



Ministério da Fazenda
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10166.726966/2013-64
Recurso Voluntário
Acórdão nº 2201-010.888 – 2ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 11 de julho de 2023
Recorrente EPS PRESTACAO DE SERVICO NA CONSTRUCAO CIVIL LTDA
Interessado FAZENDA NACIONAL

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.

MULTA. OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. ARQUIVOS DIGITAIS. DEIXAR DE ATENDER A FORMA ESTABELECIDADA PELA RFB. CFL 21. INAPLICABILIDADE EM RELAÇÃO ÀS CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS.

A multa prevista na Lei nº 8.218/91 não é cabível no caso de fiscalização contribuições previdenciárias, justamente por existir lei específica tratando da penalidade envolvendo a não apresentação (ou apresentação deficiente) de documentos, qual seja, a própria Lei nº 8.212/91.

PREVIDENCIÁRIO. OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. DOCUMENTOS. INTIMAÇÃO. APRESENTAÇÃO DEFICITÁRIA. AUTO DE INFRAÇÃO.

Constitui infração à legislação previdenciária deixar a empresa de exibir ou apresentar parcialmente documento relacionado com as contribuições previdenciárias, quando regularmente intimada para esse fim. A infração em comento persiste independentemente do desfecho do crédito tributário constituído em relação à obrigação principal.

MULTAS PELO DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. DEIXAR DE PRESTAR À RECEITA FEDERAL AS INFORMAÇÕES CADASTRAIS, CONTÁBEIS E FINANCEIRAS DE INTERESSE DA MESMA.

A contribuinte deve atender a intimação para apresentar os documentos que contenham as informações cadastrais, financeiras e contábeis de interesse da Receita Federal, ou para prestar os esclarecimentos necessários à fiscalização.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, dar provimento parcial ao recurso voluntário para: (i) afastar a exigência incidente sobre pagamentos efetuados a título de aviso prévio indenizado; (ii) cancelar a multa objeto do Debcad nº 51.048.719-0 (CFL 59); e (iii) cancelar a multa objeto do Debcad nº 51.048.721-1 (CFL 21). Vencido o Conselheiro Carlos Alberto do Amaral Azeredo, que deu provimento parcial em maior extensão.

(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. 3273/3348, interposto contra decisão da DRJ em Ribeirão Preto/SP, de fls. 3247/3267, a qual julgou procedente o lançamento de contribuições devidas à Seguridade Social, relativamente a Terceiros, bem como por descumprimento de obrigação acessória, referentes às infrações de CFL 59, 35, 21 e 38, conforme descrito nos autos de infração nº 51.048.717-3, 51.048.719-0, 51.048.720-3, 51.048.721-1 e 51.048.722-0, de fls. 1318/1350, 1351, 1352, 1353 e 1354, respectivamente, 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. 1359.

O crédito tributário objeto do presente processo administrativo se encontra nos respectivos valores de R\$ 1.554.384,09, R\$ 1.717,38, R\$ 17.173,58, R\$ 174.977,50 e R\$ 17.173,58, totalizando um montante de R\$ 1.748.252,55.

De acordo com o relatório fiscal (fls. 05/50), 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. 666/860).

Assim, conforme discriminado no anexo XI (fls. 861/1083), 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 impositivas atinentes 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. 1314/1315).

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%).

Também compõem o presente lançamento os seguintes autos de infração lavrados em decorrência do descumprimento de obrigação acessória, conforme razões descritas às fls. 28/47). Neste ponto, por bem resumir o caso, transcrevo trecho do relatório da DRJ (fls. 3250/3251):

- **AIOA/DEBCAD nº 51.048.719-0 (CFL 59)** caracterizou-se pela ausência de desconto e recolhimento da contribuição dos segurados empregados atinente ao aviso-prévio indenizado;

- **AIOA/DEBCAD nº 51.048.720-3 (CFL 35)** caracterizou-se pela recusa em atender a intimação para apresentação de diversos documentos relacionados a obras de construção civil sob sua responsabilidade (Alvarás, Habite-se, Memorial descritivo, projeto aprovado, anotação de responsabilidade técnica), bem como de prestar os esclarecimentos acerca das mesmas, inclusive para indicar o percentual de realização dos empreendimentos, tanto quanto informações relacionadas aos valores contabilizados no Livro Caixa sob o histórico de 'pagamento/recebimento conforme relatório'.

- **AIOA/DEBCAD nº 51.048.721-1 (CFL 21)** caracterizou-se pela não apresentação de informações em meio digital na forma estabelecida pela RFB, sobretudo da sua escrita contábil, considerando-se que se trata de empresa que utiliza sistema de processamento eletrônico de dados para registrar negócios e atividades econômicas ou financeiras (DATAMACE), conforme demonstrado pela fiscalização.

Aqui, no tocante à imputação da multa, aferiu-se indiretamente o valor da receita bruta, considerando-se que a contabilidade não registra o movimento real da remuneração dos segurados, da receita, do faturamento ou do lucro (conforme legislação de regência que especifica e circunstâncias fáticas que descreve); para tanto utilizou-se do valor das remunerações lançadas em folha-de-pagamento e, considerando-as representativas de 40% do valor dos serviços prestados (faturamento) chegou-se ao montante da receita bruta arbitrada, à qual aplicou o percentual de regência da multa (0,5%) para se chegar ao valor da autuação.

- **AIOA/DEBCAD nº 51.048.722-0 (CFL 38)** caracterizando-se pela apresentação dos livros Caixa com informações diversas da realidade, por não constar compra de materiais de construção a serem aplicados nas obras e por não apresentar os relatórios aos quais os lançamentos fazem referência e os documentos que deram suporte ao lançamento contábil.

Ainda informa o relatório fiscal que foi emitida RFFP, tendo em vista que o presente lançamento constitui, EM TESE, crime contra a ordem tributária, previstas no inciso I do art. 1º e inciso I do art. 2º da Lei 8.137/1990.

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. 1363/1429, em 07/11/2013. 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:

I – 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 autuações. Anota que o crédito confessado já está constituído com os respectivos juros e multa de mora, pela declaração em GFIP, 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. Afirma 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.

II – 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.

III – 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.

IV – 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.

V – 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.

VI – Dos Autos-de-Infração de obrigações acessórias:

Afirma que todos os documentos requeridos e esclarecimentos solicitados foram apresentados e prestados à fiscalização. Nesse compasso, historia as intimações formuladas pela fiscalização e confronta-as com suas respostas, que reproduz, cujos Termos e Respostas remetem aos anexos I e II do Relatório Fiscal. Reafirma que o Impugnante não é dono das obras, razão da não apresentação de alguns documentos.

VI.1 – AI nº 51.048.719-0 (CFL 59), tratando da ausência do desconto dos valores pagos a título de aviso prévio indenizado, entende que tal rubrica tem caráter indenizatório, logo não há falar-se em desconto e recolhimento;

VI.2 – AI nº 51.048.720-3 (CFL 35), afirma que todos os documentos foram apresentados e todos os esclarecimentos prestados. Acrescenta que documentos como alvarás, memoriais, projetos, ARTs, são encargos do dono da obra, que não é a empresa autuada. Quanto ao Livro Caixa a Impugnante apresentou a devida justificativa, segundo a qual ele poderia ser apresentado em meio físico. Aduz que toda documentação a que se encontra obrigada legalmente foi apresentada, justificando aqueles cuja guarda e responsabilidade não seria dela;

VI.3 – AI nº 51.048.721-1 (CFL 21), deduz que a Impugnante, por ser tributada pelo lucro presumido, não se encontra obrigada a manter escrituração digital, conforme consta da IN/RFB nº 787/2007 e, em consonância, com o quanto contido no art. 225, § 16, II do Regulamento da Previdência Social (Decreto nº 3.048/99), de maneira que a legislação na qual a fiscalização se fundou (IN 86/2002, c/c ADE 15 e anexos únicos alterados pelos ADEs 55/2009 e 25/2010) não pode prevalecer, frente a pirâmide da hierarquia das normas. Contesta a afirmação de que o Livro Caixa 2010 mostra-se de veracidade duvidosa em razão da ausência de notas fiscais de compra de materiais e reitera não ser a dona da obra em questão, mas mera disponibilizadora de mão de obra para sua execução. Defende a integralidade dos registros do Livro Caixa para o fim de retratar a remuneração dos segurados a seu serviço, sua receita, seu faturamento e seu lucro.

Noutra linha, contesta a aferição indireta do seu faturamento para fins de cálculo da multa. Reafirma a higidez dos registros no livro Caixa/2010 bem como a apresentação de todos os documentos de suporte constantes dos anexos de I a XV do Termo de resposta, que ora junta como documento 11. Anexa também os livros Caixa então apresentados, para os anos de 2009, 2011 e 2012 (documento 12). Segundo entende, a fiscalização apegou-se ao termo ‘conforme relatório’ para desconsiderar toda a contabilidade da empresa, quando a natureza dos pagamentos já estavam indicadas no histórico, sendo em sua essência a própria despesa de folhas de pagamento apresentadas à fiscalização, excetuando-se algo em torno de 10% dos pagamentos efetuados, que não adotavam sua classificação (exemplifica). Para tais pagamentos (‘pagamentos do dia conf. Relatório’) a Impugnante pugna pela juntada posterior de documentos comprobatórios, caso se entenda necessário. Reprisa que a Impugnante não é dona da obra, apenas disponibiliza mão-de-obra, razão da inexistência de estoque e da compra de materiais, inexistindo qualquer elemento duvidoso acerca disso.

Ainda, questiona o fato de a fiscalização nunca ter pedido esclarecimentos acerca do seu faturamento, no entanto valeu-se do argumento de que a receita bruta declarada na DIPJ (R\$ 7.200,00) seria incompatível com uma despesa de pessoal no montante de R\$ 2.349.990,18. Esclarece, então, que a Impugnante mantém regular contrato de rateio/compartilhamento (que anexa), pelo qual disponibiliza mão-de-obra à Construtora do empreendimento e os custos e despesas por ela despendidos são rateados entre ambas, ou seja, a Impugnante concentra como sua atividade a contratação da mão-de-obra que será utilizada pela outra. Transcreve a explicação desse modelo contratual de rateio/compartilhamento de despesas, pelo qual não se pode atribuir ao modelo uma natureza jurídica de prestação de serviços, mas apenas um compartilhamento estrutural criando-se um pólo centralizador de direitos, obrigações e pagamentos, tendo as outras partes do contrato a única obrigação de pagar o percentual estabelecido, prestando-se para o custeio de despesas comuns sem que as trocas de fluxo financeiro entre as

empresas representem receita tributável da empresa líder ou principal. Cita a solução de Divergência COSIT nº 23 de 23 de setembro de 2013 em seu respaldo.

Assim afirma que os valores recebidos pela impugnante com base nesse contrato de compartilhamento/rateio não são receitas auferidas e tributáveis, apenas reembolso do custeio de uma despesa incorrida, o que leva à impropriedade da apuração da base de cálculo para aplicação da multa pela aferição indireta.

VI.4 – AI nº 51.048.722-0 (CFL 38), reafirma a integralidade dos lançamentos no livro Caixa e reapresenta os argumentos já ofertados, de que não é a dona da obra, de que não comprou material e que apresentou todos os relatórios referidos no livro Caixa 2010, bem como a integralidade dos documentos solicitados.

Posto nesses argumentos requer a procedência da impugnação para todos os efeitos e pugna pela juntada posterior de documento, fundamentalmente do contrato de rateio.

A RECORRENTE acostou aos autos petição, em 20/11/2013, em que junta contrato de rateio (fls. 3235/3236) e petição, em 08/04/2014, alegando cobrança em duplicidade (fls. 3242/3244).

Da Decisão da DRJ

Quando da apreciação do caso, a DRJ no em Ribeirão Preto/SP julgou procedente o lançamento, conforme ementa abaixo (fls. 3247/3267):

ASSUNTO: OUTROS TRIBUTOS OU CONTRIBUIÇÕES

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

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 IMPOSTÍVEIS. 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.

CONTRATO DE RATEIO DE DESPESAS.

O rateio de despesas entre pessoas jurídicas distintas é procedimento admitido para gastos referentes a departamentos de apoio administrativos comuns e exige o cumprimento de determinados requisitos para que os valores movimentados em razão do citado rateio não sejam considerados receitas da empresa centralizadora.

ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS

Data do fato gerador: 05/10/2013

PREVIDENCIÁRIO. OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. ARRECADAÇÃO DAS CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS DOS SEGURADOS EMPREGADOS. DESCUMPRIMENTO.

É prestação positiva exigida da empresa a arrecadação, mediante desconto em suas remunerações, das contribuições dos segurados empregados que lhes prestaram serviços.

O descumprimento de obrigação acessória enseja a aplicação de penalidade pecuniária.

PREVIDENCIÁRIO. OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. PRESTAR INFORMAÇÕES E ESCLARECIMENTOS NECESSÁRIOS À FISCALIZAÇÃO. DESCUMPRIMENTO.

É obrigação acessória do contribuinte prestar todas as informações de interesse da Administração Tributária, bem como os esclarecimentos solicitados pela fiscalização.

O descumprimento de obrigação acessória enseja a aplicação de penalidade pecuniária.

PREVIDENCIÁRIO, OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. APRESENTAÇÃO DE ARQUIVOS COM INFORMAÇÕES EM MEIO DIGITAL. DESCUMPRIMENTO.

O contribuinte que valer-se de sistema eletrônico de processamento de dados deve apresentar as informações de sua escrituração em meio digital, quando intimado para tanto.

O descumprimento de obrigação acessória enseja a aplicação de penalidade pecuniária.

PREVIDENCIÁRIO. OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. APRESENTAÇÃO DE LIVROS OU DOCUMENTOS. DESCUMPRIMENTO.

A apresentação de livro contábil com informação falsa ou omissão de informação verdadeira constitui-se em infração à legislação tributária, sujeita a apenamento específico por infração de obrigação acessória.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Do Recurso Voluntário

A RECORRENTE, devidamente intimada da decisão da DRJ em 15/07/2014, conforme AR de fl. 3269, apresentou o recurso voluntário de fls. 3273/3348, em 12/08/2014.

Em suas razões, 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.

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. 3281):

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. 62), 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. 3256):

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 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. 27):

66. 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 PREVIDENCIÁRIAS CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS. AVISO PRÉVIO INDENIZADO. 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 do Levantamento 1B – AVISO PREVIO (Debcad nº 51.048.717-3 – Terceiros).

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 documentos que respaldassem 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 exibir 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. 15/16):

28. 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.

29. 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.

30. 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 n.º 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 (fls. 3260/3261):

(...) 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 971/20095.

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. 3262):

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. 3262):

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 autorizadas 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 à omissão do contribuinte em fornecê-los, não poderia a Administração Tributária quedar-se inerte ao seu dever de apurar o tributo devido.

Esclareça-se que a numeração dos itens acima refere-se ao processo nº 10166.726964/2013-75, que trata das contribuições patronais e a carga dos segurados, e que encontra-se apenso ao presente. Portanto, os fundamentos dos lançamentos são os mesmos.

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. 3262/3265):

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 atuada 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 atuada 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 tributário 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.

Das infrações por descumprimento de obrigação acessória

DEBCAD n. 51.048.719-0 (CFL 59)

A presente multa, com código de fundamentação legal 59, tem fundamento no art. 283, I, “g” do RPS (Decreto nº 3.048/99):

Art. 283. Por infração a qualquer dispositivo das Leis nos 8.212 e 8.213, ambas de 1991, e 10.666, de 8 de maio de 2003, para a qual não haja penalidade expressamente cominada neste Regulamento, fica o responsável sujeito a multa variável de R\$ 636,17 (seiscentos e trinta e seis reais e dezessete centavos) a R\$ 63.617,35 (sessenta e três mil, seiscentos e dezessete reais e trinta e cinco centavos), conforme a gravidade da infração, aplicando-se-lhe o disposto nos arts. 290 a 292, e de acordo com os seguintes valores: (Redação dada pelo Decreto nº 4.862, de 2003)

I - a partir de R\$ 636,17 (seiscentos e trinta e seis reais e dezessete centavos) nas seguintes infrações:

(...)

g) deixar a empresa de efetuar os descontos das contribuições devidas pelos segurados a seu serviço;

Conforme relatório fiscal, a penalidade foi lavrada pois a contribuinte “*não considerou como base-de- cálculo da contribuição previdenciária os fatos gerados descritos no item 5.1.1 deste relatório fiscal*” (fl. 29), o qual trata do “Aviso Prévio indenizado”.

Haja vista que se trata do fato gerador ocorrido com o pagamento de aviso prévio indenizado, o qual, como já visto neste julgamento, não é considerado base de cálculo de contribuição previdenciária, resta incabível a referida multa.

Portanto, entendo que deve ser cancelado o lançamento da presente multa.

DEBCAD n. 51.048.721-1 (CFL 21)

Referida multa foi aplicada por deixar a contribuinte de utilizar sistemas de processamento eletrônico de dados para registrar negócios e atividades econômicas ou financeiras, escriturar livros ou elaborar documentos de natureza contábil ou fiscal de atender à forma estabelecida pela RFB para apresentação de informações em meio digital – CFL 21.

Conforme fl. 1353, o dispositivo legal da multa aplicada é o art. 12, I, parágrafo único, da Lei nº 8.218/91.

Contudo, a jurisprudência deste CARF é no sentido de entender que tal multa prevista na Lei nº 8.218/91 não é cabível no caso de fiscalização contribuições previdenciárias,

justamente por existir lei específica tratando da penalidade envolvendo a não apresentação (ou apresentação deficiente) de documentos, qual seja, a própria Lei nº 8.212/91.

Nestes termos, cito precedente da CSRF:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2005 a 31/12/2006

OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. DESCUMPRIMENTO. APRESENTAÇÃO DE DOCUMENTOS E INFORMAÇÕES EM MEIO DIGITAL. LEI INAPLICÁVEL AO CASO. VÍCIO MATERIAL.

Incabível a aplicação de lei geral (Lei nº 8.218, de 1991) quando há lei específica regulando a mesma conduta (Lei nº 8.212, de 1991), conforme o princípio da *lex specialis derogat lex generalis*.

(acórdão nº 9202-008.985; data da sessão: 26/08/2020)

A questão já encontra-se sumulada, razão pela qual invoco os termos da Súmula nº 181 deste CARF:

Súmula CARF nº 181

No âmbito das contribuições previdenciárias, é incabível lançamento por descumprimento de obrigação acessória, relacionada à apresentação de informações e documentos exigidos, ainda que em meio digital, com fulcro no caput e parágrafos dos artigos 11 e 12, da Lei nº 8.218, de 1991.

Acórdãos Precedentes: 2401-003.530, 9202-008.351, 2402-008.124; 9202-008.985 e 2202-007.201.

Ante o exposto, entendo que deve ser cancelado o lançamento da presente multa.

DEBCAD n. 51.048.720-3 (CFL 35) e DEBCAD n. 51.048.722-0 (CFL 38)

A CFL 35 encontra-se amparada na obrigação legal prevista no art.32, III e § 11 da Lei 8.212/91, cito:

"Art. 32. A empresa é também obrigada a:

(...)

III — prestar à Secretaria da Receita Federal do Brasil todas as informações cadastrais, financeiras e contábeis de seu interesse, na forma por ela estabelecida, bem como os esclarecimentos necessários à fiscalização; (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009)

(...)

§11. Em relação aos créditos tributários, os documentos comprobatórios do cumprimento das obrigações de que trata este artigo devem ficar arquivados na empresa até que ocorra a prescrição relativa aos créditos decorrentes das operações a que se refiram. (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009)"

Nota-se que a RECORRENTE foi devidamente intimada a apresentar documentos pertinentes à presente fiscalização e esquivou-se de cumprir integralmente a sua obrigação legal supracitada, vez que restou constatado a omissão na apresentação de relatórios e documentos de suporte dos valores lançados no livro Caixa, como já analisado neste julgamento.

Saliente-se que a multa não tem correspondência com a quantidade de informações que deixaram de ser prestadas, bastando apenas a falta de uma informação para ensejar a lavratura da multa.

Desta forma, com a perfeita subsunção da infração cometida com a previsão da norma, resta inarredável a aplicação da penalidade prevista no art.283, II. "b" do Regulamento do Imposto de Renda – RIR aprovado pelo Decreto 3.000. de 26/03/1999.

Por sua vez, quanto à CFL 38, a obrigação legal estipulada pelo Art. 33, §2º, da Lei nº 8.212/1991, que impõe o dever da empresa de apresentar os documentos referentes aos fatores geradores das contribuições sociais e previdenciárias, é única; ou seja, independe do número de documentos não apresentados (a multa é a mesma se não forem apresentados 1 ou 1000 documentos). Isso é facilmente comprovado pela gradação da multa, percebe-se que seu valor pode ser majorado em razão do eventual dolo ou reincidência da RECORRENTE, pouco importando o número de documentos não apresentados.

Assim dispõe a Lei nº 8.212/1991

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. [...]

§ 2º A empresa, o segurado da Previdência Social, o serventuário da Justiça, o síndico ou seu representante, o comissário e o liquidante de empresa em liquidação judicial ou extrajudicial são obrigados a exibir todos os documentos e livros relacionados com as contribuições previstas nesta Lei.

Por sua vez, assim determina o Decreto nº 3.048/1999:

Art. 283. Por infração a qualquer dispositivo das Leis nos 8.212 e 8.213, ambas de 1991, e 10.666, de 8 de maio de 2003, para a qual não haja penalidade expressamente cominada neste Regulamento, fica o responsável sujeito a multa variável de R\$ 636,17 (seiscentos e trinta e seis reais e dezessete centavos) a R\$ 63.617,35 (sessenta e três mil, seiscentos e dezessete reais e trinta e cinco centavos), conforme a gravidade da infração, aplicando-se-lhe o disposto nos arts. 290 a 292, e de acordo com os seguintes valores: (Redação dada pelo Decreto nº 4.862, de 2003) [...]

II - a partir de R\$ 6.361,73 (seis mil trezentos e sessenta e um reais e setenta e três centavos) nas seguintes infrações:

j) deixar a empresa, o servidor de órgão público da administração direta e indireta, o segurado da previdência social, o serventuário da Justiça ou o titular de serventia extrajudicial, o síndico ou seu representante, o comissário ou o liquidante de empresa em liquidação judicial ou extrajudicial, de exibir os documentos e livros relacionados com as contribuições previstas neste Regulamento ou apresentá-los sem atender às formalidades legais exigidas ou contendo informação diversa da realidade ou, ainda, com omissão de informação verdadeira;;

Assim, como a multa da CFL 38 é única, a simples manutenção da acusação de uma das infrações que ensejaram a multa, implicará na manutenção da mesma.

Sendo assim, é evidente que foi correta a aplicação da multa pelas omissões de informações em Livros Caixa, já que este fato foi justamente o que ocasionou o arbitramento das contribuições relativas à obra de construção civil, conforme exposto em tópico específico.

Sobre as multas CFL 35 e CFL 38, 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, 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 n.º 343, de 2015 (RICARF), conforme abaixo transcrito (fls. 3265/3267):

V – Da obrigação de prestar informações de interesse da SRFB na forma por ela estabelecida, bem como os esclarecimentos necessários à fiscalização (AIOA/DEBCAD nº 51:048:720-3 – CFL 35):

No caso, temos duas condutas típicas objeto de prestações positivas inadimplidas: uma, de prestar informações, infringiu-a o contribuinte quando não apresentou os Alvarás, Habite-se, memorial descritivo, projeto arquitetônico aprovado pelo órgão próprio e anotações de responsabilidade técnica atinentes às obras de construção civil matriculadas em cadastro específico do INSS (CEI) sob a sua responsabilidade; a outra, de prestar os esclarecimentos necessários à fiscalização, incorreu o contribuinte quando deixou de indicar o percentual de conclusão dos empreendimentos por ele executados e outras, sob os valores contabilizados no livro Caixa sob o título de ‘pagamentos/recebimentos diversos’.

Diga-se, a priori, que esta penalização é imputada em valor fixo, de sorte que não importa a quantidade de ocorrências ou circunstâncias infracionais detectadas, bastando uma única para que aja a sua incidência no valor proposto.

Entendo-a perfeitamente configurada.

No tipo ‘prestar informações’, o contribuinte contesta-a afirmando e reafirmando não ser o proprietário das obras e, dessa forma, os documentos requeridos seriam de responsabilidade deles, proprietários, não sua, empresa executora ou prestadora de serviços. Sua argumentação não subsiste, no tópico, mormente que inequivocamente as obras estão matriculadas em seu nome, inclusive em consonância com o quanto disposto no tal ‘contrato de rateio’ acima analisado, cuja cláusula segunda diz ser obrigação dela a abertura da matrícula específica.

Demais disso, embora a abertura da matrícula CEI possua natureza declaratória, em princípio, existe a previsão normativa de que os documentos que respaldam a sua declaração poderão ser exigidos a qualquer tempo, ex vi do art. 20 da IN/RFB nº 971/2009.

Já no tipo ‘prestar esclarecimentos’ não há controvérsia significativa. O contribuinte contesta o percentual de conclusão das obras em 60%, arbitrado pela fiscalização, mas não esclarece porque omitiu-se de informá-lo, já que foi formalmente intimado para tanto, preferindo trazer, apenas, a data prevista para a conclusão da obra, o que de forma alguma supre a necessidade fiscal. Por outro lado, no que tange às omissões de relatórios e documentos de suporte dos valores lançados no livro Caixa, o fato é tão incontroverso quanto a petição do contribuinte, feita na Impugnação, para apresentá-los mais tarde, conforme se extrai do item 147 da sua extensa defesa, veja-se:

147. Por outro lado, estes pagamentos para os quais não há referência das classificações das despesas a Impugnante pugna, desde já, pela juntada posterior, caso assim seja necessário para o convencimento do julgador.

Sem reparo, portanto, o lançamento fiscal.

(...)

VII – Da obrigação de apresentar documentos e livros relacionados às contribuições sociais

Aqui temos três tipos infracionais, a saber, i) a não apresentação de livros ou documentos relacionados com as contribuições sociais, ii) sua apresentação sem o atendimento das formalidades legais necessárias e/ou iii) apresentá-los contendo informação diversa da realidade ou com omissão de informação verdadeira.

Diga-se que tal infração, também, é apenada com multa fixa, bastando uma única ocorrência para ensejar-lhe a aplicação no patamar proposto.

O lançamento fiscal se sustenta justamente porque os livros Caixa apresentados encontram-se com informações diversa da realidade e/ou com omissão de informação verdadeira, fato que lhe ocasionou o arbitramento das contribuições atinentes à obra de construção civil sob sua responsabilidade, conforme já dispusemos em tópico específico para o tema.

CONCLUSÃO

Em razão do exposto, voto por DAR PARCIAL PROVIMENTO ao recurso voluntário, nos termos das razões acima, para:

- (i) afastar o lançamento em relação ao pagamento do aviso prévio indenizado constantes do Levantamento 1B – AVISO PREVIO (Debcad nº 51.048.717-3 – Terceiros);
- (ii) cancelar a multa objeto do Decad nº 51.048.719-0 (CFL 59); e
- (iii) cancelar a multa objeto do Decad nº 51.048.721-1 (CFL 21).

(documento assinado digitalmente)

Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim