada reclamação trabalhista. Lendo e relendo o laudo, nada encontrei que afirme que a Recorrente não realiza obras de construção civil.

Sobre a matéria, vale citar o seguinte trecho da decisão *a quo*:

59. Quanto à argumentação de que não se aplica a Instrução Normativa INSS/DAF nº. 18/2000, pois a atividade da empresa não é de construção civil, a análise do contrato social (fls. 112 a 115), bem como o pronunciamento fiscal às fls. 192 a 195,

² Art. 106. A lei aplica-se a ato ou fato pretérito:

I - em qualquer caso, quando seja expressamente interpretativa, excluída a aplicação de penalidade à infração dos dispositivos interpretados;

elucidam inteiramente a questão, afastando a tese da defesa. Além de constar do próprio contrato social (cláusula 2º, letra c) como objetivo da sociedade a execução de obras de construção civil em geral, a empresa é inscrita no CREA - Conselho Regional de Engenharia, Arquitetura e Agronomia, conforme pesquisa no site desta entidade, às fls. 181. Ademais, a empresa presta serviços de construção, instalação e manutenção de redes telefônicas, incluídos no Anexo III da IN 18, de 11.05.00 (relação de atividades compreendidas como obras de construção civil prevista no Anexo V do RPS). O item 45.33-0 do citado Anexo III enquadra o serviço de construção de linhas e redes de telecomunicações como obra de construção civil, sendo lícito concluir que procede o enquadramento da notificada nas disposições do Inciso VI, art. 4º, Capítulo I da IN 18/00.

Com relação ao enquadramento da Recorrente na Instrução Normativa DC/INSS nº 18, de 2000, não há reparos a fazer no lançamento ou na decisão recorrida, eis que consta dos objetivos sociais da Recorrente (e-fl. 107):

A elaboração de projetos, a execução de instalações e montagens, a manutenção e prestação de serviços em geral para telecomunicações, eletricidade e eletrônica.

A elaboração de projetos, especificações e execução de obras de construção civil em geral.

Como se não fosse suficiente, o próprio laudo apresentado pela Recorrente deixa claro que, dentre suas atividades, está a de instalações de sistemas de telecomunicações (e-fl. 168):

A reclamada é uma empresa privada, fornecedora dos serviços de implantação, instalação, montagem e reparos no sistema de telecomunicações.

Presta serviços, em Salvador, a diversas empresas, entre elas a Tebahia S.A., realizando os serviços de ampliação e implantação de sistema telefônico na cidade de Salvador.

De fato, observando-se o que consta do Anexo III da Instrução Normativa DC/INSS nº 18, de 2000, não há como deixar de enquadrar a Recorrente no item 45.33-0, que estabelece:

45.33-0 Construção de estações e redes de telefonia e comunicação

Esta classe compreende:

- Construção de linhas e redes de telecomunicações*
- Construção de estações telefônicas*

Portanto, está correta a aplicação dos critérios da Instrução Normativa DC/INSS nº 18, de 2000, para arbitramento da base de cálculo das contribuições previdenciárias, porquanto trata-se de empresa cuja atividade se enquadra na hipótese normativa.

Conclusões

Por todo o exposto, voto no sentido de NEGAR PROVIMENTO ao recurso.

João Maurício Vital - Relator

Declaração de Voto

Declaração de Voto

Conselheiro Alexandre Evaristo Pinto

Com o devido respeito, dirijo do voto do ilustre relator, uma vez que entendo que não havia outros meios para que a Recorrente afastasse a aferição indireta realizada pelas autoridades fiscais.

O artigo 32, II, da Lei n.º 8.212/91 estabelece que a empresa deve registrar em sua contabilidade os fatos geradores de todas as contribuições, sendo que o §6º do artigo 33 da Lei n.º 8.212/91 autoriza a apuração das contribuições por aferição indireta quando a fiscalização constata que a contabilidade não registra o movimento real de remuneração dos segurados a seu serviço, do faturamento e do lucro, conforme abaixo:

Lei n.º 8.212, de 1991:

Art. 32. A empresa é também obrigada a:

I - preparar folhas-de-pagamento das remunerações pagas ou creditadas a todos os segurados a seu serviço, de acordo com os padrões e normas estabelecidos pelo órgão competente da Seguridade Social;

II - lançar mensalmente em títulos próprios de sua contabilidade, de forma discriminada, os fatos geradores de todas as contribuições, o montante das quantias descontadas, as contribuições da empresa e os totais recolhidos;

Art. 33.....

§ 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.

No tocante aos fatos geradores objeto do presente processo administrativo, a apuração das contribuições por aferição indireta era regulamentada pelo Decreto n.º 3.048/99, pela Ordem de Serviço DAF n.º 209/99, e pela Instrução Normativa n.º 18/00, conforme abaixo:

Decreto nº 3.048, de 6 de maio de 1999:

Art. 235. Se, no exame da escrituração contábil e de qualquer outro documento da empresa, a fiscalização constatar que a contabilidade não registra o movimento real da remuneração dos segurados a seu serviço, da receita ou do faturamento e do lucro, esta será desconsiderada, sendo apuradas e lançadas de ofício as contribuições devidas, cabendo à empresa o ônus da prova em contrário.

Ordem de Serviço DAF nº 209, de 20 de maio de 1999:

51. Quando a fiscalização verificar, no exame da escrituração contábil e de outros elementos, que a contratada não registra o movimento real da mão-de-obra utilizada ou do faturamento, a remuneração dos segurados será apurada utilizando-se como base o percentual mínimo de 40% sobre o valor bruto do serviço da nota fiscal, fatura ou recibo, cabendo à empresa o ônus da prova em contrário.

51.1. Adotar-se-á, também, o procedimento deste item quando a contratada não apresentar a escrituração contábil ou estiver dispensada dessa obrigação.

51.2. Quando a remuneração for apurada na forma deste item, a diferença da contribuição relativa aos segurados empregados decorrente do arbitramento será calculada mediante a aplicação da alíquota mínima.

52. Será verificado se o valor dos serviços contidos na nota fiscal, fatura ou recibo está compatível com os limites mínimos estabelecidos neste ato, nas situações que couber.

53. A Administração Pública Federal, Estadual, Distrital e Municipal, direta, autárquica e fundacional e a entidade beneficente de assistência social em gozo de isenção da contribuição patronal estão sujeitas às disposições contidas neste ato.

54. Ainda que a atividade principal da contratada não seja, especificamente, de execução de serviços mediante cessão de mão-de-obra ou empreitada, a sua contratação nessa forma estará sujeita às disposições deste ato.

55. Serão verificados os pressupostos de existência de relação de emprego dos trabalhadores executantes dos serviços com a contratante, quando a cessão de mão-de-obra ou empreitada tiver sido contratada com autônomo ou equiparado.

Instrução Normativa nº 18, de 11 de maio de 2000:

Art. 1º *Os procedimentos a seguir estabelecidos são aplicáveis à obra de construção civil de responsabilidade de pessoa jurídica, utilizando-se, subsidiariamente, as disposições da Ordem de Serviço OS/INSS/DAF nº 161/97 com as alterações da OS/INSS/DAF nº 172/97, que dispõe sobre a regularização de obra de responsabilidade de pessoa física, quando couber e não for incompatível com os critérios e rotinas fixadas nesta Instrução Normativa - IN.*

Art. 4º Para os efeitos deste ato, considera-se:

I - obra de construção civil: a construção, a demolição, a reforma ou a ampliação de edificação, de instalação ou de qualquer outra benfeitoria agregada ao solo ou ao subsolo, observado o disposto no § 1º.

Art. 48. A obra de construção civil de responsabilidade de pessoa jurídica deverá ser fiscalizada com base na escrituração contábil e na documentação relativa às obras ou aos serviços.

Parágrafo único. Considera-se empresa com escrita contábil aquela que apresenta o livro Diário devidamente escriturado e formalizado.

Art. 49. Se não houver escrituração contábil, mesmo quando a empresa estiver desobrigada da apresentação, ou 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 e do lucro, a remuneração dos segurados utilizados para a execução da obra ou para a prestação dos serviços será obtida:

I - pelo cálculo do valor da mão-de-obra empregada, proporcional à área construída e ao padrão em relação à obra de sua responsabilidade, somente em relação às edificações prediais;

II - mediante a aplicação dos percentuais previstos na Seção VIII deste Capítulo sobre o valor da nota fiscal de serviço, fatura ou recibo de empreitada ou de subempreitada; e III - por outra forma julgada apropriada com base em contratos, informações prestadas aos contratantes em licitação, publicações especializadas ou outros elementos.

Parágrafo único. Ocorrendo recusa ou sonegação de qualquer documento ou informação ou apresentação deficiente aplicar-se-á o disposto neste artigo, lavrando-se ainda o Auto de Infração - AI.

Como se vê, a aferição indireta pode ser utilizada 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 e do lucro.

Tal qual muito bem exposto no voto do ilustre Conselheiro Relator, foi realizada fiscalização do trabalho em uma das filiais da Recorrente, na qual constatou-se falta de registro na contabilidade de horas extras pagas aos empregados daquela filial. Como decorrência da fiscalização do trabalho, deu-se início à fiscalização tributária, de modo que tal situação consta expressamente no relatório fiscal (e-fl. 177):

Durante a ação dos Auditores Fiscais da Previdência Social na empresa ficou constatado que as horas extras pagas aos empregados da Telenge, através de recibos paralelos, como foi

mencionado acima, não foram lançadas em títulos próprios de sua contabilidade, não registrando o movimento real de remuneração dos segurados a seu serviço, infringindo, portanto, o artigo 32, II da Lei 8212/91 e o artigo 225, II, parágrafo 13, I e II do RPS aprovado pelo Decreto 3048/99. Em razão do exposto, aplicamos o que reza o artigo 33 parágrafo 6 da Lei 8212/91 e o artigo 235 do RPS, item VII, 51 da Ordem de serviço INSS/DAF 209 de 20.05.99 e também o art. 49 da Instrução Normativa 18 de 11.05.2000.

Não se nega aqui a clara prática irregular praticada pela filial da Recorrente no caso exemplarmente examinado pela fiscalização do trabalho. O que se discute aqui diz respeito à extensão dos efeitos decorrentes da fiscalização do trabalho para todas as transações econômicas envolvendo a Recorrente e seus empregados ou trabalhadores avulsos de todas as filiais.

Todavia, o fato de que a contabilidade da filial analisada pela fiscalização do trabalho estava descasada da realidade e, portanto, poderia ser desconsiderada para fins de apuração de contribuição previdenciária por aferição indireta não torna imprestável a contabilidade de todas as filiais da Recorrente.

Se fosse assim, chegaríamos ao exemplo esdrúxulo da constatação de um pagamento não registrado na contabilidade em uma filial em Macapá de uma grande empresa, como um banco ou um supermercado, ter o condão de descaracterização da contabilidade de todas as filiais daquele banco ou supermercado no Brasil inteiro.

Além da falta de limitação espacial dessa presunção com base apenas na constatação da falta de registro contábil, também haveria uma falta de limitação temporal, isto é, o fato de ter sido constatado essa falta de registro em 2001 teria o condão também de permitir a aferição indireta nos anos subsequentes.

Assim, ainda que a não contabilização das gratificações, horas extras ou pagamentos a qualquer título aos empregados seja motivo suficiente para o uso da aferição indireta, não há como usarmos uma constatação de um período e de uma filial específica para descaracterizar a contabilidade e autorizar o uso da aferição indireta para todas as filiais e todos os períodos.

Nesse sentido, ainda que o § 2º do art. 58 da Instrução Normativa INSS/DC nº 70/02 seja posterior aos períodos de apuração das contribuições previdenciárias objeto do presente processo administrativo, há que destacar que tal dispositivo normativo somente exterioriza uma questão de bom senso, isto é, a aferição indireta somente poderá ser utilizada nos períodos em que ocorreu algum fato que autorize a sua utilização. Em outras palavras, tal norma explicita uma limitação temporal para o uso da aferição indireta, uma vez que esta somente pode ser utilizada no período em que foi constatada que a contabilidade do contribuinte não refletia a realidade.

Ademais, considerando que se trata de presunção de que a contabilidade não reflete a realidade, cabe pensar qual seria a documentação a ser apresentada pela Recorrente que poderia afastar a presunção. Com o devido respeito ao voto vencedor do ilustre relator, não vejo outra documentação a sustentar as afirmações da Recorrente no tocante às demais filiais (que não sofreram fiscalização trabalhista) do que a própria contabilidade da Recorrente.

Por fim, com relação ao critério utilizado para aferição indireta, isto é, o cálculo da contribuição previdenciária com base no percentual de 40% do valor bruto do

Processo n° 11046.001957/2008-29
Acórdão n.º **2301-005.236**

S2-C3T1
Fl. 409

serviço da nota fiscal, previsto na Ordem de Serviço DAF n.º 209/09, não há dúvida de que este deve ser o critério aplicado no caso de aferição indireta. Em que pese tal cálculo de aferição indireta esteja adequado de acordo com os critérios legais, cumpre mencionar que a atribuição de 40% da receita bruta como custo da mão de obra é bastante alto, tendo em vista se tratar de serviço em que não são exigido tantos anos de treinamento e especialização. Dessa forma, tal critério poderia ser discutido no âmbito judicial à luz do princípio da razoabilidade.

Voto, portanto, pela aplicação da Instrução Normativa n° 70/2002 ao presente caso, limitando-se o uso da aferição indireta ao tempo e lugar em que foram constatadas as irregularidades.

(assinado digitalmente)

Alexandre Evaristo Pinto