



Ministério da Fazenda
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10166.726964/2013-75
Recurso De Ofício e Voluntário
Acórdão nº 2201-010.887 – 2ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 11 de julho de 2023
Recorrentes FAZENDA NACIONAL
EPS PRESTACAO DE SERVICO NA CONSTRUCAO CIVIL LTDA

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/07/2009 a 31/08/2013

RECURSO DE OFÍCIO. EXCLUSÃO DE RESPONSÁVEL SOLIDÁRIO SEM EXONERAÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO. INADMISSIBILIDADE. INFERIOR AO VALOR DE ALÇADA. NÃO CONHECIMENTO.

Não deve ser conhecido o recurso de ofício quando a decisão exclui sujeito passivo de lide cujo valor total mantido, a título de tributo e encargos de multa, seja inferior ao limite de alçada vigente na data de sua apreciação pelo CARF.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/07/2009 a 31/08/2013

AVISO PRÉVIO INDENIZADO. NATUREZA INDENIZATÓRIA.

De acordo com decisão do STJ, proferida na sistemática do art. 543-C da Lei nº 5.869/1973, não incidem contribuições previdenciárias sobre o aviso prévio indenizado em razão de seu caráter indenizatório.

DENÚNCIA ESPONTÂNEA. NECESSIDADE DE RETIFICAÇÃO DA DECLARAÇÃO ANTERIOR À PROCEDIMENTO FISCAL. INOCORRÊNCIA. MULTA DE OFÍCIO.

A denúncia espontânea resta configurada na hipótese em que o contribuinte efetua a declaração do tributo devido acompanhado do respectivo pagamento, antes de qualquer procedimento da Administração Tributária. Não há que se falar em denúncia espontânea quando inexistente a retificação da declaração com a finalidade de confessar o débito antes de qualquer procedimento fiscal. Eventual pagamento do tributo deve ser aproveitado para abater o crédito tributário corretamente lançado com a respectiva multa de ofício.

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

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

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

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

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, não conhecer do recurso de ofício, em razão do limite de alçada. Quanto ao recurso voluntário, por unanimidade de votos, dar-lhe provimento parcial para afastar a exigência incidente sobre pagamentos efetuados a título de aviso prévio indenizado.

(documento assinado digitalmente)

Carlos Alberto do Amaral Azeredo - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Debora Fofano dos Santos, Douglas Kakazu Kushiya, Francisco Nogueira Guarita, Fernando Gomes Favacho, Rodrigo Alexandre Lazaro Pinto (suplente convocado), Marco Aurelio de Oliveira Barbosa, Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim, Carlos Alberto do Amaral Azeredo (Presidente)

Relatório

Cuida-se de Recurso Voluntário de fls. 5207/5248 (PDF 2 – págs. 3141/3182), interposto contra decisão da DRJ em Ribeirão Preto/SP, de fls. 4820/4844 (PDF 2 – págs. 2754/2778), a qual julgou parcialmente procedente o lançamento de contribuições devidas à Seguridade Social, relativamente à parte patronal e segurados, conforme descrito nos autos de infração nº 51.048.715-7, 51.048.716-5, 51.048.718-1, de fls. 1300/1318, 1319/1339 e 1340/1376, lavrados em 05/10/2013, referente ao período de 07/2009 a 08/2013, com ciência da RECORRENTE em 08/10/2013, conforme AR de fl. 1381 e termos de sujeição passivo solidária de fls. 1383/1740.

O crédito tributário objeto do presente processo administrativo se encontra no valor de R\$ 2.100.644,89, R\$ 208.640,88, R\$ 6.224.185,54 totalizando um montante de R\$ 8.533.171,31, já inclusos juros de moras (até a época da lavratura) e multa de ofício.

De acordo com o relatório fiscal (fls. 05/32), o presente lançamento engloba contribuição patronal e GILRAT (Debcad 51.048.718-1), Contribuição a cargo dos segurados

não descontada e não recolhida (Debcad 51.048.716-5) e Contribuição a cargo dos segurados descontada e não recolhida (Debcad 51.048.715-7).

Dispõe o relatório fiscal que:

- foi verificado que as empresas integrantes do grupo têm como sócios/administradores o mesmo grupo de pessoas, em cujo quadro societário incluem-se pelo menos um dos sócios das demais empresas participantes do grupo, ou sócios que foram excluídos de outras empresas do grupo e que se alternavam entre uma e outra empresa, conforme está demonstrado nos Anexos IV e V.
- O grupo formado pelas empresas é denominado "Grupo OK". Grande parte das empresas tem endereços no mesmo prédio da empresa "GRUPO OK CONSTRUÇOES E INCORPORACOES LTDA", qual seja "SAUS QUADRA 05 BLOCO K".
- outras empresas do grupo apresentam ainda o endereço ST SRTVS QUADRA 701, CONJUNTO L, BLOCO 01 SN SALA 508, que também acrescentam a expressão parte A, B, C, D, etc, da mesma forma que o apresentado no endereço acima referido. Entretanto, apresentam os mesmos números de telefone para contato, conforme Anexos IV e V.
- o responsável pelas informações das declarações de imposto de renda de quase todas as empresas é o senhor Arcelio Messias da Silva, que também é contador da empresa EPS PRESTACAO DE SERVIECO NA CONSTRUCAO CIVIL LTDA - ME, conforme Anexos IV e VI.
- os segurados empregados se revezavam entre urna e outra empresa do grupo, e chegavam a prestar serviços para duas empresas do grupo na mesma competência, conforme demonstrado no Anexo VII
- Reclamatórias Trabalhistas abaixo relacionadas, que em sentença proferida a justiça trabalhista confirmou a existência de grupo econômico, formado entre a EPS PRESTACAO DE SERVICO NA CONSTRUCAO CIVIL LTDA - ME e outras empresas demandadas nas referidas reclamações

Destarte, foi verificado a existência de desvios de finalidade com abuso de personalidade jurídica, identificadas pela confusão patrimonial, identidade de quadro societário, endereços idênticos, conglomerado familiar, controle ou direção unitários, transferência de ativos e de empregados, entre a RECORRENTE e as 56 empresas listadas às fls. 1301/1302, motivo pelo qual tornaram-se responsáveis solidárias da presente ação fiscal, com base nos arts. 124, 132 e 133 do CTN e o art. 30, inciso IX, da Lei nº 8.212/91.

Dispõe ainda o relatório fiscal que, diante das inconsistências constatadas pela fiscalização, na análise dos documentos contábeis e GFIP apresentados, bem como pela falta de acesso aos registros contábeis em sua totalidade, a constituição do crédito tributário foi baseada nas folhas de pagamento apresentadas em meio digital pela empresa, as quais foram confrontadas com os valores declarados na Relação Anual de Informações Sociais - RAIS de 2010 e nas Declarações do Imposto de Renda Retido na Fonte - DIRF de 2009 e 2010, conforme Anexos IX e X (fls. 648/842).

Assim, conforme discriminado no anexo XI (fls. 843/1065), a fiscalização verificou remuneração não considerada como base de contribuição previdenciária pela RECORRENTE (Aviso Prévio indenizado), assim como remuneração considerada como base de

contribuição previdenciária pela empresa e não declarada em GFIP antes do início da ação fiscal (fatos geradores considerados como base de cálculo pela empresa, sob os quais houve a respectiva retenção da contribuição do segurado). Ademais, houve levantamento realizado por meio de aferição indireta om base na área construída e no padrão de construção.

Portanto, como bem sintetizado no relatório da DRJ de origem, *os fatos geradores identificados como não oferecidos à tributação, apurados por meio das folhas de pagamento por ele fornecidas em meio digital, diz respeito a i) parcela despendida com verba paga a título de 'aviso prévio indenizado', ii) ausência da declaração dos fatos geradores em GFIP até o início do procedimento fiscal e iii) aferição indireta das bases imponíveis atinente à obra de construção civil sob sua responsabilidade (matrícula CEI nº 51.212.65876/74), tendo em vista que a fiscalização considerou a contabilidade da empresa inconsistente, posto que o livro Caixa encontra-se escriturado de forma sintética e não lhe foram apresentados a totalidade dos documentos de suporte. A aferição indireta correspondeu à diferença entre a remuneração da mão-de-obra total (aferida) e a remuneração constante em folha de pagamento, tendo-se arbitrado, também, o percentual de construção realizada (60%), frente à omissão da empresa em fornecer essa informação. A remuneração constante da folha de pagamento foi atualizada e deduzida do custo da mão-de-obra total aferida.*

O cálculo da aferição está demonstrado no Anexo XXII (fls. 1296/1297).

Quanto à multa, considerando que o contribuinte não declarou em GFIP, nem recolheu as contribuições previdenciárias devidas, aplicou-se a multa capitulada no art. 35-A da Lei 8.212/91 c/c art. 44 da Lei 9.430/96 (75%).

Ainda informa o relatório fiscal que foi emitida RFFP, tendo em vista que o presente lançamento constitui, EM TESE, crime de sonegação de contribuição previdenciária e apropriação indébita, previstas nos artigos 168-A e 337-A, do Código Penal, com redação dada pela Lei nº 9.983/2000.

Por fim, a fiscalização informa que foram resultado do procedimento fiscal, os seguintes autos de infração em desfavor da RECORRENTE:

OBRIGAÇÃO	Nº DEBCAD	OBJETO	VALOR DO AUTO DE INFRAÇÃO
PRINCIPAL	51.048.718-1	(Patronal) - Referente à quota patronal incidente sobre a remuneração de segurados empregados.	6.224.185,54
PRINCIPAL	51.048.716-5	(Segurados) Referente à quota segurados incidente sobre a remuneração de segurados empregados não descontada e não recolhida.	208.640,88
PRINCIPAL	51.048.715-7	(Segurados) Referente à quota segurados incidente sobre a remuneração de segurados empregados descontada e não recolhida.	2.100.644,89
PRINCIPAL	51.048.717-3	(Terceiros) - Referente à contribuição de terceiros incidente sobre a remuneração de segurados empregados.	1.554.384,09
ACESSÓRIA	51.048.721-1	(COD 21) - Deixar a empresa de atender à forma estabelecida pela RFB para apresentação de informações em meio digital, correspondentes aos registros de seus negócios e atividades econômicas ou financeiras, livros ou documentos de natureza contábil e fiscal, conforme Lei nº 8.218, de 29/08/1991, art. 11, §§ 3º e 4º, com a redação dada pela MP nº 2.158-35, de 24/08/2001	R\$ 174.977,50

ACESSÓRIA	51.048.720-3	(COD 35) - deixar de prestar a RFB todas as informações cadastrais, financeiras e contábeis de interesse da mesma, na forma por ela estabelecida, bem como os esclarecimentos necessários à fiscalização, conforme Lei nº 8.212, de 24/07/1991, art. 32, III e na Lei nº 10.666, de 08/05/2003, art. 8º, combinados com o art. 225, III e § 22 (acrescentado pelo Decreto nº 4.729, de 09/06/2003) do Decreto nº 3.048, de 06/05/1999.	R\$ 17.173,58
ACESSÓRIA	51.048.722-0	(COD 38) - Deixar a empresa de exibir qualquer documento ou livro relacionados com as contribuições previstas na Lei nº 8.212, de 24/07/1991, ou apresentar documento ou livro que não atenda às	R\$ 17.173,58
		formalidades legais exigidas, que contenha informação diversa da realidade ou que omita a informação verdadeira, conforme Lei nº 8.212, de 24/07/1991, art. 33, §§ 2º e 3º, combinado com os arts. 232 e 233, parágrafo único, do Regulamento da Previdência Social - RPS, aprovado pelo Decreto nº 3.048, de 06/05/1999.	
ACESSÓRIA	51.048.719-0	(COD 59) - Deixar a empresa de arrecadar, mediante desconto das remunerações, as contribuições dos segurados contribuintes individuais a seu serviço, conforme previsto na Lei nº 8.212, de 24.07.91, art. 30, inciso I, alínea "a", e alterações posteriores e na Lei n. 10.666, de 08.05.03, art. 4, "caput" e no Regulamento da Previdência Social - RPS, aprovado pelo Decreto nº 3.048, de 06.05.99, art. 216, inciso I, alínea "a".	R\$ 1.717,38

Impugnação

A RECORRENTE apresentou sua Impugnação de fls. 1745/1797, em 07/11/2013, enquanto as responsáveis solidárias apresentaram da forma que segue:

- IMPUGNAÇÃO EDUARDO EIRELI, em 31/10/2013 – 3516/3541 (PDF – 1450/1475)
- IMPUGNAÇÃO ELIPAR LTDA, em 31/10/2013 – 3576/3601 (PDF 1510/1535)
- IMPUGNAÇÃO INVEST EPP, em 07/11/2013 – 3632/3646 (PDF – 1566/1580)
- IMPUGNAÇÃO SAENCO – em 07/11/2013 – 3652/3669 (PDF – 1586/1603)
- IMPUGNAÇÃO OK VEÍCULOS – em 29/11/2013 – 3681/3695 (PDF – 1615/1629)
- IMPUGNAÇÃO TULUDA LTDA – em 29/11/2013 – 3704/3718 (PDF – 1638/1652)
- IMPUGNAÇÃO PARK WAY – em 3725/3740 (PDF – 1659/1674)
- IMPUGNAÇÃO – LEON VLTDA – em 29/11/2013 – 3747/3761 (PDF – 1681/1695)
- IMPUGNAÇÃO JK LTDA – 3768/3782 (PDF – 1702/1716)
- IMPUGNAÇÃO ESPORTE LTDA – em 19/11/2013 – 3789/3803 (PDF – 1723/1737)
- IMPUGNAÇÃO CIM LTDA – em 29/11/2013 – 3810/3824 (PSDF – 1744/1758)
- IMPUGNAÇÃO CLUBE, em 05/12/2013 – 3831/3845 (PDF – 1765/1779)
- IMPUGNAÇÃO FUTEBOL ME, em 05/12/2013 – 3848/3862 (PDF – 1782/1796)
- IMPUGNAÇÃO CONSÓRCIO VELLOSO, em 05/12/2013 – 3865/3879 (PDF – 1799/1813)
- IMPUGNAÇÃO RAW LTDA, em 05/12/2013 – 3886/3900 (PDF – 1820/1834)
- IMPUGNAÇÃO JB S/A, em 05/12/2013 – 3907/3921 (PDF – 1841/1855)
- IMPUGNAÇÃO AGROPECUÁRIA S/A, em 05/12/2013 – 3928/3942 (PDF – 1862/1876)
- IMPUGNAÇÃO PALMA S/A, em 05/12/2013 – 3949/3963 (PDF – 1883/1897)
- IMPUGNAÇÃO BRASILIENSE LTDA, em 05/12/2013 – 3970/3984 (PDF – 1904/1918)
- IMPUGNAÇÃO MAGNUM S/A, em 05/12/2013 – 3991/4005 (PDF – 1925/1939)

- CONSTRUTORA SANTA MARIA LTDA – ME, em 04/12/2013 – 4012/4029 (PDF – 1946/1963)
- ITÁLIA BRASÍLIA ADMINISTRAÇÃO, PARTICIPAÇÕES E SERVIÇOS LTDA – ME, em 04/12/2013 – 4036/4050 (PDF – 1970/1984)
- IMPUGNAÇÃO GEAC CONTRUÇÕES E INCORPORAÇÕES LTDA – ME, em 04/12/2013 – 4057/4071 (PDF – 1991/2005)
- IMPUGNAÇÃO SANTA FÉ CONSTRUÇÕES E INCORPORAÇÕES LTDA, em 04/12/2013 – 4078/4096 (PDF – 2012/2030)
- IMPUGNAÇÃO BOK ADMINISTRAÇÃO E PARTICIPAÇÕES S/A, em 04/12/2013 – 4103/4117 (PDF – 2037/2051)
- IMPUGNAÇÃO OPUS CONTRUÇÕES E INCORPORAÇÕES S/A, em 04/12/2013 – IMPUGNAÇÃO 4124/4139 (PDF – 2058/2073)
- MAXIMA ACESSORIA EM MARKETING E COMUNICAÇÃO LTDA, em 04/12/2013 – 4146/4163 (PDF – 2080/2097)
- IMPUGNAÇÃO BRASILIENSE FUTEBOL CLUBE, em 04/12/2013 – 4170/4184 (PDF – 2104/2118)
- IMPUGNAÇÃO XANADU ADMINISTRAÇÃO DE IMÓVEIS S/A, em 04/12/2013 – 4191/4209 (PDF – 2015/2143)
- IMPUGNAÇÃO MJ CONTRUÇÕES E INCORPORAÇÕES S/A, em 04/12/2013 – 4216/4234 (PDF – 2150/2168)
- BRASÍLIA COMUNICAÇÃO LTDA – ME, em 04/12/2013 – 4241/4258 (PDF – 2175/2192)
- IMPUGNAÇÃO POK CONSTRUÇÕES E INCORPORAÇÕES LTDA – ME, em 04/12/2013 – 4265/4283 (PDF – 2199/2217)
- IMPUGNAÇÃO CONSTRUTORA SANTA TEREZA LTDA – ME, em 04/12/2013 – 4290/4308 (PDF – 2224/2242)
- IMPUGNAÇÃO LCC EMPREENDIMENTOS E CONSTRUÇÃO LTDA – ME, em 04/12/2013 – 4315/4335 (PDF – 2249/2267)
- IMPUGNAÇÃO GRUPO OK CONSTRUÇÕES E EMPREENDIMENTOS LTDA – EPP, em 04/12/2013 – 4340/4357 (PDF – 2274/2291)
- IMPUGNAÇÃO OK PARIK CONSTRUÇÕES E PARTICIPAÇÕES LTDA, em 04/12/2013 – 4364/4379 (PDF – 2298/2313)
- IMPUGNAÇÃO MÉDIA CONSTRUÇÕES E ADMINISTRAÇÃO S/A, em 04/12/2013, 4386/4403 (PDF – 2320/2337)
- IMPUGNAÇÃO MACONDO CONSTRUÇÕES E PARTICIPAÇÕES S/A, em 04/12/2013, 4410/4428 (PDF – 2344/2362)
- IMPUGNAÇÃO GRUPO OK CONSTRUÇÕES E INCORPORAÇÕES LTDA, em 04/12/2013, 4435/4449 (PDF – 2369/2383)
- IMPUGNAÇÃO BENFICA CONSTRUÇÕES E INCORPORAÇÕES LTDA EPP, em 04/12/2013, 4456/4474 (PDF – 2390/2408)
- IMPUGNAÇÃO BSB ADMINISTRAÇÃO E PARTICIPAÇÕES LTDA – ME, em 04/12/2013, 4481/4499 (PDF – 2415/2433)
- IMPUGNAÇÃO LEMANS SERVIÇOS DE ESTACIONAMENTO LTDA, em 04/12/2013, 4506/4521 (PDF – 2440/2455)
- IMPUGNAÇÃO ZX PRESTADORA DE SRVIÇOS LTDA – ME, em 04/12/2013, 4528/4546 (PDF – 2462/2480)
- IMPUGNAÇÃO BONDOK ADMINISTRAÇÃO, INCORPORAÇÕES E PARTICIPAÇÕES LTDA – ME, em 04/12/2013, 4553/4570 (PDF – 2487/2504)
- IMPUGNAÇÃO MANIFESTO CONSTRUÇÕES E INCORPORAÇÕES S/A, em 04/12/2013, 4577/4595 (PDF – 2511/2529)
- IMPUGNAÇÃO PARTPAR ADMINISTRAÇÃO E PARTICIPAÇÕES LTDA, em 04/12/2013, 4602/4620 (PDF – 2536/2554)
- IMPUGNAÇÃO ANA ADMINISTRAÇÃO E PARTICIPAÇÕES S/A, em 04/12/2013 – 4627/4645 (PDF – 2561/2579)
- IMPUGNAÇÃO VEJA COMUNICAÇÃO E INFORMÁTICA LTDA – ME, em 04/12/2013 – 4652/4669 (PDF – 2586/2603)

- IMPUGNAÇÃO EGA – ADMINISTRAÇÃO, PARTICIPAÇÕES E SERVIÇOS LTDA – ME, em 04/12/2013, 4676/4694 (PDF – 2610/2628)
- IMPUGNAÇÃO CABÍRIA CONSTRUÇÕES E EMPREENDIMENTOS S/A, em 04/12/2013, 4701/4719 (PDF – 2635/2653)
- IMPUGNAÇÃO ABC CONSTRUÇÕES E PARTICIPAÇÕES S/A, em 04/12/2013, 4726/4740 (PDF – 2660/2674)
- IMPUGNAÇÃO KBR CONSTRUÇÕES E PARTICIPAÇÕES S/A, em 04/12/2013, 4747/4761 (PDF – 2681/2695)
- IMPUGNAÇÃO GLOBAL ADMINISTRAÇÃO E PARTICIPAÇÕES LTDA, em 04/12/2013, 4768/4786 (PDF – 2702/2720)
- IMPUGNAÇÃO BLACK MAMBA EMPREENDIMENTOS IMOBILIÁRIOS E PARTICIPAÇÕES S/A, com atual denominação, DOUBLE BLACK EMPREENDIMENTOS, IMOBILIÁRIOS E PARTICIPAÇÕES S/A, em 06/12/2013, 4793/4808 (PDF – 2727/2742)
- IMPUGNAÇÃO EPS PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS NA CONSTRUÇÃO CIVIL LTDA. ME, em 08/04/2014, 4815/4817 (PDF – 2749/2751)

Ante a clareza e precisão didática do resumo da Impugnação elaborada pela DRJ em Ribeirão Preto/SP, adota-se, *ipsis litteris*, tal trecho para compor parte do presente relatório:

O contribuinte auditado apresentou impugnação tempestiva aos lançamentos fiscais consubstanciada, em síntese, pelos seguintes argumentos, em preliminares:

I) Da inexistência do grupo econômico:

No tópico deduz que houve generalização (presuntiva) de fatos aleatórios que não podem ser estendidos indiscriminadamente a todas as 57 empresas arroladas por solidárias. Nesse compasso afirma que do total de empresas listadas pelo menos 40 não fizeram qualquer alteração contratual no período fiscalizado, sendo que 18 delas jamais as realizaram.

No tocante aos endereços, não é fato que as 57 empresas ocupem o mesmo endereço e o contador em comum não é indicativo da existência de grupo econômico, uma vez que os contabilistas são prestadores de serviços autônomos e trabalham para um sem número de empresas.

Também afirma não haver prova cabal de que os empregados se revezavam entre uma e outra empresa do grupo e a planilha apresentada apenas indica que o empregado foi demitido de uma empresa e eventualmente contratado por outra.

No mesmo sentido, contesta que as sentenças trabalhistas corroborem a existência de grupo econômico no direito tributário.

Nesse contexto rebate a remissão legal trazida pelo relato fiscal uma a uma, afirmando que i) não há uma linha sequer capaz de apontar a existência de uma sociedade controladora ou prova de combinação de recursos para alcance de objetivo comum (arts. 265 da Lei 6.404/76 e 494 da IN/RFB nº 971/2009), ii) a disposição da CLT não tem aplicação no direito tributário, porque se restringe à existência de relação de emprego (art. 2º, § 2º da CLT), tudo desaguardando no afastamento da hipótese veiculada pelo art. 30, IX da Lei nº 8.212/91.

No tocante ao CTN (art. 124, I e II), afirma haver a necessidade de demonstração de qual seria o interesse comum para a imputação da responsabilidade solidária, o que nos autos não há, posto que jamais existiu qualquer competência decisória única entre as empresas listadas. Noutra linha, afirma que tal vinculação somente seria cabível em relação aos fatos geradores que consistissem em atos, fatos ou negócios jurídicos cuja

realização fosse decorrente dessa direção unitária e desse interesse econômico comum. Afirmar que as empresas listadas jamais concorreram para a ocorrência dos fatos geradores ora lançados, de maneira que não podem ser responsabilizados por eles.

II – Da inexistência dos pressupostos legais para a configuração de grupo econômico:

Aqui traz decisões do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) que entende em consonância com as do Superior Tribunal de Justiça (STJ) para listar os requisitos que entende essenciais para a existência de grupo econômico, a saber: interesse comum na realização do fato gerador ou efetiva participação na sua materialidade; vínculo jurídico de controle ou unidade de direção; mesma atividade/objeto social; vínculo econômico;

atuação na mesma unidade física e compartilhamento dos fatores de produção, afirmando que nenhum desses fatores (analisados individualmente) restou caracterizado. Traz jurisprudência, inclusive julgados administrativos, em apoio à sua tese.

No mérito, acrescenta o quanto segue:

III – Da declaração em GFIP e da cobrança em duplicidade:

Aqui o contribuinte anexa as GFIPs já entregues para todo o período fiscalizado e a decorrente Intimação para Pagamento de tais débitos confessados, o que ocasionaria duplicidade de cobrança frente as presentes atuações. Anota que o crédito confessado já está constituído com os respectivos juros e multa de mora, pela declaração em GFIP que os constitui, não sendo necessário o lançamento de ofício (cita jurisprudências).

Reafirma a vedação da duplicidade de cobrança para o mesmo fato gerador e que o crédito constituído pela fiscalização perde os atributos de certeza e liquidez frente a existência da declaração, ocasionando enriquecimento sem causa por parte do sujeito ativo. Afirmar que, “(...) constatada esta hipótese, compete ao sujeito ativo tributário, se abster de efetuar o lançamento, uma vez que a constituição do crédito se deu anteriormente, com a declaração em GFIP”. Postula pela anulação do lançamento fiscal.

IV – Da cobrança indevida da multa de ofício:

No tópico sustenta que a multa a ser aplicada é a de mora do art. 35 da Lei nº 8.212/91, combinado com o art. 61 da Lei nº 9.430/96, incidente no percentual de 20% e não a multa de ofício (de 75%) que lhe foi imputada, “(...) uma vez que a Impugnante encaminhou as GFIPs em momento anterior à finalização do procedimento fiscal”. Atesta não ser possível a cumulatividade de ambas as multas, que adquiririam caráter confiscatório se guindadas ao patamar de 95%, e cita jurisprudências, inclusive decisões administrativas. Novamente pede a anulação do lançamento fiscal.

V – Do abatimento do principal e da multa de mora, frente a declaração efetuada:

Eventualmente, caso se discorde do acima proposto, propugna pelo abatimento do principal e da multa de ofício com os valores declarados e constituídos pelo contribuinte, a fim de que não se incorra no enriquecimento sem causa.

VI – Da remuneração não considerada como base de cálculo – Aviso prévio indenizado:

Defende a exclusão do aviso-prévio indenizado da base de incidência tributária, uma vez que possui natureza indenizatória, que não se transmuda em face do Decreto nº 6.727/93. Cita, em apoio, Acórdão do CARF e jurisprudência do STJ. Reafirma a incidência tributária apenas sobre verbas remuneratórias.

VII – Da aferição indireta da obra CEI 51.212.65876/74:

Repudia o crédito constituído a partir da aferição indireta da mão de obra aplicada na construção da obra de matrícula CEI 51.212.65876/74 uma vez que a empresa informou que os resumos das folhas de pagamento apresentados corresponderiam à totalidade das competências, em que pese a fiscalização ter considerado o início da obra como o da data da emissão do Alvará. Também contesta o percentual de 60% de conclusão da obra com base exclusivamente no critério pessoal da fiscalização. Afirma que a Impugnante não é dona ou proprietária da obra e, dessa forma, obrigada a fornecer-lhe os documentos, posto que é meramente responsável por disponibilizar parcial ou totalmente a mão de obra para a sua execução, não sendo incorporadora, dona ou proprietária do empreendimento. Justamente por não ser dona ou proprietária inexistem notas fiscais de compra de material ou estoque, razão da ausência do livro de registro de inventários, de maneira que isso não pode tornar deficiente a documentação contábil apresentada, tal qual o livro Caixa. Nessa esteira, afirma ter apresentado todos os livros Caixa (2010/11/12) e todas as folhas de pagamento existentes para as obras CEI, não sendo lícita a aferição indireta por não ser nem proprietário, dono, condômino ou corresponsável tributário em relação a elas. Contesta a adoção da data do Alvará como marco de início da obra e sustenta que a Impugnante somente disponibilizou mão-de-obra para a referida CEI a partir de janeiro de 2012. Por fim, afirma inconsistente a apuração da base de cálculo sobre o percentual arbitrado de 60% da obra concluída, vez que não se utilizou de nenhum critério técnico para se chegar a esse percentual, sendo ele fruto um critério de natureza meramente visual.

VIII – Da inexistência de dolo para configuração dos crimes de sonegação e apropriação indébita:

Afirma não se encontrar provado o elemento subjetivo do tipo – o dolo – para a configuração de indícios dos crimes que lhes são imputados, posto que não há qualquer elemento que comprove a intenção deliberada de suprimir ou reduzir contribuição previdenciária (cita jurisprudência).

Posto nesses argumentos requer a procedência da impugnação para os efeitos que postula e pugna pela juntada posterior de documento, fundamentalmente do contrato de rateio. Especificamente quanto a esse contrato, ele de fato foi juntado aos autos a posteriori (em 20/11/2013) encontrando-se acostado às fls. 3.675 e se trata de um contrato de rateio de despesas firmado entre o sujeito passivo acima identificado (denominada ‘centralizadora’) e a empresa Data Construções e Projetos Ltda (CNPJ nº 01.346.121/0001-52, denominada ‘construtora’), para os empreendimentos imobiliários contratados pela segunda na medida em que solicite a mão de obra necessária para a sua consecução à primeira.

Os contribuintes arrolados por responsáveis solidários apresentaram impugnação questionando o Termo de Sujeição Passiva Solidária e sua vinculação aos autos, apresentando suas razões em termos bastante similares, algumas delas idênticas. Os únicos que não se defenderam do feito foram as empresas Data Construções e Projetos Ltda (CNPJ nº 01.346.121/0001-52), FS Consultoria e Assessoria Empresarial Ltda - ME (CNPJ nº 02.960.947/0001-70) e FSC Brasil Agrobusiness Investments Corporate Import (CNPJ nº 05.673.052/0001-42).

Da Decisão da DRJ

Quando da apreciação do caso, a DRJ no em Ribeirão Preto/SP julgou parcialmente procedente o lançamento, conforme ementa abaixo (fls. 4820/4844 – PDF 2 págs. 2754/2778):

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/07/2009 a 31/08/2013

GRUPO ECONÔMICO. RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA.

Considera-se a existência de grupo econômico de fato quando duas ou mais empresas encontram-se sob a direção, o controle ou a administração de uma delas.

Tal gerenciamento comum precisa estar demonstrado para além dos elementos cadastrais indiciários (identidade de sócios, de objetos sociais e, eventualmente, de endereços) de maneira a restar evidenciado através de atos que denotam confusão patrimonial e gerenciamento único de um caixa comum ou de esforços coincidentes na busca de seus objetos sociais.

Caracterizada a existência de um “grupo econômico de fato”, o reconhecimento da responsabilidade solidária é impositivo de lei para o recolhimento da contribuição previdenciária.

Ao reverso, não caracterizada a prevalência de situação fática sobre a regularidade formal dos envolvidos de maneira a caracterizar a existência do grupo econômico de qualquer natureza, mister afastar a imputação de responsabilidades que não lhes são cabíveis.

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. PERDA DA ESPONTANEIDADE.

O início do procedimento fiscal retira do sujeito passivo a espontaneidade em denunciar irregularidades para os fins de declarar e retificar declarações referentes aos tributos objeto da ação fiscal a que está submetido.

PREVIDENCIÁRIO. CUSTEIO. AVISO-PRÉVIO INDENIZADO. INCIDÊNCIA DAS CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS.

O recebimento do aviso-prévio pelo segurado é fato gerador das contribuições sociais previdenciárias e destinadas às entidades terceiras, posto que são recebidas em razão do vínculo laboral que o une ao empregador, logo possui natureza remuneratória.

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. DECISÕES ADMINISTRATIVAS E JUDICIAIS. VINCULAÇÃO DEPENDENTE DE DISPOSIÇÃO LEGAL EXPRESSA.

As decisões judiciais e administrativas somente vinculam os julgadores de 1ª instância nas situações expressamente previstas na legislação.

LANÇAMENTO ARBITRADO. AFERIÇÃO INDIRETA DAS BASES IMPONÍVEIS. APLICABILIDADE.

Quando os documentos apresentados forem deficientes ou a contabilidade não registrar o movimento real da remuneração dos segurados a seu serviço, cabível a apuração da contribuição devida por meios indiretos da aferição de sua base de cálculo, cabendo à empresa o ônus da prova em contrário.

A fiscalização previdenciária tem suporte legal para arbitrar a importância que reputar devida quando houver recusa ou sonegação de qualquer documento ou informação, cumprindo ao contribuinte o ônus da prova em contrário.

REPRESENTAÇÃO FISCAL. DEVER DE OFÍCIO.

Havendo lançamento de ofício e identificada circunstância capaz de apontar, em tese, a ocorrência de crime contra a Previdência Social, é dever de ofício da Autoridade Fiscal a formulação de representação fiscal para fins penais a fim de que a autoridade competente apure a ocorrência, ou não, do ilícito penal.

Impugnação Procedente em Parte

Crédito Tributário Mantido

A DRJ afastou a responsabilização solidária que foi imputada a todas as demais empresas, por entender não estar configurada a existência de grupo econômico de fato. Assim, as empresas responsáveis solidárias foram excluídas do presente processo e, consequentemente, houve recurso de ofício.

Do Recurso Voluntário

A RECORRENTE, devidamente intimada da decisão da DRJ em 15/07/2014, conforme AR de fl. 4905 (PDF 2 pág. 2839), apresentou o recurso voluntário de fls. 5207/5248 (PDF 2 págs. 3141/3182), em 12/08/2014.

As empresas excluídas do polo passivo foram intimadas da forma que segue:

- SANTA FÉ CONSTRUÇÕES E INCORPORAÇÕES LTDA, em 11/07/2014, 4907 (PDF – 2841)
- AGROPECUÁRIO SANTO ESTEVÃO S/A – 15/07/2014 – Não recebido – 4909 (PDF – 2844)
- GEAC CONSTRUÇÕES E INCORPORAÇÕES LTDA – 4911 (PDF – 2845)
- GLOBL ADMINISTRAÇÃO E PARTICIPAÇÕES LTDA – 4913 (PDF – 2847)
- CIM CONSTRUTORA E INCORPORADORA MORADIA LTDA – 10/07/2014 – NÃO RECEBIDO 4916 (PDF – 2850)
- BOK ADMINISTRAÇÃO E PARTICIPAÇÕES LTDA – 18/07/2014 4917 (PDF – 2851)
- EGA – ADMINISTRAÇÃO PARTICIPAÇÕES E SERVIÇOS LTDA, 15/07/2014, 4919 (PDF – 2853)
- PARK WAY AUTOMÓVEIS LTDA- NÃO RECEBIDO – 10/07/2014 – 4922 (PDF – 2856)
- BONDOK MINERAÇÃO S/A – 11/07/2014 – 4923 (PDF – 2857)
- DATA CONSTRUÇÕES E PROJETOS LTDA – 15/07/2014 – 4925 (PDF – 2859)
- GRUPO OK CONSTRUÇÕES E EMPREENDIMENTOS LTDA – 15/07/2014 – 4927 (PDF – 2861)
- ESPORTE CLUBE BRASILIENSE S/C LTDA – NÃO RECEBIDO – 2863
- OK VEICULOS COMERCIO E ASSISTENCIA TECNICA LTDA – NÃO RECEBIDO – 2865
- CABIPIA CONSTRUÇÕES E EMPREENDIMENTOS S/A – 11/07/2014 – 4933 (PDF 2867)
- VEJA COMUNICAÇÃO E INFORMATICA LTDA – NÃO RECEBIDO – 2869
- FS CONSULTORIA E ASSESSORIA EMPRESARIAL LTDA – 11/07/2014 – 4937 (PDF – 2871)
- PARTPAR ADMINISTRAÇÃO E PARTICIPAÇÕES LTDA – 11/07/2014 – 4939 (PDF – 2873)
- CLUBE ATLETICO BRASILIENSE S/C LTDA – NÃO RECEBIDO 2875
- OK PARK WAY CONSÓRCIO DE VEICULOS LTDA – 15/07/2014 – 4943 (PDF – 2877)
- LEON VEICULOS LTDA – NÃO RECEBIDO 2879
- BRASILIENSE FUTEBOL CLUBE S/C LTDA – 15/07/2014 – 4947 (PDF – 2881)
- KBR CONSTRUÇÕES E PARTICIPAÇÕES LTDA – 11/07/2014 – 4949 (PDF – 2883)
- ABC CONSTRUÇÕES E PARTICIPAÇÕES S/A – 11/07/2014, FL. 4951 (PDF – 2885)
- JK FUTEBOL CLUBE S/C LTDA – NÃO RECEBIDO – 2887
- FUTEBOL CLUBE SAMAMBAIA S/C – 11/07/2014, fl. 4955 (PDF – 2889)

- BRASILIENSE FUTEBOL CLUBE DE TAGUATINGA S/C – 11/07/2014, fl. 4957 (PDF – 2891)
- FSC – BRASIL AGROBUSINESS INVESTMENTS COPORATE – 11/07/2014, fl. 4959 (PDF – 2893)
- MANIFESTO CONSTRUÇÕES E INCORPORAÇÕES LTDA – 15/07/2014, fl. 4961 (PDF – 2895)
- ANA ADMINISTRAÇÃO E PARTICIPAÇÃO S/A – 11/07/2014, fl. 4963 (PDF – 2897)
- MACONDO CONSTRUÇÕES E PARTICIPAÇÕES S/A – 11/07/2014, fl. 4965 (PDF – 2889)
- MEDIA CONSTRUÇÕES E ADMINISTRAÇÃO S/A – 11/07/2014, fl. 4967 (PDF – 2901)
- PALMA CONSTRUÇÕES E PARTICIPAÇÕES S/A – 11/07/2014, fl. 4969 (PDF – 2903)
- XANADU ADMINISTRAÇÃO E IMOVEIS S/A – 11/07/2014, fl. 4971 (PDF – 2905)
- EDUARDO LIRA PROPRIEDADES IMOBILIÁRIAS EIRELLI – 11/07/2014, fl. 4973 (PDF – 2907)
- JB GESTORA DE ANIVOS E PARTICIPAÇÕES S/A – 16/07/2014, fl. 4975 (PDF – 2909)
- LEMANS SERVIÇOS DE ESTACIONAMENTO LTDA – NÃO ENCONTRADO – 2911
- TULUDA SERVIÇOS DE ESTACIONAMENTO E ADMINISTRAÇÃO DE IMOVEIS LTDA – NÃO ENCONTRADO – 2913
- ELPAR PARTICIPAÇÕES E INVESTIMENTOS LTDA – 11/07/2014, fl. 4981 (PDF – 2915)
- IMOVINVEST IMOBILIARIA S/S – EPP – 11/07/2014, fl. 4983 (PDF – 2917)
- MAGNUN CONSTRUÇÕES E INCORPORAÇÕES S/A – 11/07/2014, fl. 4985 (PDF – 2919)
- OPUS CONSTRUÇÕES E INCORPORAÇÕES S/A – 11/07/2014, fl. 4987 (PDF – 2921)
- BLACK MAMBA EMPREENDIMENTOS IMOBILIÁRIOS E PARTICIPAÇÕES LTDA – NÃO ENCONTRADO – 2923
- RAW – GERENCIAMENTO, ADMINISTRAÇÃO E LOCAÇÃO DE IMÓVEIS LTDA – NÃO ENCONTRADO – 2925
- LCC EMPREENDIMENTOS E CONSTRUÇÃO LTDA – 15/07/2014, fl. 4993 (PDF – 2927)
- GRUPO OK CONSTRUÇÕES E INCORPORAÇÕES S/A – 15/07/2014, fl. 4995 (PDF – 2929)
- POK CONSTRUÇÕES E INCORPORAÇÕES LTDA – ME – 15/07/2014, fl. 4997 (PDF – 2931)
- SAENCO – SANEAMENTO E CONSTRUÇÃO LTDA – 15/07/2014, fl. 4999 (PDF – 2993)
- CONSTRUTORA SANTA TEREZA LTDA – 15/07/2014, fl. 5001 (PDF – 2935)
- MJ CONSTRUÇÕES E INCORPORAÇÕES S/A – 15/07/2014 (PDF – 15/07/2014)
- BRASILIA COMUNICAÇÃO LTDA – NÃO ENCONTRADO – 2939
- BENFICA CONSTRUÇÕES E INCORPORAÇÕES LTDA – 15/07/2014, fl. 5007 (PDF – 2941)
- Z X PRESTADORA DE SERVIÇOS LTDA – 15/07/2014, fl. 5009 (PDF – 2943)
- CONSTRUTORA SANTA MARIA LTDA – 15/07/2014, fl. 5011 (PDF – 2945)
- BSB ADMINISTRAÇÃO E PARTICIPAÇÕES LTDA – 11/07/2014, fl. 5013 (PDF – 2947)
- ITALIA BRASÍLIA ADMINISTRAÇÃO, PARTICIPAÇÕES E SERVIÇOS LTDA – 15/07/2014, fl. 5015 (PDF – 2949)
- CONSORCIO GRUPO OK AUGUSTO VELLOSO – 14/07/2014 – fl. 5017 (PDF – 2951)
- MAXIMA ASSESSORIA EM MARKETING E COMUNICAÇÃO LTDA – NÃO ENCONTRADO – 2953

As responsáveis solidárias que não foram científicas por não terem sido encontradas, foram intimadas por edital, à fl. 5021 (PDF – 2955), em 22/08/2014.

As responsáveis solidárias excluídas do polo passivo do presente processo, acostaram petições, às fls. 5023/5202 (PDF – 2957/3136) e 5294/5370 (PDF – 3228/3304), ressaltando tal informação, ao tempo em que requerem o reconhecimento da notificação de intimação como indevida e que essa seja arquivada, dando por fim qualquer ato processual subsequente.

Quanto ao Recurso Voluntário, a RECORRENTE reiterou os argumentos da impugnação.

Este recurso voluntário compôs lote sorteado para este relator em Sessão Pública.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim, Relator.

O recurso voluntário é tempestivo e atende aos demais requisitos legais, razões por que dele conheço.

RECURSO DE OFÍCIO

Admissibilidade

Conforme exposto, houve interposição de recurso de ofício um vez que o acórdão recorrido excluiu as empresas responsáveis solidárias do presente processo.

Preliminarmente, devo apontar que o recurso de ofício **não** preenche condições de admissibilidade, posto que excluiu sujeitos passivos de lide cujo valor total mantido, a título de tributo e encargos de multa, é inferior ao valor de alçada, hoje fixado em R\$ 15.000.000,00 pela Portaria MF nº 2, de 17 de janeiro de 2023, em vigor no dia 01/02/2023:

Art. 1º O Presidente de Turma de Julgamento de Delegacia de Julgamento da Receita Federal do Brasil (DRJ) recorrerá de ofício sempre que a decisão **exonerar sujeito passivo do pagamento de tributo e encargos de multa**, em valor total superior a R\$ 15.000.000,00 (quinze milhões de reais).

§ 1º O valor da exoneração deverá ser verificado por processo.

§ 2º Aplica-se o disposto no caput quando a decisão excluir sujeito passivo da lide, ainda que mantida a totalidade da exigência do crédito tributário.

Art. 3º Esta Portaria entrará em vigor em 1º de fevereiro de 2023.

Apesar de manter a totalidade da exigência do crédito tributário, houve a interposição de recurso de ofício por terem sido excluídos da lide sujeitos passivos. Contudo, a interpretação do §2º com o *caput* da norma acima transcrita permite compreender que, quando da

exclusão de sujeito passivo da lide, o recurso de ofício apenas é cabível quando “a decisão exonerar sujeito passivo do pagamento de tributo e encargos de multa, em valor total superior a R\$ 15.000.000,00”. Ou seja, quando o sujeito passivo for exonerado do pagamento de tributo e multa inferior ao limite de alçada, não há interposição do recurso de ofício.

Para efeitos de verificar o valor de alçada adstrito ao conhecimento do recurso de ofício, deve ser levado em consideração apenas o valor do tributo (principal) e encargos de multa, não computando-se os juros, conforme dispõe o art. 1º da Portaria MF nº 02/2023.

No caso dos autos, os sujeitos passivos solidários foram exonerados do pagamento de tributo e encargos de multa, em valor total correspondente a R\$ 7.822.039,98. Desta forma, tem-se que a exoneração do crédito tributário, decorrente de exclusão de responsáveis solidários do polo passivo, é inferior ao limite de alçada estabelecido para os recursos de ofício.

Esclareço, também, que deve ser aplicado o valor de limite de alçada vigente à época da apreciação pela segunda instância, nos termos da Súmula nº 103 do CARF:

Súmula CARF nº 103

Para fins de conhecimento de recurso de ofício, aplica-se o limite de alçada vigente na data de sua apreciação em segunda instância.

Com isso, não merece conhecimento o recurso de ofício, restando definitiva a decisão da DRJ excluiu as empresas responsáveis solidárias do presente lançamento.

RECURSO VOLUNTÁRIO

MÉRITO

Da declaração em GFIP. Cobrança em duplicidade. Perda da espontaneidade.

A RECORRENTE demonstra entender que as declarações em GFIP posteriores ao início do procedimento fiscal obstaculizam o reconhecimento de sua espontaneidade. Contudo, afirma não se poder considerar que o crédito objeto dos lançamentos ora combatidos sejam líquidos e certos, uma vez que as declarações também se deram de maneira regular e constituíram para todos os efeitos, o crédito tributário (fl. 5214):

Isto porque as GFIPs de todo o período fiscalizado, 07/2009 a 08/2013, foram entregues, conforme documentos juntados aos autos às folhas retro, já tendo a recorrente, inclusive, sido intimada para pagamento de tais débitos. Assim, urge que seja reconhecida a impossibilidade de manutenção dos lançamentos, posteriores as declarações em GFIP, em razão da DUPLICIDADE DE COBRANÇA, sob pena de enriquecimento sem causa do fisco.

Sabe-se que a confissão em GFIP, por parte da recorrente, constituiu o crédito tributário, não apenas pelo principal, mas incluídos os juros de mora e a multa de mora, esta na monta de 20% sobre o valor total do tributo devido, conforme preceitua o artigo 35, Lei no. 8.212/91.

Assim, quando o ente previdenciário lança o crédito ao final do ato de fiscalização sem observar a existência de declaração em GFIP, a evidência que aquele se despe da

liquidez e certeza que deve existir para a constituição e respectiva cobrança do crédito tributário.

Contudo, a denúncia espontânea disposta no art. 138 do CTN não será assim considerada, caso a denúncia seja apresentada após o início de qualquer procedimento administrativo ou medida de fiscalização.

Conforme ressaltou a decisão recorrida, a RECORRENTE teve ciência da fiscalização em 11/03/2013, através do recebimento do Termo de Início de Procedimento Fiscal (fl. 44), sendo que as GFIP somente foram prestadas em 09/04/2013 e 27/09/2013.

Ou seja, o início do procedimento fiscal retira do sujeito passivo a espontaneidade em denunciar irregularidades para os fins de declarar e retificar declarações referentes aos tributos objeto da ação fiscal a que está submetido, assim sendo, analisando-se as datas acima mencionadas, resta claro que o que ocorreu não foi uma denúncia espontânea.

Cabe ressaltar ainda, que o crédito devido é o que se encontra presente nestes autos, não havendo qualquer cobrança em duplicidade, além de que, como bem relatou a DRJ de origem, será apropriado eventual recolhimento promovido pela RECORRENTE em vista das declarações efetuadas a destempo (fl. 4834 – PDF2 pág. 2768):

Por outro lado o procedimento extemporâneo do contribuinte deflagrou a cobrança automática dos fatos geradores declarados, o que se faz pelas Intimações para Pagamento, algumas das quais ele acosta aos autos. Tal fato não torna, como ele pretendeu caracterizar, ilíquido ou incerto o crédito tributário constituído, na medida em que o tributo devido está regularmente constituído pelos lançamentos da Auditoria Fiscal.

No entanto, tranquilize-se, posto que de forma alguma encontra-se sendo cobrado em duplicidade pelo mesmo débito. O débito por ele devido é aquele constituído pela fiscalização, composto pelo principal e demais consectários legais, inclusive a multa de ofício, ao qual deverá ser apropriado eventual recolhimento por ele promovido em vista dos Termos de Intimação decorrentes das declarações a destempo por ele efetuadas.

Neste sentido, sem razão a RECORRENTE.

Multa de Ofício. Cumulatividade com a Multa de Mora

Quanto à multa aplicada, juntamente com o acima disposto, dispõe o relatório fiscal que a aplicação se deu com base no art. 35-A da Lei nº 8.212/91:

Lei n. 8.212/91

Art. 35-A. Nos casos de lançamento de ofício relativos às contribuições referidas no art. 35 desta Lei, aplica-se o disposto no art. 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996.

[...]

Lei n. 9.430/96

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas: (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007).

I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata; (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007).

Ademais, explicou de forma didática a autoridade lançadora que (fl. 28):

82. Dessa forma, considerando que o contribuinte não declarou em GFIP nem recolheu as contribuições previdenciárias devidas, aplicou-se a multa capitulada no art. 35-A da Lei 8.212/91 c/c art. 44 da Lei 9.430/96.

Portanto, por ter perdido o efeito de espontaneidade em relação aos referentes aos tributos objeto da ação fiscal a que estava submetido, conclui-se que é correta a lavratura da multa de ofício de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença da contribuição, nos estritos termos da lei, já que envolve caso de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e/ou de declaração inexata.

A aplicação da multa é dever da autoridade lançadora, sob pena de responsabilidade funcional, nos termos do parágrafo único do art. 142 do CTN:

Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

Parágrafo único. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.

A cobrança automática dos fatos geradores declarados pela RECORRENTE extemporaneamente em GFIP, com multa 20%, não pode ser encarada como duplicidade de cobrança, como expôs a DRJ em trecho já citado no tópico anterior, já que o débito devido é este objeto do presente lançamento constituído pela fiscalização, composto pelo multa de ofício de 75%, sendo certo que eventuais pagamentos já realizados pela contribuinte (em razão das GFIPs extemporâneas) serão apropriados para abatimento do presente crédito tributário quando da liquidação deste, no qual foi aplicada a correta multa, de acordo com legislação supra.

Sendo assim, não há duplicidade de cobrança, muito menos duplicidade da multa aplicada.

Do aviso prévio indenizado.

Quanto ao tema, entendo que assiste razão à RECORRENTE.

O Superior Tribunal de Justiça – STJ, no REsp nº 1.230.957/RS, decidiu que tanto o aviso prévio indenizado quanto os primeiros 15 (quinze) dias de afastamento por auxílio-doença têm natureza indenizatória, e por conta disto não é fato gerador das contribuições previdenciárias. Segue adiante ementa deste julgamento:

PROCESSUAL CIVIL. RECURSOS ESPECIAIS. TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA A CARGO DA EMPRESA. REGIME GERAL DA PREVIDÊNCIA SOCIAL. DISCUSSÃO A RESPEITO DA INCIDÊNCIA OU NÃO

SOBRE AS SEGUINTE VERBAS: TERÇO CONSTITUCIONAL DE FÉRIAS; SALÁRIO MATERNIDADE; SALÁRIO PATERNIDADE; AVISO PRÉVIO INDENIZADO; IMPORTÂNCIA PAGA NOS QUINZE DIAS QUE ANTECEDEM O AUXÍLIO-DOENÇA. [...]

2.2 Aviso prévio indenizado. A despeito da atual moldura legislativa (Lei 9.528/97 e Decreto 6.727/2009), as importâncias pagas a título de indenização, que não correspondam a serviços prestados nem a tempo à disposição do empregador, não ensejam a incidência de contribuição previdenciária. A CLT estabelece que, em se tratando de contrato de trabalho por prazo indeterminado, a parte que, sem justo motivo, quiser a sua rescisão, deverá comunicar a outra a sua intenção com a devida antecedência. Não concedido o aviso prévio pelo empregador, nasce para o empregado o direito aos salários correspondentes ao prazo do aviso, garantida sempre a integração desse período no seu tempo de serviço (art. 487, § 1º, da CLT).

Desse modo, o pagamento decorrente da falta de aviso prévio, isto é, o aviso prévio indenizado, visa a reparar o dano causado ao trabalhador que não fora alertado sobre a futura rescisão contratual com a antecedência mínima estipulada na Constituição Federal (atualmente regulamentada pela Lei 12.506/2011). Dessarte, não há como se conferir à referida verba o caráter remuneratório pretendido pela Fazenda Nacional, por não retribuir o trabalho, mas sim reparar um dano.

Ressalte-se que, "se o aviso prévio é indenizado, no período que lhe corresponderia o empregado não presta trabalho algum, nem fica à disposição do empregador. Assim, por ser ela estranha à hipótese de incidência, é irrelevante a circunstância de não haver previsão legal de isenção em relação a tal verba" (REsp 1.221.665/PR, 1ª Turma, Rel. Min. Teori Albino Zavascki, DJe de 23.2.2011). A corroborar a tese sobre a natureza indenizatória do aviso prévio indenizado, destacam-se, na doutrina, as lições de Maurício Godinho Delgado e Amauri Mascaro Nascimento. Precedentes: REsp 1.198.964/PR, 2ª Turma, Rel. Min. Mauro Campbell Marques, DJe de 4.10.2010; REsp 1.213.133/SC, 2ª Turma, Rel. Min. Castro Meira, DJe de 1º.12.2010; AgRg no REsp 1.205.593/PR, 2ª Turma, Rel. Min. Herman Benjamin, DJe de 4.2.2011; AgRg no REsp 1.218.883/SC, 1ª Turma, Rel. Min. Benedito Gonçalves, DJe de 22.2.2011; AgRg no REsp 1.220.119/RS, 2ª Turma, Rel. Min. Cesar Asfor Rocha, DJe de 29.11.2011.

2.3 Importância paga nos quinze dias que antecedem o auxílio-doença.

No que se refere ao segurado empregado, durante os primeiros quinze dias consecutivos ao do afastamento da atividade por motivo de doença, incumbe ao empregador efetuar o pagamento do seu salário integral (art. 60, § 3º, da Lei 8.213/91 — com redação dada pela Lei 9.876/99). **Não obstante nesse período haja o pagamento efetuado pelo empregador, a importância paga não é destinada a retribuir o trabalho, sobretudo porque no intervalo dos quinze dias consecutivos ocorre a interrupção do contrato de trabalho, ou seja, nenhum serviço é prestado pelo empregado.** Nesse contexto, a orientação das Turmas que integram a Primeira Seção/STJ firmou-se no sentido de que sobre a importância paga pelo empregador ao empregado durante os primeiros quinze dias de afastamento por motivo de doença não incide a contribuição previdenciária, **por não se enquadrar na hipótese de incidência da exação, que exige verba de natureza remuneratória.** Nesse sentido: AgRg no REsp 1.100.424/PR, 2ª Turma, Rel. Min. Herman Benjamin, DJe 18.3.2010; AgRg no REsp 1074103/SP, 2ª Turma, Rel. Min. Castro Meira, DJe 16.4.2009; AgRg no REsp 957.719/SC, 1ª Turma, Rel. Min. Luiz Fux, DJe 2.12.2009; REsp 836.531/SC, 1ª Turma, Rel. Min. Teori Albino Zavascki, DJ de 17.8.2006.

[...]

Por ter sido sob a sistemática do art. 543-C do antigo CPC, a decisão acima deve ser observada por este CARF, nos termos do art. 61, §2º, do Regimento Interno do CARF (aprovado pela Portaria MF nº 343, de 09 de junho de 2015):

§ 2º As decisões definitivas de mérito, proferidas pelo Supremo Tribunal Federal e pelo Superior Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional, **na sistemática dos arts. 543-B e 543-C da Lei nº 5.869, de 1973**, ou dos arts. 1.036 a 1.041 da Lei nº 13.105, de 2015 - Código de Processo Civil, **deverão ser reproduzidas pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF.**

Deste modo, imperioso reconhecer a impossibilidade da incidência das contribuições previdenciárias sobre o aviso prévio indenizado.

Sobre o julgamento do STJ, merece destaque ressaltar que foi proferida decisão determinando o sobrestamento de parte do julgado até que o Supremo Tribunal Federal julgue a constitucionalidade da cobrança de contribuições previdenciárias sobre o terço constitucional de férias. Segue adiante trecho da decisão que determinou o sobrestamento:

RE nos EDcl no RECURSO ESPECIAL Nº 1.230.957 - RS (2011/0009683-6) [...] EMENTA RECURSO EXTRAORDINÁRIO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA PATRONAL. **INCIDÊNCIA SOBRE O TERÇO CONSTITUCIONAL DE FÉRIAS. RECONHECIMENTO DA REPERCUSSÃO GERAL. TEMA 985/STF. SOBRESTAMENTO. DECISÃO** [...] Ante o exposto, com fundamento no artigo 1.030, inciso III, do Código de Processo Civil, determino a manutenção do sobrestamento deste recurso extraordinário até a publicação da decisão de mérito a ser proferida pelo Supremo Tribunal Federal a respeito do Tema 985/STF (Recurso Extraordinário 1.072.485/PR) da sistemática da repercussão geral. (Grifou-se)

O sobrestamento parcial se deu pois, no nº 1.230.957/RS, que julgou a ilegalidade da inclusão das contribuições previdenciárias sobre o aviso prévio indenizado, também foi julgado a legalidade da incidência destas contribuições sobre o terço constitucional de férias. Contudo, esta última matéria estava pendente de julgamento do STF, razão pela qual o STJ determinou o sobrestamento dos efeitos da decisão do STJ até o término do julgamento do STF.

Assim, não há qualquer sobrestamento relacionado a parte da decisão que dispõe sobre o aviso prévio indenizado. A ausência de sobrestamento é reconhecida pela própria PGFN, que incluiu o tema na lista de dispensa de contestar e recorrer. Veja-se:

NOTA PGFN/CRJ/Nº 485/2016

Aviso prévio indenizado. ARE nº 745.901. Tema 759 de Repercussão Geral. Portaria PGFN nº 502/2016. Parecer PGFN/CRJ nº 789/2016. **Decisões recentes que entendem que o STF assentou a ausência de repercussão geral da matéria em virtude. Inviabilidade, no cenário atual, de recurso extraordinário. Matéria decidida no RESP nº 1.230.957/RS.** Recurso representativo de controvérsia. Art. 19, V, da Lei nº 10.522/2002. Alteração da orientação contida na Nota PGFN/CRJ nº 640/2014. Inclusão do tema em lista de dispensa de contestar e recorrer. Alteração a ser comunicada à RFB nos termos do §9º do art. do art. 3º da Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 01/2014. (Grifou-se)

PGFN/CRJ Nº 115/2017

[...]

a) seja dispensado de contestação e recurso o tema “incidência de contribuição previdenciária a cargo do empregado sobre o terço constitucional de férias **e sobre a remuneração paga pelo empregador nos primeiros dias de afastamento do trabalhador por incapacidade**”, promovendo-se a devida alteração da lista dispensa, nos termos do art. 2º, §4º, da Portaria PGFN/CRJ nº 502/2016, na forma proposta na presente manifestação;

De igual modo entende a Câmara Superior de Recursos Fiscais (“CSRF”), conforme comprova a ementa adiante, julgada a unanimidade:

AVISO PRÉVIO INDENIZADO. RECURSO ESPECIAL Nº 1.230.957/RS. NATUREZA INDENIZATÓRIA. De acordo com decisão do STJ, proferida no RE Nº 1.230.957/RS na sistemática do art. 543-C da Lei nº 5.869/1973, não incidem contribuições previdenciárias sobre o aviso prévio indenizado em razão de seu caráter indenizatório.(CSRF. Sessão de 19/11/2020)

Além disso, a própria Administração Tributária reconhece esse ponto de acordo com a Solução de Consulta nº 31 de 23/01/2019 da COSIT assim ementada:

ASSUNTO:CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIASCONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS. AVISO PRÉVIOINDENIZADO. JURISPRUDÊNCIA VINCULANTE. O Superior Tribunal de Justiça (STJ), ao julgar o Recurso Especial nº 1.230.957/RS, no âmbito da sistemática do art. 543-C do Código de Processo Civil (CPC), afastou a incidência das contribuições sociais previdenciárias sobre o aviso prévio indenizado. Em razão do disposto no art. 19 da Lei nº 10.522, de 2002, na Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 1, de 2014, e na Nota PGFN/CRJ nº 485, de 2016, a Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB) encontra-se vinculada ao referido entendimento. A jurisprudência vinculante não alcança o reflexo do aviso prévio indenizado no 13º salário (gratificação natalina), por possuir natureza remuneratória, conforme precedentes do próprio STJ.SOLUÇÃO DE CONSULTA VINCULADA PARCIALMENTE À SOLUÇÃO DE CONSULTA N.º 249 - COSIT, DE 23 DE MAIO DE 2017. CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS. RESTITUIÇÃO E COMPENSAÇÃO. A pessoa jurídica que apurar crédito relativo à contribuição previdenciária prevista no inciso I do artigo 22 da Lei nº 8.212, de 1991, poderá utilizá-lo na compensação de contribuições previdenciárias correspondentes a períodos subsequentes, ou requerer a restituição nos termos do Parecer Normativo Cosit/RFB nº 1, de 31 de março de 2017. SOLUÇÃO DE CONSULTA VINCULADA PARCIALMENTE À SOLUÇÃO DE CONSULTA N.º 362 - COSIT, DE 10 DE AGOSTO DE 2017. CONTRIBUIÇÕES DEVIDAS A OUTRAS ENTIDADES OU FUNDOS.AVISO PRÉVIO INDENIZADO.A jurisprudência vinculante não alcança a incidência das contribuições devidas a outras entidades ou fundos sobre o aviso prévio indenizado.Dispositivos Legais: Lei nº 10.522, de 2002, art. 19, inciso V; Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 1, de 2014, art. 3º; e Nota PGFN/CRJ nº 485, de 2016.

Tal Solução finaliza com a seguinte conclusão relacionada a esse ponto:

21. Diante do exposto, conclui-se que: 21.1. O STJ, ao julgar o Recurso Especial nº 1.230.957/RS, no âmbito da sistemática do art. 543-C do CPC, afastou a incidência das contribuições sociais previdenciárias sobre o aviso prévio indenizado; 21.2. Em razão do disposto no art. 19 da Lei nº 10.522, de 2002, na Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 1, de 2014, e na Nota PGFN/CRJ nº 485, de 2016, a RFB encontra-se vinculada ao referido entendimento;

Assim, de fato, entendo pela impossibilidade de incidência das contribuições previdenciárias sobre o aviso prévio indenizado.

Com isso, de acordo com as razões acima, dou provimento ao recurso do contribuinte nesse ponto para afastar o lançamento em relação ao pagamento do aviso prévio indenizado constantes dos Levantamentos:

- 1B – AVISO PREVIO (Debcad nº 51.048.718-1 – Patronal); e
- 2B – CONT SEGURADO S AVISO PREVIO (Debcad nº 51.048.716-5 – Segurados)

Do lançamento por arbitramento.

Quanto ao lançamento por aferição indireta das contribuições previdenciárias incidentes sobre a mão de obra empregada em obra de construção civil da RECORRENTE, sabe-se que a aferição indireta é uma modalidade de lançamento por arbitramento, que por sua vez é um mecanismo colocado à disposição das autoridades fiscalizadoras para possibilitar a apuração do montante do tributo devido, nas hipóteses em que o contribuinte não cumpre sua obrigação de disponibilizar as informações necessárias que possibilitam a verificação da base de cálculo tributária.

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

Art. 148. Quando o cálculo do tributo tenha por base, ou tome em consideração, o valor ou o preço de bens, direitos, serviços ou atos jurídicos, a autoridade lançadora, mediante processo regular, arbitrará aquele valor ou preço, sempre que sejam omissos ou não mereçam fé as declarações ou os esclarecimentos prestados, ou os documentos expedidos pelo sujeito passivo ou pelo terceiro legalmente obrigado, ressalvada, em caso de contestação, avaliação contraditória, administrativa ou judicial.

Como é possível observar do artigo anteriormente mencionado, o arbitramento tributário será utilizado sempre que *“sejam omissos ou não mereçam fé as declarações ou os esclarecimentos prestados, ou os documentos expedidos pelo sujeito passivo ou pelo terceiro legalmente obrigado”*. Ou seja, sempre que as informações fornecidas pelo contribuinte forem insuficientes ou imprestáveis para apurar a base de cálculo do tributo devido.

Destaca-se que o arbitramento não é uma punição ao contribuinte, mas apenas um procedimento especial excepcional que permite apurar o efetivo montante do tributo devido nos casos em que inexistam os documentos ou declarações do contribuinte, ou estes não mereçam fé. Sobre o tema, transcreve-se a doutrina do Professor, Ex-Auditor Fiscal da Receita Federal do Brasil e Ex-Presidente da 10ª Junta de Recursos do Conselho de Recursos da Previdência Social – MPS, Fábio Zambitte Ibrahim:

Naturalmente, trata-se de regra excepcional, somente aplicável na impossibilidade da identificação da base de cálculo real.

[...] **Como a contribuição não tem efeito de penalidade**, não poderá a SRFB estipular valor irreal como sanção, já que esta somente poderá ser feita pela multa decorrente do descumprimento de obrigação acessória, a ser cobrada mediante auto de infração.

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

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

Art. 33. À Secretaria da Receita Federal do Brasil compete planejar, executar, acompanhar e avaliar as atividades relativas à tributação, à fiscalização, à arrecadação, à cobrança e ao recolhimento das contribuições sociais previstas no parágrafo único do art. 11 desta Lei, das contribuições incidentes a título de substituição e das devidas a outras entidades e fundos. [...]

§ 3º Ocorrendo recusa ou sonegação de qualquer documento ou informação, ou sua apresentação deficiente, a Secretaria da Receita Federal do Brasil pode, sem prejuízo da penalidade cabível, lançar de ofício a importância devida.

§ 4º Na falta de prova regular e formalizada pelo sujeito passivo, o montante dos salários pagos pela execução de obra de construção civil pode ser obtido mediante cálculo da mão de obra empregada, proporcional à área construída, de acordo com critérios estabelecidos pela Secretaria da Receita Federal do Brasil, cabendo ao proprietário, dono da obra, condômino da unidade imobiliária ou empresa corresponsável o ônus da prova em contrário.

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

§ 6º Se, no exame da escrituração contábil e de qualquer outro documento da empresa, a fiscalização constatar que a contabilidade não registra o movimento real de remuneração dos segurados a seu serviço, do faturamento e do lucro, serão apuradas, por aferição indireta, as contribuições efetivamente devidas, cabendo à empresa o ônus da prova em contrário.

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

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

Art. 195. A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais: [\(Vide Emenda Constitucional nº 20, de 1998\)](#)

I - do empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada na forma da lei, incidentes sobre: [\(Redação dada pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998\)](#)

- a) a folha de salários e demais rendimentos do trabalho pagos ou creditados, a qualquer título, à pessoa física que lhe preste serviço, mesmo sem vínculo empregatício; [\(Incluído pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998\)](#)
- b) a receita ou o faturamento; [\(Incluído pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998\)](#)
- c) o lucro; [\(Incluído pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998\)](#)

Como dito anteriormente, o arbitramento é um método de lançamento utilizado quando é impossível verificar a efetiva base de cálculo do tributo devido. Sendo estas grandezas econômicas a base de cálculo das referidas contribuições, apenas vícios que impossibilitem a sua verificação é que poderá ser justificativa para o arbitramento tributário

Sobre o tema, segue posicionamento da Câmara Superior de Recursos Fiscais:

AFERIÇÃO INDIRETA DA BASE DE CÁLCULO. PROCEDIMENTO EXCEPCIONAL. CABIMENTO APENAS NAS SITUAÇÃO EM QUE FIQUE DEMONSTRADA A IMPOSSIBILIDADE DE APURAÇÃO DO TRIBUTO COM BASE NA DOCUMENTAÇÃO EXIBIDA PELO SUJEITO PASSIVO. A AUSÊNCIA DE MOTIVAÇÃO IMPLICA EM VÍCIO FORMAL.

Uma vez não demonstrada ou sequer aventada pelo fiscal autuante a impossibilidade de aferição dos fatos geradores e base de cálculo das contribuições previdenciárias diretamente na contabilidade e/ou documentos fiscais da empresa, não se pode admitir a apuração de crédito previdenciário com base em arbitramento, exclusivamente arrimado numa presunção legal, a qual inverte o ônus da prova, mas deve estar devidamente motivado e comprovados seus pressupostos legais.

(Acórdão nº 9202-008.348 – CSRF – Sessão de 20/11/2019)

Para efeito de aferição indireta, a fiscalização informou que:

- os Livros Caixa são escriturados de forma sintética, cujo histórico fazem referência a expressões genéricas, do tipo “recebimento conforme relatório” e “pagamentos conforme relatório”
- mesmo após intimada, a RECORRENTE não apresentou nenhum relatório ou documento que respaldasse os registros lançados.
- nenhum relatório/documento relativo aos mais de R\$ 3 milhões em recebimentos lançados no Livro Caixa foi apresentado.
- GFIPs entregues por tomadoras de serviço relacionada às matrículas CEI sob sua responsabilidade, mas não há registro contábil dos pagamentos percebidos pelos serviços prestados.
- a empresa deixou de exhibir os documentos relativos às matrículas CEI cadastradas sob sua responsabilidade - a saber as de nº 51.205.62716/76 e 51.21265876/74 e 51.205.23783/74

Por elucidativo, cita-se o seguinte trecho do Relatório Fiscal (fls. 16/17):

44. Os Livros Caixa de 2011 e 2012 apresentavam as mesmas peculiaridades que o Livro Caixa de 2010, pois não há neles qualquer registro de pagamento de compra de materiais de construção, o que seria esperado de qualquer empresa do ramo da construção civil, ainda mais com três obras em andamento.

45. Em corroboração a isso, a empresa ainda informa que não contratou prestadores de serviço, Anexo II. Dessa forma, sem essa contratação é de se esperar que a própria empresa esteja construindo as obras em andamento, cujo porte exige uma quantidade considerável de materiais para serem utilizados nelas. Nem se pode concluir que o fato de a empresa não ter comprado materiais de construção se devesse ao fato de ter estoques suficientes, pois a empresa afirmou que não apresentou estoques, razão pela qual não escriturou Livros de Registro de Inventário, Anexo II.

46. Em adendo, os Livros Caixa de 2011 e 2012 apresentados pela empresa são de veracidade duvidosa, uma vez que ao consultar os Sistemas Informatizados da Secretaria da Receita Federal do Brasil foram apresentadas Guias de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social — GFIP por empresas prestadoras de serviço declarando a obra matriculada sob a CEI 51.205.62716/76 como tomadora de serviço, Anexo XXIII. Portanto, se a referida matrícula CEI foi declarada como tomadora de serviço era de se esperar que os pagamentos referentes aos serviços prestados por pelas empresas declarantes fossem escriturados nos Livros Caixa desses anos.

Portanto, como a RECORRENTE não apresentou a documentação contábil necessária, tornou impossível apurar as referidas contribuições sociais, sendo completamente legal a apuração por aferição indireta com base na área construída e no padrão de construção em atendimento ao disposto no então vigente art. 433 da IN SRP nº 03, de 14 de julho de 2005, com base no art. 33, parágrafos 3º a 6º da Lei nº 8.212/1991.

Neste ponto, por terem sido repisadas as razões de impugnação, e por este julgador, diante das afirmações e do conjunto probatório acostado aos autos, concordar com as razões de decidir da primeira instância, passo a adotar, doravante, como meus, os fundamentos da decisão de piso, de modo que proponho a confirmação e adoção da decisão recorrida nos pontos transcritos a seguir, com fulcro § 3.º do art. 57 do Anexo II da Portaria MF nº 343, de 2015 (RICARF). Desta forma, apresenta-se em tópicos a seguir as razões pela manutenção do lançamento quanto aos seguintes temas levantados pela RECORRENTE:

- i) não é dono nem proprietário da obra, portanto desobrigado de possuir e apresentar os documentos requeridos e impossibilitado de figurar no pólo passivo da aferição indireta;
- ii) que as folhas de pagamento apresentadas correspondem à totalidade do período da ocorrência dos fatos geradores;
- iii) que é mero fornecedor de mão-de-obra para os empreendimentos, razão pela qual inexistem valores contabilizados a título de compra de material, tampouco qualquer livro de registro de inventários; e
- iv) afirma inconsistente a avaliação fiscal de que a obra em comento estaria 60% concluída, dado a ausência de critérios técnicos para essa aferição.

A aferição indireta da base de cálculo restringiu-se à obra de matrícula CEI cadastrada sob nº 51.21265876/74, que apresentou diferença de contribuição a ser lançada, sendo de responsabilidade da RECORRENTE a regularização do empreendimento, pois, como bens dispôs a DRJ de origem (fl. 4839):

(...) Ora, o contribuinte abriu Cadastro Específico do INSS (CEI) em seu nome, para matricular esta obra de construção civil a ser realizada no endereço SBS QD 2 lote 17 no município de Brasília, fazendo nela constar a data do início da obra em 03/05/2010 e a sua responsabilidade pela regularização do empreendimento, consoante se observa da tela abaixo, extraída dos sistemas informatizados internos:

(...)

Tal matrícula é de responsabilidade do proprietário do imóvel, do dono da obra ou do incorporador de construção civil, ou ainda, da empresa construtora contratada por empreitada total e da empresa líder, no caso de construção efetuada mediante consórcio de empresas, ex vi do art. 19, II, 'b', 'c' e 'd' da Instrução Normativa IN/RFB nº 971/2009.

Nota-se que restou demonstrada a responsabilidade da RECORRENTE ao abrir Cadastro Específico do INSS (CEI) em seu nome. Ademais, vale ressaltar que a RECORRENTE sequer acostou aos autos um contrato e uma nota fiscal de prestação de serviços para comprovar ser um mero prestador de serviços, fornecedor de mão-de-obra para a construção objeto do arbitramento, como alega ser.

Quanto à alegação de que as folhas de pagamento apresentadas corresponderiam à totalidade do período da ocorrência dos fatos geradores, a DRJ dispõe o seguinte (fl. 4840):

No tocante às folhas de pagamento apresentadas – de 01/2012 a 08/2013 –, todas elas foram consideradas pela fiscalização para ajuste do cálculo do tributo devido pela técnica da aferição indireta. Tal é o que nos informa a Auditoria no item 78 do seu Relato combinado com o Anexo XXII, por ele produzido, confira-se:

78. Como a empresa apresentou folhas de pagamento para as competências 01/2012 a 08/2013, o valor dessa remuneração foi atualizado e deduzido do custo da mão-de-obra total, conforme art. 359 da IN 971/2009 acima transcrito. O cálculo da aferição está demonstrado no Anexo XXII.

Quanto ao cálculo realizado pela fiscalização, mormente em relação à avaliação fiscal de que a obra em comento estaria 60% concluída, ressalta a RECORRENTE que o julgador de origem mencionou o fato de que o método adotado pelo fiscal fazendário não é o mais indicado.

Ocorre que o cálculo realizado pela fiscalização, por meio de criteriosa análise em que se utilizou, inclusive, de visita *in loco* cumulada com pesquisas do ambiente externo para se alcançar o percentual arbitrado, não foi superior, obviamente que uma aferição com base em dados concretos. No entanto, frente à omissão do contribuinte em fornecê-los, não poderia a fiscalização se isentar do seu dever de apurar o tributo devido, motivo pelo qual restou necessário a realização do referido lançamento por arbitramento munido das informações de que dispunha a autoridade fiscal, mesmo que se valendo de dados mais genérico.

Ademais, se a RECORRENTE discorda dos cálculos realizados, sabe-se que ônus do contribuinte a perfeita instrução probatória, a qual deveria acostar aos autos os documentos pertinentes, demonstrando o equívoco do cálculo realizado.

Neste sentido, valho-me do seguinte trecho da decisão da DRJ (fl. 4840):

O sujeito passivo reclama do percentual de conclusão arbitrado pela Auditoria, no entanto, intimado a pronunciar-se quanto ao feito absteve-se de fazê-lo, preferindo

indicar, apenas, a data prevista da conclusão do empreendimento. Como já visto, essa recusa ou sonegação de informação é, justamente, uma das autorizadoras da técnica do arbitramento, mostrando-se bastante razoável os critérios adotados pela fiscalização e explicitados nos itens 75 e 76 do seu Relatório, confira-se:

75. Considerando-se que a empresa não informou o percentual da obra que já havia sido construída, e a verificação feita no local da obra, a autoridade fiscal arbitrou em 60% (sessenta por cento) o andamento da obra, pois conforme se observa no Anexo XXIII, com fotos de 20/08/2013 e 04/09/2013, a estrutura da obra estava completa, apresentando-se na fase de colocação de piso e fechamento das laterais da construção do prédio com vidro.

76. Outro motivo para o arbitramento em 60% da obra concluída deveu-se a pesquisas em sites de construtoras, onde é possível verificar o andamento das obras, que mostraram que obras que se encontram no estágio da obra sob fiscalização aponta para percentuais aproximados de obra concluída, conforme Anexo XXI.

Foi criteriosa a análise fiscal que incluiu uma visita in loco cumulada com pesquisas do ambiente externo para chegar ao percentual arbitrado para o andamento do empreendimento. Não é esse o mais preciso indicador? Sem dúvida que não, melhor seria, sempre, a aferição com base em dados concretos, no entanto frente a omissão do contribuinte em fornecê-los, não poderia a Administração Tributária quedar-se inerte ao seu dever de apurar o tributo devido.

Quanto ao contrato de rateio, alega a RECORRENTE que este demonstra não ser a fiscalizada dona de obra ou proprietária de empreendimento imobiliário, sendo, na realidade, mera disponibilizadora de mão de obra à Construtora do empreendimento, Empresa Data. Assim, os custos e despesas por ela despendidos são rateados com a Construtora.

Com relação ao tema, entendo correto os fundamentos da DRJ de origem, os quais utilizo como razões de decidir (fls. 4840/4843):

Por fim, no arremate de suas contestações, aponta ele tratar-se de mero prestador de serviços, fornecedor de mão-de-obra para a construção objeto do arbitramento. Não traz aos autos, entretanto, nenhum elemento robusto indicador dessa relação, como seriam um contrato e uma nota fiscal de prestação de serviços.

Tampouco traz a lume os recebimentos identificados em seu livro Caixa, que montam, no ano de 2010, ao expressivo valor de R\$ 3.211.926,97, conforme demonstrado pela fiscalização em seu anexo XV. Recebeu esses valores de quem e à guisa de que são perguntas para as quais ainda não temos respostas satisfatórias, mas sabemos que encontra-se aí a origem dos diversos pagamentos efetuados, inclusive com a mão-de-obra empregada na construção dos empreendimentos sob sua responsabilidade, fato gerador das contribuições sociais ora constituídas. O que sabemos, de fato, é que o contribuinte declara modestos R\$ 7.200,00 nas sua DIPJ de 2010, à guisa de faturamento bruto.

O contribuinte traz à baila um certo ‘contrato de rateio’, a fim de demonstrar que a autuada não passa de fornecedora de mão-de-obra para o empreendimento. Por esse instrumento, diz, disponibiliza “(...) mão de obra à Construtora do empreendimento e os custos e despesas por ela despendidos são rateados com a Construtora”.

O instrumento contratual é bastante singelo, e pode ser lido às fls. 3.677/3.678 dos autos digitalizados. Por ele a empresa auditada (EPS) e a empresa Data Construções e Projetos Ltda – CNPJ 01.346.121/0001-52 – a primeira denominada ‘Centralizadora’ e a segunda ‘Construtora’, tendo em vista os interesses comuns revelados pelos seus objetos sociais e a coincidência dos mesmos sócios (pessoas físicas), mas sobretudo,

que a Construtora precisa buscar eficiência e mobilidade na alocação de mão de obra operacional, na busca da melhor gestão de seus custos, firmam entre si um contrato cujo objeto é “ratear parcialmente as despesas e custos de mão de obra entre os empreendimentos imobiliários realizados pela Construtora” (cláusula 1ª).

Confira-se:

(...)

Define-se no parágrafo único da cláusula primeira quais seriam os custos e despesas solicitados pela Construtora à Centralizadora, quais sejam, a mão de obra necessária à realização dos empreendimentos e os correspondentes tributos sobre a remuneração e encargos trabalhistas, bem como honorários de pessoal administrativo.

No capítulo das ‘obrigações’ contratuais definidas, caberá à Centralizadora abrir as matrículas CEI específicas para os empreendimentos imobiliários em que serão alocadas a mão de obra requerida e apresentar as folhas de pagamento individualizadas para que a Construtora arque com os respectivos ‘custos e despesas’, posto que estes serão de sua inteira responsabilidade (cláusulas 2ª, 3ª e 4ª).

Por fim, no capítulo das ‘disposições gerais’, a cláusula 7ª dispõe que o rateio dos custos acima citados estarão sempre disponíveis para a verificação da Construtora mediante verificação das folhas de pagamento, GFIPs e GPS vinculadas às matrículas CEI, de maneira que “(...) a CENTRALIZADORA não precisará fazer o rateio de custos através de percentuais”.

E é tudo.

Vê-se com clareza que, embora auto-intitulado de “Contrato de Rateio de Custos e Despesas”, o referido instrumento não passa de contrato de prestação de serviços e/ou locação de mão-de-obra. Isso porque o contrato de rateio de despesas há de prever exatamente isso: que as despesas sejam rateadas, não que sejam assumidas integralmente por uma das partes. Não há qualquer rateio de custos e despesas formalizado no contrato, nenhum percentual de rateio é previsto, sequer qualquer rateio é formulado.

Demais disso, o contrato de rateio de despesas há que prever a concentração numa empresa de gastos referentes a atividades de apoio administrativos comuns, que ficariam centralizados numa empresa do grupo e teria o seu custo rateado entre as demais. Não é o que temos aqui, quando a atividade dita descentralizada é justamente a mão-de-obra necessária a consecução do objeto social, atividade-fim de ambas as empresas signatárias.

Em verdade o que o instrumento contratual prediz é que a contratante denominada de ‘Construtora’ requisitará mão-de-obra à contratada denominada ‘Centralizadora’ e será responsável por todos os custos e despesas dela inerentes, desde o pagamento dos salários até os tributos e encargos trabalhistas dela decorrente, bem como do pessoal administrativo e dos advogados necessários a ‘preservar os interesses das partes’. É de se perguntar: onde o rateio? Onde os critérios razoáveis e objetivos que devem nortear os verdadeiros contratos de rateio de despesas?

E a empresa conveniente denominada Construtora ainda remunera a Centralizadora por isso? Se ela paga todas as despesas e custos, salários, tributos, encargos e pessoal administrativo, por que interpor uma outra empresa nessa relação contratual? Onde o propósito negocial?

A situação evidenciada é cristalina: a empresa Data Construções contrata, com terceiros, serviços típicos do seu ramo de atividade e os executa através da empresa autuada EPS, a quem repassa os contratos. Enquanto a primeira possivelmente fornece os insumos, a

segunda responsabiliza-se pela mão-de-obra necessária à realização do empreendimento.

Logo o contrato apresentado não se amolda àqueles objeto da solução de divergência nº 23, de 14/10/2013, de lavra da Coordenação Geral de Tributação (COSIT) da Receita Federal do Brasil, e que dá o tratamento tributário adequado aos reembolsos recebidos em decorrência de uma estrutura de compartilhamento de gastos, no âmbito da incidência tributária do IRPJ, do PIS e da COFINS, mormente porque não há qualquer rateio com base em critérios razoáveis e objetivos, antes o repasse integral dos custos e das despesas inerentes a mão-de-obra alocada. Sobretudo, não se tratam de atividades-meio das empresas convenientes, mas sim de atividades essenciais à perseguição de seus objetos sociais, tal como a contratação de mão-de-obra especializada para a realização de obra de construção civil.

Esclarecedor a análise contratual da DRJ de origem e perfeita a lógica aplicada para demonstrar a responsabilidade da RECORRENTE em relação à referida obra.

Assim, não há motivos que justifiquem a reforma da decisão proferida pela primeira instância, dentro do controle de legalidade que foi efetivado, considerando o até aqui esposado e não observando desconformidade com a lei, nada há que se reparar no julgamento efetivado pelo juízo de piso, motivo pelo qual não merece razão os argumentos do RECORRENTE.

Inexistência de Dolo. Da Representação Fiscal para Fins Penais

Por fim, em suas razões, a RECORRENTE alega inexistência de dolo para configurar suposto crime de sonegação de contribuição previdenciária e apropriação indébita.

Da leitura do relatório fiscal, não há qualquer imputação de dolo na conduta da RECORRENTE, nem mesmo a aplicação de multa qualificada de 150%.

Assim, entendo que, com tais alegações, a RECORRENTE pretende discutir a RFFP contra si lavrada.

Contudo, a análise de tais questões não compete ao CARF, conforme expõe a Súmula CARF nº 28, abaixo transcrita:

Súmula CARF nº 28

O CARF não é competente para se pronunciar sobre controvérsias referentes a Processo Administrativo de Representação Fiscal para Fins Penais. (Vinculante, conforme Portaria MF nº 383, de 12/07/2010, DOU de 14/07/2010).

Portanto, deve ser negado o pleito do RECORRENTE.

CONCLUSÃO

Em razão do exposto, voto por:

- (i) NÃO CONHECER do recurso de ofício, em razão do limite de alçada;
- (ii) DAR PARCIAL PROVIMENTO ao recurso voluntário, nos termos das razões acima, para afastar o lançamento em relação ao pagamento do aviso prévio indenizado constantes dos Levantamentos:
 - 1B – AVISO PREVIO (Debcad nº 51.048.718-1 – Patronal); e
 - 2B – CONT SEGURADO S AVISO PREVIO (Debcad nº 51.048.716-5 – Segurados)

(documento assinado digitalmente)

Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim