



Processo nº	10380.722231/2013-27
Recurso	Voluntário
Acórdão nº	2202-010.357 – 2ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de	03 de outubro de 2023
Recorrente	C. E. CONSTRUÇÕES E SERVIÇOS DE LOCAÇÕES DE MAQUINAS LTDA - EPP
Interessado	FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2010 a 30/11/2010

ARGUIÇÕES DE INCONSTITUCIONALIDADE - SÚMULA CARF 02

O CARF não é competente para se pronunciar sobre a constitucionalidade/ilegalidade de lei vigente.

O CARF falece de competência para se pronunciar sobre a alegação de ilegalidade de ato normativo vigente, uma vez que sua competência resta adstrita a verificar se o fisco utilizou os instrumentos legais de que dispunha para efetuar o lançamento. Nesse sentido, art. 62, do Regimento Interno do CARF, e o art. 26-A, do Decreto 70.235/72. Isso porque o controle efetivado pelo CARF, dentro da devolutividade que lhe compete frente à decisão de primeira instância, analisa a conformidade do ato da administração tributária em consonância com a legislação vigente. Nesse sentido, compete ao Julgador Administrativo apenas verificar se o ato administrativo de lançamento atendeu aos requisitos de validade e observou corretamente os elementos da competência, finalidade, forma e fundamentos de fato e de direito que lhe dão suporte, não havendo permissão para declarar ilegalidade ou constitucionalidade de atos normativos.

MATÉRIA ESTRANHA À LIDE. RECURSO VOLUNTÁRIO. NÃO CONHECIMENTO.

O litígio instaurado limita o exercício do controle de legalidade afeto ao julgador administrativo, e o limite decorre do cotejamento das matérias trazidas na defesa que guardam relação direta e estrita com a autuação.

A atuação do julgador administrativo no contencioso tributário deve restar adstrita aos limites da peça de defesa que tiverem relação direta com a autuação ou despacho decisório, sobretudo, nas matérias conhecidas e tratadas nos votos e acórdãos, excetuadas, apenas, as matérias de ordem pública.

NORMAS PROCESSUAIS. ARGUMENTOS DE DEFESA. INOVAÇÃO EM SEDE DE RECURSO. PRECLUSÃO.

Os argumentos de defesa trazidos apenas em grau de recurso, em relação aos quais não se manifestou a autoridade julgadora de primeira instância, impedem a sua apreciação, por preclusão processual.

**LANÇAMENTO. AFERIÇÃO INDIRETA DAS BASES DE CÁLCULO.
HIPÓTESES AUTORIZADORAS.**

Constatando-se que a contabilidade do contribuinte é apresentada de forma deficiente ou não espelha a realidade econômico-financeira da empresa, por omissão de qualquer lançamento contábil ou por não registrar o movimento real da remuneração dos segurados a seu serviço, seu faturamento ou seu lucro, abre-se a possibilidade de aferir-se indiretamente as bases imponíveis das contribuições sociais, invertendo-se o ônus da prova.

MULTA AGRAVADA. AFASTAMENTO. REDUÇÃO DO PISO LEGAL.

A multa de ofício agravada deve ser afastada nas hipóteses em que a autoridade fiscal pode concretizar a autuação, de modo que o não atendimento a uma das intimações fiscais não obsta a lavratura do auto de infração, não ensejando qualquer prejuízo à realização e continuação do procedimento fiscal que precede a lavratura do auto de infração.

MULTA DE MORA. SÚMULA CARF N° 4.

A partir de 1º de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC para títulos federais. (Vinculante, conforme Portaria MF nº 277, de 07/06/2018, DOU de 08/06/2018).

**PEDIDO DE DILIGÊNCIA/PERÍCIA. ELEMENTOS NECESSÁRIOS.
INDEFERIMENTO.**

A prova documental deve ser sempre apresentada na impugnação, admitidas exceções somente nos casos expressamente previstos.

Cabe ao contribuinte o ônus da comprovação de que incidiu em algumas dessas hipóteses previstas no art. 16, do PAF.

A deficiência da defesa na apresentação de provas, sob sua responsabilidade, não implica a necessidade de realização de diligência ou o deferimento de novo prazo para provas, não podendo ser utilizada para suprir a ausência de provas que já poderiam ter sido juntadas à impugnação.

O indeferimento da solicitação corretamente bem fundamentado, não enseja vício à decisão por cerceamento à defesa.

**INTIMAÇÃO DOS ADVOGADOS. SÚMULA CARF N° 110.
IMPOSSIBILIDADE.**

Não encontra acolhida a pretensão de que as intimações no processo administrativo fiscal sejam dirigidas aos advogados da parte, conforme Súmula CARF nº 110.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer parcialmente do recurso, exceto da alegação de que não há incidência de contribuição previdenciária sobre determinadas verbas, das alegações de constitucionalidades, e da alegação de que a multa de mora aplicada deu-se no percentual de 30% e, na parte conhecida, por maioria

de votos, em dar provimento parcial ao recurso para afastar o agravamento da multa, reduzindo-a ao piso de 75%, vencidos os Conselheiros Ludmila Mara Monteiro de Oliveira e Leonam Rocha de Medeiros que negavam provimento ao recurso.

(documento assinado digitalmente)

Sonia de Queiroz Accioly - Presidente e Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Sara Maria de Almeida Carneiro Silva, Ludmila Mara Monteiro de Oliveira, Leonam Rocha de Medeiros, Eduardo Augusto Marcondes de Freitas, Gleison Pimenta Sousa e Sonia de Queiroz Accioly (Presidente).

Relatório

Trata-se de recurso voluntário (fls. 536 e ss) interposto contra R. Acórdão proferido pela 10^a Turma de Julgamento da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Ribeirão Preto (fls. 491 e ss) que manteve os lançamentos decorrentes de obrigações principais e acessórias inadimplidas, originadas de obras de construção civil de responsabilidade do contribuinte auditado cadastradas sob as matrículas específicas juntas ao INSS (CEI) nºs 5120557529/79, 5120539667/77, 5120557522/73 e 7000533162/77.

Segundo o Acórdão:

Trata-se de ação fiscal levada a efeito no contribuinte acima identificado para verificação do regular cumprimento de suas obrigações tributárias que resultou na lavratura dos seguintes Autos-de-Infração pelo descumprimento de obrigação principal (AIOP) e acessória (AIOA) em valores consolidados em 11/03/2013:

TIPO	Nº DE CADASTRO (DEBCAD)	VALOR CONSOLIDADO - R\$	CÓDIGO DE FUNDAMENTAÇÃO LEGAL - CFL	TRIBUTO/MULTA
AIOP	51.032.377-4	712.729,73	-	Contribuição previdenciária patronal

2

RAO PRETO DRJ

Fl. 493

Processo 10380.722231/2013-27
Acórdão n.º 14-46.695DRJ/RPO
Fls. 3

AIOP	51.032.378-2	317.998,36	-	Contribuição previdenciária dos segurados
AIOP	51.032.379-0	213.234,25	-	Contribuição das outras entidades ou fundos (terceiros)
AIOA	51.032.376-6	136.845,99	23	Deixar de cumprir o prazo para apresentar arquivos e sistemas em meio digital

Segundo o relatório fiscal as obrigações principais inadimplidas originam-se em obras de construção civil de responsabilidade do contribuinte auditado cadastradas sob as matrículas específicas juntas ao INSS (CEI) nºs 5120557529/79, 5120539667/77, 5120557522/73 e 7000533162/77.

Consta que a empresa protocolou Declarações e Informações sobre Obras de Construção Civil – DISOs relativas às matrículas acima mencionadas juntando os documentos necessários à liberação das respectivas CNDs sem exame da contabilidade, nos termos do art. 385 da IN/RFB nº 971/2009. No entanto, análise preliminar do processo constatou que a mão-de-obra informada nas GFIPs era suficiente para cumprir apenas 4% do custo total das obras, fato que motivou o encaminhamento do processo para a alocação dessa fiscalização.

Já na ação fiscal, em que pese a empresa ter declarado, sob as penas da Lei, de que era possuidora de contabilidade regular formalizada em Livro Diário e respectivo Livro Razão durante o período fiscalizado e de realização das obras, tal fato não se confirmou, tendo o contribuinte apresentado apenas o Livro Diário, deixando de apresentar o Livro Razão.

Mais, diz a fiscalização que, consoante legislação específica, as obras de construção civil devem estar contabilizadas em centros de custo específicos distintos para cada obra própria ou que executar mediante contratos de empreitada total, o que foi o caso, e que as obras de construção civil que não possuam escrituração contábil formalizada em livros próprios serão regularizadas por aferição indireta da mão-de-obra nelas empregadas, tomndo-se por base de cálculo o custo unitário básico (CUB) ou os valores das notas fiscais de serviço relativas às obras.

Isto posto, reafirma a não apresentação injustificável do Livro Razão (uma vez que a empresa declarou possuí-lo) e passa a análise dos registros contábeis no Livro Diário apresentado, de maneira a constatar que:

- Na matrícula CEI 5120539667/77 a escrituração contábil não apresentou nenhum centro de custo para essa obra em 2009, em que pese haver folhas de pagamento e declaração de movimento em GFIP desde novembro daquele ano;

- em 2010 há centros de custos específicos para as obras apenas para o registro da folha de pagamento; no entanto para as compras de materiais e para os pagamentos de 13º salário há registro em uma única rubrica contábil para todas as obras;
- identificou rubricas contábeis relacionadas com serviços prestados por pessoas físicas (serviços de terceiros, rubricas 31103.0029-1, 31003.0030-53, 31003.0031-3 e 31003.0032-1) contendo expressivos valores contabilizados, no entanto não apurou nenhum contribuinte individual relacionado nas folhas de pagamento nem declarados em nenhuma das GFIPs do período;
- nas folhas de pagamento apresentadas há empregados registrados nas funções de mestre de obras, pedreiro, servente de obras, secretário e motorista, inexistindo outros (encanadores, eletricistas, carpinteiros e o engenheiro responsável, por exemplo) cuja existência é obrigatória e prevista nos contratos licitados com o Governo do Estado; em tempo, analisando as notas fiscais de entrada de materiais, constatou a compra de material elétrico e hidráulico;
- da análise das notas fiscais de entrada de material realça a inexistência de matéria-prima básica na construção: areia; no exame da contabilidade torna-se impossível verificar a aquisição desses materiais, vez que o registro de compras é feito numa única rubrica – 32101.0003 Compra de Materiais, cujo ‘histórico’ registra sempre ‘compra de material’ para quaisquer compras da empresa, inclusive combustíveis; não há registro de compra de materiais por centros de custo;

Por fim, realça a fiscalização que o contribuinte destacou o valor dos serviços nos documentos fiscais emitidos para seus contratantes, no percentual de 40% do valor total da Nota Fiscal.

Todos tais fatos, conclui, leva à convicção da “... existência de folha de pagamento de trabalhadores paralela à margem de qualquer tributação” de maneira a levar à apuração das contribuições devidas pelo método da aferição indiretas, consoante preconizam os §§ 3º, 4º e 6º do art. 33 da Lei nº 8.212/91.

No procedimento da aferição indireta tomou as notas fiscais de prestação de serviços emitidas pelo contribuinte (tendo como tomadores a Secretaria de Educação do Estado e o DETRAN, ambos do Ceará) da qual extraiu os valores dos serviços (apartados dos materiais), destacado pela própria empresa com base nos contratos entre eles celebrados, correspondente ao percentual de 40% obtendo-se o valor da remuneração empregada aferida indiretamente (base-de-cálculo). Desse valor, deduziu as bases aferidas indiretamente atinentes às subcontratações, calculou o tributo devido mediante a aplicação das alíquotas correspondentes e deduziu todas as GPS recolhidas com vinculação inequívoca às obras, lançadas como crédito no levantamento específico.

No mais informa, ainda, que as incorreções nas declarações em GFIP detectadas (falas na entrega de determinadas competências e incorreção da alíquota do fator previdenciário em todo o período auditado) não foram apenadas como descumprimento de obrigação acessória, tendo em vista a impossibilidade de cumulá-la com a multa de ofício ora lançada. Ainda, a multa de ofício aplicada foi agravada em 50% (perfazendo 112,5%), consoante art. 44, § 2º da Lei nº 9.430/96, em razão do não atendimento de intimação para prestar esclarecimentos e apresentar arquivos digitais.

No tocante à obrigação acessória aqui constituída (CFL 23) informa que a empresa foi intimada a apresentar as informações solicitadas— escrituração contábil e folhas de pagamento - em meio digital na forma prevista no Manual Normativo de Arquivos Digitais (MANAD), uma vez que o contribuinte a isso se encontrava obrigado, nos termos da legislação de regência e que, não atendendo a intimação (que foi reprisada em outra oportunidade), infringiu o art. 11, §§ 1º, 3º e 4º da Lei nº 8.218/91 e o art. 8º da Lei nº 10.666/03, sujeitando-se à imputação da multa prevista no art. 12, III, parágrafo único da Lei nº 8.218/91, correspondente a 0,02% sobre a receita bruta da pessoa jurídica no período por dia de atraso, até o percentual máximo de 1%.

Da impugnação

O contribuinte irresignado impugnou regularmente os lançamentos fiscais aduzindo, em síntese, que:

- i) Em preliminares, argúi a tempestividade da impugnação e reputa ‘lídimo’ o comportamento do contribuinte no trato com suas obrigações tributárias.
- ii) No mérito, acrescenta que não seria aplicável o procedimento da aferição indireta, ante a ausência de motivação nos termos da legislação de regência, fato que levaria os presentes Autos à nulidade; nesse sentido, reputa ‘imprecisa’ a técnica de arbitramento e aduz que a desconsideração da contabilidade deve estar confrontada com fatos concretos e acompanhada de provas robustas (cita Acórdãos administrativos nesse sentido); reputa os fatos relatados pela fiscalização como erros de contabilização, mais que omissão de mão-de-obra, levando à falta de motivação para o procedimento, o que resulta em nulidade, consoante doutrina e jurisprudências que menciona; mais, reputa ferido o princípio da busca da verdade material, na medida em que a própria fiscalização admitiu que a empresa possuía documentação fiscal/contábil individualizada com emissão para cada obra de construção civil (refere-se às notas fiscais de prestação de serviços), tornando-se desnecessária a metodologia da aferição indireta; ainda nesse tópico argumenta que a Auditoria não menciona a existência de recolhimentos realizados em GFIP (sic) pelo contribuinte em suas obras;
- iii) Noutra linha argumentativa reputa que as verbas pagas a título de 1/3 de férias e horas extraordinárias de serviço não sofreriam incidência tributária para fins das contribuições previdenciárias, quota patronal, o que faz com base em análise da evolução da matéria constitucional disposta sobre o tema de modo a concluir que tais verbas tem natureza indenizatória/compensatória (cita julgado do Supremo Tribunal Federal em apoio a tal tese) e as remeteria para a elaboração de lei complementar, caso queria instituir-se contribuição sobre as verbas em questão; ao final do tópico acrescenta, às combatidas verbas do terço constitucional e das horas extras, o 13º salário e as férias integrais;
- iv) Postula pelo recálculo da multa aplicada nos termos do art. 106, II, ‘c’ do CTN, tendo em vista as alterações promovidas pela Lei nº 11.941/2009 de maneira a comparar-se o cálculo da multa com base no art. 61 da Lei nº 9.430/96 com a multa aplicável nos termos da redação anterior do art. 35 da Lei nº 8.212/91, para determinação e prevalência da multa de mora mais benéfica; ainda, reputa confiscatória a multa aplicada no patamar de 125% (sic), o que o faz com supedâneo em doutrina e aplicação analógica de jurisprudência; ao final do tópico acrescenta que o agente fiscal não demonstrou a carência de pagamentos das contribuições previdenciárias em tablado,
- v) Por derradeiro, postula pela realização de perícia/diligência para que se possa observar a dedução dos valores recolhidos não considerados pelo agente autuante e excluir-se a indevida incidência das contribuições sociais sobre o terço constitucional de férias, as horas extras, o 13º salário, férias integrais, etc.

No pedido requer o provimento das preliminares para nulificar o procedimento tendo em vista a injustificada utilização do método da aferição indireta ou, em assim não sendo, prover o restante da Impugnação para julgar improcedente o lançamento tributário e, ainda, aplicar a multa mais benéfica e desconsiderar a aplicação da multa em percentual confiscatório. Em tempo, designa o endereço dos patronos do contribuinte para eventuais intimações/notificações/citações inerentes ao feito.

É a síntese do necessário ao julgamento.

O R. Acórdão foi proferido com a seguinte ementa:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2010 a 30/11/2011

LANÇAMENTO. AFERIÇÃO INDIRETA DAS BASES DE CÁLCULO. HIPÓTESES AUTORIZADORAS.

Constatando-se que a contabilidade do contribuinte é apresentada de forma deficiente ou não espelha a realidade econômico-financeira da empresa, por omissão de qualquer lançamento contábil ou por não registrar o movimento real da remuneração dos segurados a seu serviço, seu faturamento ou seu lucro, abre-se a possibilidade de aferir-se indiretamente as bases imponíveis das contribuições sociais, invertendo-se o ônus da prova.

CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA DA EMPRESA. SALÁRIO DE CONTRIBUIÇÃO. HIPÓTESES DE NÃO INCIDÊNCIA.

A contribuição a cargo da empresa incide sobre o total das remunerações pagas, devidas ou creditas, a qualquer título, durante o mês, aos segurados obrigatórios da Previdência Social que lhe prestaram serviço.

As verbas havidas a título de 13º salário, terço constitucional de férias e horas extraordinárias compõem a base de incidência tributária da contribuição social previdenciária dado seu caráter remuneratório e contraprestacional.

NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO. PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS. INCONSTITUCIONALIDADE.

É vedado ao julgador administrativo afastar a aplicação de norma vigente sob a alegação de inconstitucionalidades ou violação aos princípios constitucionais.

PEDIDO DE DILIGÊNCIA OU PERÍCIA. DESNECESSIDADE.

Indefere-se motivadamente o pedido de diligência que se demonstrar desnecessária, a juízo da autoridade julgadora.

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. MATÉRIA NÃO IMPUGNADA.

Consolida-se administrativamente a matéria objeto de lançamento que não tenha sido expressamente contestada pelo Impugnante.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Cientificado da decisão de 1^a Instância, aos 02/06/2014 (fls. 534), o contribuinte apresentou recurso voluntário em 26/06/2014 (fls. 536 e ss), insurgindo-se, contra o R Acórdão, ao enfoque que:

1 – há rubricas que não compõem a base de cálculo das contribuições previdenciárias, na medida em que indenizatórias – 1/3 férias e horas extras;

2 – a fiscalização autuou com aferição indireta, quando poderia apurar a base de cálculo; a falta de motivação ao lançamento por arbitramento leva à nulidade do ato; alega ofensa ao princípio da verdade material para fundamentar pedido de declaração de nulidade da autuação;

3 – a fiscalização desconsiderou recolhimentos no período;

4 – a fiscalização lançou multa moratória em 30%.

Afirma que a multa de ofício é inconstitucional por confiscatória, e pede a redução da multa de ofício.

Pleiteia por diligência e perícias, indicando perito e quesitos.

Pede que as intimações sejam remetidas aos seus patronos.

Juntou documentos.

Esse, em síntese, o relatório.

Voto

Conselheira Sonia de Queiroz Accioly, Relatora.

Inicialmente, observa-se a não instauração do contencioso tributário relativamente ao lançamento por infração tributária à obrigação acessória - constituída em razão da não apresentação das informações requeridas em meio digital na forma prevista no Manual Normativo de Arquivos Digitais (MANAD) - de forma que o lançamento resta incontroverso, podendo ser de pronto executado administrativamente.

O presente recurso é tempestivo e atende aos pressupostos de admissibilidade, devendo ser conhecido parcialmente.

Ademais, ressalta-se o não conhecimento das alegações de ofensa ao não confisco.

Isto em razão do fato de que o CARF não é competente para se pronunciar sobre a constitucionalidade de lei tributária, sendo vedado ainda ao órgão julgador administrativo negar a vigência a normas jurídicas por motivo de alegada ilegalidade de lei, salvo nos casos previstos no art. 103-A da CF/88 e no art. 62 do Regimento Interno do CARF ,consoante Súmula CARF nº 2:

Súmula CARF nº 2:

O CARF não é competente para se pronunciar sobre a constitucionalidade de lei tributária.

O controle de legalidade efetivado pelo CARF, dentro da devolutividade que lhe compete frente à decisão de primeira instância, analisa a conformidade do ato da administração tributária em consonância com a legislação vigente.

Também ressalta-se que este Colegiado falece de competência para se pronunciar sobre a alegação de ilegalidade de ato normativo vigente, uma vez que sua competência resta adstrita a verificar se o fisco utilizou os instrumentos legais de que dispunha para efetuar o lançamento.

Nesse sentido, art. 62, do Regimento Interno do CARF, e o art. 26-A, do Decreto 70.235/72. Isso porque o controle efetivado pelo CARF, dentro da devolutividade que lhe compete frente à decisão de primeira instância, analisa a conformidade do ato da administração tributária em consonância com a legislação vigente. Nesse sentido, compete ao Julgador Administrativo apenas verificar se o ato administrativo de lançamento atendeu aos requisitos de validade e observou corretamente os elementos da competência, finalidade, forma e fundamentos de fato e de direito que lhe dão suporte, não havendo permissão para declarar ilegalidade ou constitucionalidade de atos normativos.

Assim, não cabe conhecer da insurgência apresentada no Recurso relativa à constitucionalidade da multa imposta, em razão de ofensa ao não confisco.

Doutro lado, assinala-se que a alegação de que não incide contribuição previdenciária sobre determinadas verbas não será conhecida, na medida em que o presente lançamento foi feito por aferição indireta em razão do fato de que os documentos contábeis e fiscais mostraram-se insuficientes e não merecedores de fé para a apuração do valor devido. Assim, nos presentes autos não há discussão a respeito de rubricas específicas.

Inexistindo a discussão, insta considerar que a atividade do julgador administrativo consiste em promover o controle de legalidade relativo ao julgamento de 1^a

instância e à constituição do crédito tributário, respeitados os estritos limites estabelecidos pelo contencioso administrativo.

O litígio instaurado com a defesa, devidamente conhecido pelo Julgador de Piso, limita o exercício desse controle, e o limite se dá com o cotejamento das alegações da Impugnação que estejam em relação direta e estrita com a infração tributária descrita na autuação.

Todas as alegações de defesa que extrapolarem a lide não deverão ser conhecidas em sede de julgamento administrativo.

Sendo assim, as alegações fogem aos contornos da presente lide administrativa, não sendo conhecidas no presente recurso.

Mesmo que assim não fosse, as alegações seriam de pronto afastadas, pelos mesmos argumentos inseridos no R. Acórdão recorrido.

Conforme bem considerou o Colegiado de Piso:

Trata-se, o procedimento, do arbitramento das contribuições sociais devidas pela responsabilidade na regularização de obras de construção civil cujas matrículas específicas junto ao INSS são de sua responsabilidade, tendo em vista a impossibilidade de aferição das contribuições devidas em seus documentos contábeis e fiscais, que se mostraram insuficientes e não merecedores de fé para a apuração do quantum devido. Nesse sentido, a ocorrência dos fatos geradores – materializados pela remuneração da mão-de-obra empregada e necessária à realização dos empreendimentos – é incontestável, restando à fiscalização a apuração das bases imponíveis que se efetivou tomando-se por base-de-cálculo o valor da mão-de-obra ínsita nas Notas Fiscais de prestação de serviços.

(...)

As bases-de-cálculo arguidas como não incidentes tem, todas, caráter remuneratório e são arroladas, algumas com especificidade, no conceito de salário-de-contribuição dos segurados empregados (e via de consequência da quota patronal), como é o caso do terço constitucional de férias e do décimo terceiro salário.

Nunca é demais lembrar que o crédito tributário foi aferido indiretamente, não pelos documentos contábeis, fato que, por si só, inválida o quanto arguido

Também não se pode conhecer da alegação de que a multa de mora aplicada deu-se no percentual de 30%, operada a preclusão processual.

Ora, a preclusão processual é um elemento que limita a atuação das partes durante a tramitação do processo, imputando celeridade em prol da pretendida pacificação social.

De acordo com o art. 16, inciso III, do Decreto nº 70.235, de 1972, os atos processuais se concentram no momento da impugnação, cujo teor deverá abranger "os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância, as razões e provas que possuir", considerando-se não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada pelo impugnante (art. 17 do Decreto nº 70.235, de 1972).

Assim não é lícito inovar após o momento de impugnação para inserir tese de defesa diversa daquela originalmente deduzida na impugnação, ainda mais se o exame do resultado tributário do Recorrente apresenta-se diverso do originalmente exposto, contrário a própria peça recursal, e poderia ter sido levantado na fase defensória.

As inovações devem ser afastadas por referirem-se a matéria não impugnada no momento processual devido.

Soma-se que, no recurso, o Recorrente não demonstrou a impossibilidade da análise, no momento legal, por força maior ou decorrente de fato superveniente.

As situações de exceção previstas no §4º, do art. 16, do Decreto 70.235/72 não se encontram contempladas, de forma que essas alegações não podem ser conhecidas.

E nem se diga que as alegações devam ser conhecidas em nome do preceito conhecido como verdade material.

Os princípios de direito tem a finalidade de nortear os legisladores e juízes de direito na análise da constitucionalidade de lei. Não obstante, essa finalidade não alcança os aplicadores da lei, adstritos à legalidade, como são os julgadores administrativos.

Assim é que o conhecido princípio da verdade material não tem o condão de derrogar ou revogar artigos do ordenamento legal , enquanto vigentes.

Dessa forma, não se conhece da alegação de que a multa de mora aplicada deu-se no percentual de 30%, apresentada apenas em sede recursal.

Mesmo que assim não fosse, conforme bem observou o Colegiado de Piso:

Impugna o contribuinte a imputação da multa dizendo-a confiscatória – no patamar de 112,5% e não de 125% conforme argüido - e postulando pela aplicação da imputação mais favorável com supedâneo no princípio da retroatividade benigna, ínsito no art. 106, II, ‘c’ do CTN e tendo em vista a mudança no ordenamento jurídico havido a partir da introdução da Lei nº 11.941/2009.

Ocorre que todo o período autuado reporta-se a infrações cometidas já na vigência da novel legislação que, de fato, mudou a sistemática da imputação das multas, no âmbito previdenciário.

Ora, é princípio comezinho da legislação tributária que o lançamento se reporta à ocorrência do fato gerador e rege-se pela lei então vigente, ainda que posteriormente revogada ou modificada (art. 144 do Código Tributário Nacional). Portanto, não cabe a comparação pretendida pelo Impugnante, uma vez que a regra é a aplicação da lei vigente à época da ocorrência do fato gerador que, como visto, aqui ocorreu já na vigência da lei nova que foi aplicada com acerto (princípio *tempus regit actum*). Dito de outra forma: não é possível aplicar a Lei revogada a fatos geradores ocorridos já na vigência de Lei nova que lhe modificou a sistemática de apenamento.

Do Mérito

O Recorrente insurge-se contra a aferição indireta e alega a nulidade da autuação por falta de motivação e ofensa ao princípio da verdade material.

Como se observa, a alegação de nulidade diz respeito, de fato, a análise meritória, de forma a que imprescindível examinar o Relato Fiscal e a fundamentação d R. Acórdão Recorrido:

Do Relato Fiscal

24. Ocorre que a CE CONSTRUÇÕES é empresa do ramo da construção civil e realiza obras de edificação ficando sujeitas a cadastro específico e regularização fiscal previdenciária das obras de sua responsabilidade ou sob regime de empreitada total. O procedimento de regularização verifica a adequação das contribuições previdenciárias recolhidas com os valores calculados pela RFB mediante índices aplicáveis à atividade de construção civil. Dessa forma, a legislação previdenciária estabelece regras para efeito de regularização dispondo que a pessoa jurídica está obrigada a efetuar escrituração contábil relativa a obra, mediante lançamentos em centros de custo distintos para cada obra própria ou obra que executar mediante contrato de empreitada total.

Caso não possua Contabilidade formalizada, as obras são regularizadas por aferição indireta com base no custo unitário básico – CUB ou pelo valor das notas fiscais de serviços relativas as obras.

25. De fato, as obras de construção civil de pessoas jurídicas que não possuem escrituração contábil formalizada em livros próprios serão regularizadas perante a RFB por aferição indireta da mão-de-obra utilizada e, consequentemente, das contribuições previdenciárias incidentes.

26. Conforme já relatado, a CE CONSTRUÇÕES foi intimada a apresentar livros e documentos discriminados no TIPF, com base no inciso III do art. 32 e nos § 1º e 2º do art. 33, ambos da Lei nº 8.212/1991, nos prazos respectivos, estabelecidos no art. 19 caput e § 1º da Lei nº 3.470/1958, com a redação dada pela Medida Provisória nº 2.158-35/2001. Dentre os itens exigidos, constam os livros contábeis Diário e Razão. Cabe ressaltar, em tempo, que a contribuinte em tela não é optante pelo Simples Nacional. Mesmo assim, apresentou somente o Diário e não exibiu os respectivos Razão do período, mesmo tendo sido feita declaração, com já relatado, de que possuía escrituração contábil formalizada em ambos os livros. Portanto, a sua não-exibição a esta autoridade fiscal não se justifica. Por outro lado, pode-se, em tese, concluir pela inexistência de livro Razão formalizado nos termos da legislação, tendo sido a declaração firmada, sob as penas da lei, mero cumprimento de formalidade para se eximir de aferição com base no CUB para emissão de CND, conforme normas dispostas no CAPÍTULO IV DO TÍTULO IV “DAS NORMAS E PROCEDIMENTOS APLICÁVEIS À ATIVIDADE DE CONSTRUÇÃO CIVIL” da IN RFB nº 971, de 2009. Até o fechamento desta auditoria fiscal, os livros Razão NÃO foram apresentados a esta autoridade administrativa requisitante, fato este que comprova a sua inexistência.

27. Conforme DISO, a obra cadastrada no CEI nº 5120539667/77 (IPU-VARZEA DO GILO LOTE N.02) iniciou em 11/11/2009. Para esta obra, em GFIP, a CE CONSTRUÇÕES declarou remunerações de segurados empregados a partir de 12/2009 e relacionou, em folha de pagamento, segurados desde 11/2009. No entanto, a escrituração contábil de 2009 lançada no livro Diário não registrou nenhum centro de custo para essa obra. De fato, examinando os registros por meio de Balanceiro Contábil transscrito no Diário, não constatamos lançamentos individualizados para nenhuma obra. Neste ano-calendário consta apenas a conta de despesa 41103.0003 – ORDENADOS E SALARIOS utilizada durante todo o período para registrar a folha de pagamento de toda a empresa. No plano de contas contábil (2009), constam centros de custos para registro da folha para outras obras.

28. Em 2010, a CE construções elaborou plano de contas contendo centros de custos para as obras, porém apenas para o registro de folha, identificando-os nas contas 31104.0007-5 – Ordenados e Salários – CEI Ipueiras, 31104.0008-3 Ordenados e Salários – CEI Várzea e 31104.0009-1 Ordenados e Salários – CEI Matriz. Assim o fez para registrar as despesas com FGTS e INSS.

No entanto, nas compras de materiais para as obras registrou em uma conta única identificada como 32101.0003-0 Compra de Materiais. Assim também para registrar o 13º Salário (31104.0002-4).

29. Cabe ressaltar os registros efetuados nas contas de serviços prestados por pessoas físicas lançados nas contas 31103.0029-1 Serviços de Terceiros – Pessoa Física (‘Profissionalizante’), 31103.0030-53 Serviços de Terceiros – Pessoa Física (Matriz), 31103.0031-3 Serviços de Terceiros – Pessoa Física (Várzea) e 31103.0032-1 Serviços de Terceiros – Pessoa Física (Carpintaria). Durante o ano-calendário de 2010 registrou valores nestas contas na ordem de R\$192.942,36 (cento e noventa e dois mil, novecentos e quarenta e dois reais e trinta e seis centavos). Embora a empresa não tenha apresentado a função e funcionamento das contas, deduz-se que a função delas seja registrar os serviços de terceiros prestados por pessoas físicas a CE CONSTRUÇÕES. A denominação “Varzea” e “Matriz” poderia ser atribuída aos CEI’s nº 5120539667/77 e 5120557529/79 respectivamente.

30. Ocorre que não foram elaboradas folhas de pagamento para segurados contribuintes individuais.

De fato, durante todo o período examinado não constam relacionados em nenhuma folha de pagamento da empresa trabalhadores nesta categoria. Por oportuno, nas GFIP's de todo o período examinado também não constam declaradas remunerações de seguradores autônomos (contribuintes individuais).

31. Por conseguinte, as folhas de pagamento das obras registram somente segurados empregados nas funções de mestre de obras, pedreiro, servente de obras, secretário e motorista. Não há trabalhadores nas funções de encanador, eletricistas e carpinteiro, pintor, p.ex., assim como do engenheiro civil responsável pela obra. No CEI nº 5120557522/73 (IPUEIRAS LOTE N. 02) constam somente trabalhadores no cargo de pedreiro, servente de obras, motorista e secretário, existindo, p.ex., de 08/2010 até 10/2011, apenas o de servente de obra e um motorista relacionados em folha. De fato, nesse período mencionado, as GFIP's correspondentes relacionam somente trabalhadores classificados com códigos CBO 7170 (Ajudantes de obras civis) e 7823 (Motoristas). De acordo com os contratos supramencionados, a contratante em tela teria que satisfazer requisitos e atender exigências e condições especificadas nos contratos com o governo do Estado dentre elas a de recrutar pessoal habilitado e com experiência comprovada e ainda teria a obrigação de colocar na obra como residente um engenheiro com experiência comprovada em execução de serviços semelhantes aos licitados. Ora, se isso era uma exigência contratual, esses profissionais deveriam estar relacionados em folha e GFIP. As anotações de responsabilidade técnica – ART registradas no CREA-CE foram assinadas pelo engenheiro civil Fernando Furtado de Melo Filho, CPF nº 247.410.439-1. No entanto, ele não foi relacionado em folha ou GFIP do período. Analisando as notas fiscais de entrada de materiais, constatamos a compra de material elétrico e hidráulico, conforme cópias anexas por amostragem.

32. Com relação aos materiais comprados para destinar a execução das obras, verificamos a inexistência de matéria-prima imprescindível a construção civil, areia. Mediante exame na Contabilidade, não se pode verificar a aquisição desses materiais, uma vez que o registro de compras é realizado em uma única conta denominada 32101.0003 – Compra de materiais, cujo histórico descreve sempre a seguinte expressão “compra de material” para quaisquer compras da empresa como um todo, inclusive, combustíveis. Não há registro de compra de materiais por centro de custos. As notas fiscais de compras apresentadas também não revelaram a compra dessa matéria prima.

33. Por oportuno, cabe ainda destacar que a CE CONSTRUÇÕES destacou os valores da “mão-deobra” nos documentos fiscais emitidos, entenda-se como valor dos serviços. Esses serviços correspondem a 40% (quarenta por cento) do total do valor da nota fiscal. Porquanto, a própria empresa informou os valores dos serviços despendidos na execução das obras contratadas e, ainda, dos materiais empregados. No Anexo I, constam os documentos emitidos para cada obra de construção civil.

34. Os fatos supramencionados revelam a existência de folha de pagamento de trabalhadores paralela à margem de qualquer tributação. Desta forma não resta a esta autoridade administrativa outra alternativa senão proceder à aferição indireta para o cálculo das contribuições previdenciárias devidas sobre os salários de contribuição referente aos segurados utilizados nas construções dessas obras, uma vez que os registros contábeis não revelam a real dimensão das remunerações utilizadas nas construções, conforme comandos do art. 33 § 6º da Lei 8.212/91 e do art. Art. 381 da IN RFB nº 971, 2009.

35. Diante do exposto e com fundamento no §§ 3º, 4º e 6º do art. 33 da Lei nº 8.212, de 1991, na redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009, a base de cálculo para as contribuições sociais relativas à mão-de-obra utilizada na execução das obras de construção civil identificadas neste relatório será aferida indiretamente, uma vez que foram constatados fatos relevantes que ensejam a desconsideração da Contabilidade

para efeito de cálculo das contribuições sociais previdenciárias das obras de construção civil sob auditoria.

36. Em vista disso, as contribuições sociais previdenciárias e aquelas destinadas a outras entidades ou fundos serão calculadas de acordo com as alíquotas previstas em lei, considerando-se, no caso das contribuições previstas no Inciso II do art. 22 da Lei nº 8.212, de 1991, (RAT), na redação dada pela Lei nº 9.732, de 1998, que a alíquota é ajustada pelo Fator Accidentário de Prevenção – FAP previsto no art. 202-B do RPS, aprovado pelo Decreto nº 3.048, de 2009, na redação dada pelo Decreto nº 7.126, de 2010.

37. Portanto, será constituído crédito referente às contribuições incidentes sobre as bases de cálculo aferidas indiretamente, deduzindo desse lançamento, competência por competência, os valores recolhidos relativos à remuneração apresentada pelo sujeito passivo, seja relativa à mão-de-obra própria, seja relativa à de terceiros, regularizada na forma prevista à época da ocorrência do fato gerador e, ainda, a mão-de-obra referente as subcontratações, também, aferidas indiretamente, conforme demonstrado no Anexo VI. No presente caso, serão deduzidos os recolhimentos vinculados de forma inequívoca aos respectivos CEI's e deduzidos os valores correspondentes à mão-de-obra aferida indiretamente relativa a subcontratações na forma demonstrada no Anexo VI (Parte II). Quanto às deduções relativas as subcontratações, cabe informar a forma de abatimento das bases lançadas no Levantamento NF. Neste caso, o valor da mão-de-obra aferida indiretamente, conforme anexos retrocitados, foi distribuído nas competências correspondentes à emissão de nota fiscal, uma vez que, esses documentos foram utilizados para fins de aferição. Por consequência, os valores abatidos foram lançados, inicialmente, a partir da emissão da primeira nota fiscal até a última competência de emissão desse documento e distribuído uniformemente nesse intervalo. Já os recolhimentos em Guia da Previdência Social – GPS foram alocados as respectivas competências indicadas no documento. Para os meses em que houve pagamento através de GPS e não foi lançada de ofício a contribuição no Levantamento NF, os recolhimentos foram alocados na competência subsequente em que foi lançada a contribuição, com exceção daqueles após o último mês lançado. Neste caso, as GPS foram alocadas nesse último mês.

AFERIÇÃO INDIRETA COM BASE NAS NOTAS FISCAIS DE SERVIÇOS

38. Como regra geral, a obra ou o serviço de construção civil, de responsabilidade de pessoa jurídica, é auditada com base na escrituração contábil, observado o disposto nos arts. 328 e 330 da IN RFB nº 971, de 2009, e na documentação relativa à obra ou ao serviço. Os livros Diário e Razão, com os lançamentos relativos à obra, são exigidos pela fiscalização após 90 (noventa) dias contados da ocorrência dos fatos geradores.

39. Como já demonstrado neste Refisc, a CE CONSTRUÇÕES não apresentou os livros Razão do período de execução das obras de construção civil ora fiscalizadas e não demonstrou a contratação de profissionais imprescindíveis à execução das obras. Por consequência, a falta de lançamento de pagamento de remuneração a profissionais utilizados nesses serviços que demandaram mão-de-obra especializada, tais como engenheiro, instalador hidráulico, vidraceiro, dentre outros, além dos pagamentos efetuados a pessoas físicas por serviços prestados, conforme contabilidade, enseja o cálculo da base de cálculo para as contribuições sociais relativas à mão-de-obra utilizada nas obras de forma indireta, com fundamento nos §§ 3º, 4º e 6º do art. 33 da Lei nº 8.212, de 1991, com detalhamento normatizado nos art. 336, 337, 450, 451, 454 e 455 da IN RFB nº 971, de 2009, uma vez que a contribuinte não comprovou de forma regular a real dimensão da mão de obra utilizada, conforme já demonstrado neste relatório.

40. Por conseguinte, os fatos apresentados neste relatório fiscal são suficientes para justificar a aferição indireta com base nos documentos fiscais emitidos para registrar a execução de serviços relativos às obras de construção civis objeto desta auditoria fiscal. A CE CONSTRUÇÕES emitiu notas fiscais de serviços das obras, tendo como tomadores a Secretaria de Educação do Estado do Ceará – SEDUC e o DETRAN/CE.

Os documentos (NFS) apresentados foram inseridos ao presente processo (amostragem) e constam relacionados no ANEXO I deste RELATÓRIO FISCAL.

Por outro lado, a aferição pelo CUB torna-se impraticável em razão da não apresentação dos projetos das obras (planta).

41. Para a obra cadastrada no CEI nº 51.205.39667/77 - VARZEA DO GILO - os valores das NFS faturadas a SEDUC e apresentadas a esta autoridade administrativa totalizaram R\$2.344.816,60 (DOIS MILHÕES, TREZENTOS E QUARENTA E QUATRO MIL, OITOCENTOS E DEZESSEIS REAIS E SESSENTA CENTAVOS). Para esse CEI, a remuneração declarada em GFIP para o período compreendido entre 12/2009 a 10/2011 correspondeu a um total de R\$112.387,61 representando em 5,0% do total faturado para a obra. Por sua vez, para o CEI nº 51.205.57522/73 – IPUEIRAS, totalizou R\$6.114.347,29 (SEIS MILHÕES, CENTO E QUATORZE MIL, TREZENTOS E QUARENTA E SETE REAIS E VINTE E NOVE CENTAVOS), tendo sido informado em GFIP remuneração total de R\$98.342,62, 01/2000 a 10/2011, representando, neste caso, apenas 2,0% do faturamento da obra. Para o CEI nº 51.205.57529/79 – MATRIZ – o faturamento foi de R\$2.562.557,72 (DOIS MILHÕES, QUINHENTOS E SESSENTA E DOIS MIL, QUINHENTOS E CINQUENTA E SETE REAIS E SETENTA E DOIS CENTAVOS), com remuneração em GFIP, 01/2010 a 12/2011, de R\$122.573,62, representando 5,0% do custo total dessa obra. Por último, a obra do CEI nº 70.005.33162/77 – DETRAN – faturou R\$787.074,51 (setecentos e oitenta e sete mil e setenta e quatro reais e cinqüenta e um centavos), tendo sido informado em GFIP, de 12/2010 a 02/2012, remuneração de R\$21.179,23, representando 3,0% do custo dessa obra.

42. Os contratos celebrados foram considerados de empreitada total incluindo a execução de serviços e o fornecimento de material, uma vez que se tratava de construção de escolas da rede pública de ensino no Estado do Ceará de acordo com as especificações técnicas constantes dos Anexos B dos contratos supramencionados, assim como a obra e reforma na sede do DETRAN.

43. O valor da remuneração da mão-de-obra utilizada na execução dos serviços contratados, aferido indiretamente, corresponde a 40% (quarenta por cento) do valor dos SERVIÇOS contidos na nota fiscal, na fatura ou no recibo de prestação de serviços. No presente caso, a própria construtora destacou o valor dos serviços incluídos nas notas fiscais emitidas aos tomadores. Cabe destacar que os contratos previam o fornecimento de material para a execução das obras de engenharia civil. Por consequência, aplica-se para fins de aferição da remuneração da mão-de-obra utilizada o disposto no Inciso I art. 450 da IN RFB nº 971, de 20097.

44. Dessa forma, a base de cálculo das contribuições sociais previdenciárias foi obtida da seguinte forma: encontra-se o valor dos serviços contidos nas NFS que já foi destacado pela própria empresa com base nos contratos celebrados que previam a execução de todos os serviços e o emprego de materiais. Desse valor já destacado (SERVIÇOS) aplicou-se o percentual de 40% obtendo-se o valor da remuneração aferida indiretamente (BASE DE CÁLCULO). Desse valor foram deduzidas as bases aferidas indiretamente relativamente as subcontratações. Das bases ajustadas foram calculadas as contribuições previdenciárias devidas e aquelas destinadas a outras entidades ou fundos (terceiros). Das contribuições calculadas foram abatidos todos os recolhimentos em GPS e que foram lançadas como crédito (CRED) no Levantamento NF. Cabe observar que, em relação à obra de construção civil, consideram-se devidas as contribuições indiretamente aferidas e exigidas na competência da emissão das notas fiscais, das faturas ou dos recibos de prestação de serviços.

45. No Anexo I deste REFISC, constam relacionados os documentos fiscais emitidos pela CE CONSTRUÇÕES relativamente às obras de construção civil executadas. O cálculo das contribuições previdenciárias incidirá sobre a base de cálculo resultante da multiplicação do percentual de 40% sobre os serviços contidos nesses documentos fiscais relacionadas nesse Anexo.

46. O fundamento legal para a utilização da aferição indireta com base nas notas fiscais de serviços emitidas pela empresa ao tomador encontra-se nos seguintes dispositivos legais: Competências: 01/2010, 03/2010 a 12/2010, 03/2011 a 11/2011 MP n. 222, de 04.10.2004, artigos 1. e 3.; Decreto n. 5.256, de 27.10.2004, art. 18, I; Lei n. 5.172, de 25.10.66 (CTN), art. 148; Lei n. 8.212, de 24.07.91, art. 33 (com a redação da Lei n. 10.256, de 09.07.2001e alteração da MP n. 449, de 03.12.08, convertida na Lei n. 11.941, de 27.05.09), parágrafos 3. e 4. (com as alterações da MP n. 449, de 03.12.08, convertida na Lei n. 11.942, de 27.05.09); Regulamento da Previdência Social - RPS, aprovado pelo Decreto n. 3.048, de 06.05.99, artigos 231, 234 e 235.

Do Acórdão Recorrido:

- Da aferição indireta

Nesse contexto diz-se aferição quando da verificação fiscal da existência ou inexistência de fatos geradores de contribuições devidas que poderá ser feita diretamente sobre documentos fiscais e contábeis do sujeito passivo ou indiretamente, quando os elementos apresentados (ou omitidos) pelo contribuinte não permitirem a apuração da base tributável das contribuições devidas, valendo-se a autoridade fiscal de outros elementos de convicção apurados tanto internamente na empresa quanto externamente, no meio em que estiver inserida, gerando um lançamento arbitrado. Trata-se de procedimento respaldado tanto pelo Código Tributário Nacional – CTN, artigo 148 , quanto nas leis tributárias específicas, no caso das contribuições sociais previdenciária a Lei nº 8.212/91 e seu Decreto Regulamentador, de nº 3.048/99, conforme legislação remissiva apontada no relatório fiscal e no anexo de Fundamentos Legais do Débito (FLD).

A fiscalização reporta-se à omissão da apresentação do Livro Razão bem como os elementos indicativos de que a contabilidade apresentada pelo sujeito passivo não é merecedora de fé como fundamentos para apuração da base imponível de forma indireta. Tais elementos indicativos são da ordem de incorreções na contabilização, como quer o contribuinte (ausência de lançamentos em centros de custo específico), mas são, também, de omissão de boa parte da mão-de-obra empregada, uma vez que se identificam pagamentos efetuados a pessoas físicas não empregados, contabilizados em seu Livro Diário (serviços de terceiros), sem que houvesse qualquer contribuinte individual lançado em suas folhas-de-pagamento ou declarados em suas GFIPs. Mais, no aprofundamento do exame das folhas-de-pagamento apresentadas (e que sustentaram os valores declarados e recolhidos pelo contribuinte) avulta a inexistência de profissionais relacionados obrigatoriamente às atividades de construção civil, inclusive por obrigação contratual do contribuinte com as empresas contratantes, tais como encanadores, eletricistas, carpinteiros e engenheiros, dentre outros.

Isto posto o elemento indiciário de que os valores apresentados e recolhidos pelo contribuinte seriam suficientes para regularizar apenas algo em torno de 5% dos empreendimentos realizados, considerando-se, para tanto, os parâmetros normativos aplicáveis ao caso (que reputam em, no mínimo, 40% o valor da mão-de-obra inserida nas notas fiscais de prestação de serviço), encontram respaldo fático e probatório materializado pela contabilidade deficiente e não merecedora de fé, nos exatos termos do permissivo legal disposto pelo art. 33 e §§ da Lei nº 8.212/91, confira-se:

(...)

Ora, o contribuinte não infirma o procedimento fiscal como seria de se desejar. Limita-se a argumentações genéricas quanto à imprecisão do procedimento de aferição indireta e pela observância do princípio da busca da verdade material menoscabado, no seu entender, pela fiscalização. No entanto, seria necessário atacar concretamente os elementos trazidos à baila pela Auditoria que demonstraram haver tanto a apresentação deficiente dos documentos necessários à perfeita verificação da regularidade de suas contribuições quanto, o mais grave, o registro insuficiente da remuneração dos segurados a seu serviço.

Ora, dos autos extrai-se que boa parte das obras em comento foram contratadas junto à Secretaria da Educação do Estado do Ceará e tratam-se da construção de escolas, licitadas por preço unitário. Tais obras possuem especificidades detalhadas em contrato, anexado aos autos, que indicam a necessidade de mão-de-obra qualificada e suficiente para a sua realização.

Na matrícula CEI 5120557522/73, por exemplo, o objeto da construção tratou-se de uma unidade, no Município de Ipueiras (CE), com dois pavimentos em obra nova de alvenaria, totalizando 4.506,45 m² de área construída, consoante o Documento de Informações sobre a Obra (DISO) apresentado pelo contribuinte. Para tal empreendimento assevera a fiscalização a existência apenas de empregados contratados como ajudantes de obras e motoristas. Não é crível que uma obra de tal porte tenha sido realizada apenas com essa mão-de-obra declarada. Onde os pedreiros, os pintores, os electricistas? Onde o engenheiro que, consoante cláusula específica, deveria permanecer como residente junto à obra e ter seu nome submetido à apreciação da contratante (cláusula sétima, ‘o’, do contrato 254/2009)?

Infelizmente defronte de tal quadro de omissão outra alternativa não restava à Auditoria fiscal que não fosse apurar as contribuições devidas pelo excepcional procedimento de aferição indireta das bases de cálculo imponíveis, tomando-se, para tanto, as próprias notas fiscais de prestação de serviços emitidas pelo sujeito passivo que já discriminam o valor da mão-de-obra empregada.

Não há falar-se, portanto, na ausência da busca da verdade material. O que há, em verdade, é a impossibilidade de se apurar o tributo devido frente às omissões de registros e apresentação de documentos fiscais e contábeis com incorreções e omissões, não merecedores de fé, que autorizam o excepcional procedimento da apuração arbitrada, ressalvando-se a possibilidade da prova em contrário.

Por outro giro não assiste razão ao Impugnante quando deduz o não aproveitamento dos recolhimentos por ele efetuados. Efetivamente tais foram aproveitados, não somente os recolhimentos veiculados nas respectivas GPS com vinculação inequívoca à obra, relacionados como mão-de-obra própria quanto, também, a fiscalização teve o cuidado de observar a mão-de-obra de terceiros referentes às subcontratações efetivadas, também aferidas indiretamente consoante detalha o tópico 37 do Relatório Fiscal e na forma do seu Anexo VI.

A propósito frise-se, para que não pairem dúvidas, que a relação de subcontratações efetuadas é exígua, implicando em apenas sete notas fiscais de prestação de serviços, sendo cinco para a execução de cobertura em estrutura metálica e duas para serviços de eletrificação. Tais notas foram relacionadas às suas respectivas obras e serviram para deduzir o valor total da mão-de-obra aferida.

Portanto nenhum reparo merece o procedimento de aferição indireta das bases de cálculo imponíveis efetuado pela Auditoria Fiscal, pelo que se afasta a preliminar suscitada quanto à ausência de motivação para o procedimento da aferição indireta.

No mérito melhor sorte não lhe cabe.

Como se observa dos trechos acima reproduzidos não há falta de motivação ou ofensa à verdade material com a aferição indireta.

O Recorrente, em momento algum, logrou demonstrar suas afirmações ou desconstituir as conclusões da Autoridade Fiscal.

Recorde-se que o contribuinte tem o ônus probante da regularidade das suas atividades, após a verificação de infração tributária pelo Fisco.

Constatando-se que a contabilidade do contribuinte foi apresentada de forma deficiente e que não espelha a realidade econômico-financeira da empresa, por omissão de lançamento contábil e por não registrar o movimento real da remuneração dos segurados a seu

serviço, seu faturamento ou seu lucro, abre-se a possibilidade de aferir-se indiretamente as bases imponíveis das contribuições sociais, invertendo-se o ônus da prova

Não desconstituída a situação ensejadora da aferição indireta, não há como acolher as alegações recursais.

Doutro lado, uma vez que todos os atos que ampararam a ação fiscal ocorreram em conformidade com as disposições normativas da Secretaria da Receita Federal do Brasil, e tendo a ação fiscal sido conduzida por servidor competente, em obediência aos requisitos do Decreto nº 70.235/1972, e inexistindo prejuízo à defesa, não se há de falar em nulidade do auto de infração ou do Acórdão recorrido.

Melhor sorte não guarda o Recorrente quando afirma que a fiscalização desconsiderou recolhimentos no período.

O Relato Fiscal e seus anexos bastam a comprovar a inveracidade da alegação.

Como bem apontou o Colegiado de 1^a Instância: *Por outro giro não assiste razão ao Impugnante quando deduz o não aproveitamento dos recolhimentos por ele efetuados. Efetivamente tais foram aproveitados, não somente os recolhimentos veiculados nas respectivas GPS com vinculação inequívoca à obra, relacionados como mão-de-obra própria quanto, também, a fiscalização teve o cuidado de observar a mão-de-obra de terceiros referentes às subcontratações efetivadas, também aferidas indiretamente consoante detalha o tópico 37 do Relatório Fiscal e na forma do seu Anexo VI.*

Resta, portanto, afastada essa alegação da defesa.

Da multa agravada

O Recorrente pede a redução da multa de ofício.

Relativamente ao agravamento da multa, vejamos:

O relato fiscal descreve a agravante da seguinte forma:

4. Ressalte-se que em razão da constituição do crédito previdenciário da obrigação principal e consequente cobrança de multa de ofício de 75% prevista no art. 44, Inciso I, da Lei nº 9.430, de 1996, agravada em 50% (112,50%) em razão de não-atendimento de intimação para prestar esclarecimentos e apresentar arquivos ou sistemas digitais (art. 44, §2º, da Lei nº 9.430/1996), não será cobrada a multa correspondente ao descumprimento de obrigação acessória prevista no art. 32, Inciso IV, da Lei nº 8.212, de 1991, na redação dada pela MP nº 449, de 2008, convertida na Lei nº 11.941, de 2009, classificada com Códigos de Fundamentação Legais – CFL 77 ou 78.

Doutro lado, o Colegiado de Piso assinala que:

Impugna o contribuinte a imputação da multa dizendo-a confiscatória – no patamar de 112,5% e não de 125% conforme argüido – e postulando pela aplicação da imputação mais favorável com supedâneo no princípio da retroatividade benigna, ínsito no art. 106, II, ‘c’ do CTN e tendo em vista a mudança no ordenamento jurídico havido a partir da introdução da Lei nº 11.941/2009.

Ocorre que todo o período autuado reporta-se a infrações cometidas já na vigência da nova legislação que, de fato, mudou a sistemática da imputação das multas, no âmbito previdenciário.

Ora, é princípio comezinho da legislação tributária que o lançamento se reporta à ocorrência do fato gerador e rege-se pela lei então vigente, ainda que posteriormente revogada ou modificada (art. 144 do Código Tributário Nacional). Portanto, não cabe a comparação pretendida pelo Impugnante, uma vez que a regra é a aplicação da lei

vigente à época da ocorrência do fato gerador que, como visto, aqui ocorreu já na vigência da lei nova que foi aplicada com acerto (princípio tempus regit actum). Dito de outra forma: não é possível aplicar a Lei revogada a fatos geradores ocorridos já na vigência de Lei nova que lhe modificou a sistemática de apenamento.

Quanto ao agravamento da multa de ofício de mais a metade que lhe foi cominada, levando a exacerbação do patamar de 75% para o de 112,5%, em que pese concordarmos, todos, que se trata de um percentual elevado, não é possível acatar a argüição de imputação confiscatória nessa instância administrativa, adstrito que estamos todos ao princípio da legalidade.

Com efeito, a penalidade aplicada é aquela legalmente prevista, nos termos do art. 44, I, § 2º da Lei nº 9.430/96 e foi-lhe cominada pelo não atendimento de intimação para prestar esclarecimentos e apresentar arquivos ou sistemas digitais, por força de remissão específica do art. 35-A da Lei nº 8.212/91.

Olhando com os olhos de ver, avulta que os Princípios Constitucionais realçados pelo sujeito passivo são dirigidos, sem sombra de dúvida, aos membros políticos do Congresso Nacional, como vetores a serem seguidos no processo de gestação de normas matrizas de cunho tributário, não ecoando nos corredores do Poder Executivo, cujos servidores subordinam-se ao princípio da atividade vinculada aos ditames da lei, dele não podendo se descuidar, sob pena de responsabilidade funcional.

A Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, que dispõe sobre a legislação tributária federal, traz a seguinte disciplina:

Art. 44.

§ 2º Os percentuais de multa a que se referem o inciso I do caput e o § 1º deste artigo serão aumentados de metade, nos casos de não atendimento pela sujeito passivo, no prazo marcado, de intimação para: (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

I - prestar esclarecimentos; (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

A descrição fiscal não é suficiente para esclarecer que a agravante decorreu do comportamento de obstacularização à ação fiscal, promovida pelo Recorrente para os fatos descritos nos presentes autos.

Observa-se que o não atendimento de intimação fiscal ou a não apresentação de livros contábeis, não prejudicou o lançamento, lavrado pelo método de aferição indireta. Ou seja, a simples inércia do Recorrente ensejou o lançamento com aplicação da penalidade prevista no inciso I do art. 44, da Lei nº 9.430, de 1996, sem causar prejuízo à ação fiscal.

Nesse sentido, **analogamente**, a Súmula CARF nº 133:

A falta de atendimento a intimação para prestar esclarecimentos não justifica, por si só, o agravamento da multa de ofício, quando essa conduta motivou presunção de omissão de receitas ou de rendimento

Assim é que a multa de ofício agravada deve ser afastada nas hipóteses em que a autoridade fiscal pode concretizar a autuação, de modo que o não atendimento a uma das intimações fiscais não obste a lavratura do auto de infração, não ensejando qualquer prejuízo à realização e continuação do procedimento fiscal que precede a lavratura do auto de infração.

Como bem ponderado no Acórdão nº 2201-008.534, de Relatoria do Conselheiro Sávio Salomão de Almeida Nóbrega.

Pois bem. Ao eleger um comportamento humano como apto a refletir efeitos jurídicos o legislador o faz pela descrição de traços centrais que o caracterizam e o diferenciam de qualquer outra ocorrência. Este núcleo do acontecimento é delimitado pelo critério material, sendo necessário, portanto, delimitarmos o conteúdo e abrangência da expressão “prestar esclarecimentos” constante do dispositivo normativo em evidência.

Todo processo fiscalizatório inicia-se com a intimação para entrega de documentação fiscal. Em seguida, a autoridade, durante a auditoria, pode emitir uma série sucessiva de outras intimações ao contribuinte em busca de novos documentos ou esclarecimentos sobre o conteúdo da documentação entregue e em relação aos fatos a ela relacionados, sendo que a partir do encadeamento destes atos fiscalizatórios já podemos delimitar parte do alcance do termo prestar esclarecimentos.

O que enseja a aplicação da multa agravada é a ausência por completo de respostas às intimações, de modo que a multa não será cabível por ausência de motivo na hipótese em que o contribuinte consegue atender às intimações ainda que de forma parcial. Ora, a redação do dispositivo em evidência é clara ao estabelecer que a multa será aplicada nos casos de não atendimento, pelo sujeito passivo, no prazo marcado, de intimação para prestar esclarecimentos. Se o contribuinte presta esclarecimentos a quaisquer das intimações fiscais que lhe são dirigidas, significa que a autoridade já dispõe de elementos fáticos-jurídicos suficientes para concretizar a autuação e, portanto, a multa agravada não será cabível.

Por outro lado, note-se que o critério material da multa agravada marcado pelo núcleo “prestar esclarecimentos” não abrange a hipótese de solicitação e respectiva entrega de documentos. Se a intenção do legislador fosse abranger a entrega de documentos, decreto que não teria utilizado apenas da descrição “prestar esclarecimentos”. Para corroborar essa linha de raciocínio basta verificar que as hipóteses constantes dos incisos II e III do § 2º tratam exclusivamente do agravamento da multa pela falta de entrega de documentos específicos.

Em estudo sobre a interpretação e aplicação das multas, João Carlos de Lima Junior [LIMA JUNIOR, João Carlos. Interpretação e aplicação das multas de ofício, de ofício qualificada, de ofício agravada e isolada. 1. ed. São Paulo: Noeses, 2018, p. 250] é enfático ao dispor que a multa agravada constante do artigo 44, § 2º, I da Lei nº 9.430/96 não abrange a solicitação e entrega de documentos. É ver-se:

“Para finalizar o estudo em relação à abrangência do descrito no inciso I do § 2º do art. 44 da Lei 9.430/96, resta-nos investigar se a norma incide em relação ao não atendimento às intimações para a entrega de documentos.

Trago vários fundamentos para concluir que não, o inciso I, ao descrever o evento ‘prestar esclarecimentos’, não abrange a entrega de documentos.

Primeiro pela literalidade, em que pese ser a mais pobre e frágil dos métodos interpretativos, serve de início para o trabalho hermenêutico, e remete-nos à certeza de que, se a intenção da lei fosse abranger a entrega de documentos, não teria se utilizado somente da descrição ‘prestar esclarecimentos’.

A seguir, temos o fato de que os incisos II e III do § 2º tratam exclusivamente de agravamento da multa de ofício nos casos de falta de entrega de específicos documentos. Logo, entender que no inciso I também está abrangida a entrega de documentos é tirar completamente o sentido da existência dos dois últimos incisos, pois o que estes determinam já estaria previsto no primeiro.”

(...)

É nesse sentido que vem se manifestando este Tribunal, conforme se pode verificar das ementas reproduzidas abaixo:

“MULTA AGRAVADA. NÃO PRESTAÇÃO DE ESCLARECIMENTOS. NÃO CABIMENTO. DESAGRAVAMENTO.

Deve-se desagravar a multa de ofício, pois o Fisco já detinha informações suficientes para concretizar a autuação. Assim, o não atendimento às intimações da fiscalização não obstou a lavratura do auto de infração, não criando qualquer prejuízo para o procedimento fiscal. Precedentes da Câmara Superior de Recursos Fiscais CSRF.

(Processo n.º 10855.723634/201521. Acórdão n.º 3201-004.000. Conselheiro Relator Leonardo Correia de Lima Macedo. Sessão de 21.06.2018. Publicado em 10.08.2018).

Relativamente à multa de mora, importa considerar entendimento Sumulado no CARF:

Súmula CARF nº 4

A partir de 1º de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC para títulos federais. (Vinculante, conforme Portaria MF nº 277, de 07/06/2018, DOU de 08/06/2018).

Desta forma, afasta-se pedido de cancelamento da multa de mora.

Do Pedido de Perícia.

Pleiteia por diligência e perícias, indicando perito e quesitos.

Quanto ao pedido de diligência ou perícia, não se vislumbra a necessidade de conhecimentos técnicos especializados para a formação de convicção acerca dos fatos,

E como bem considerou a R. Decisão Colegiada:

No arremate das alegações do contribuinte, indefere-se o pedido de diligência/perícia formulado com o fito de observar-se supostos recolhimentos efetuados, mormente porque os recolhimentos havidos foram considerados pela Auditoria, conforme se denota do Relatório Fiscal e dos anexos do Auto de Infração, notadamente o de Discriminativo do Débito (DD), onde os valores considerados figuram como ‘crédito’ a seu favor, bem como no Relatório de Apropriação dos Documentos Apresentados (RADA). Ademais o contribuinte limita-se a postular pelo abatimento dos recolhimentos existentes sem, entretanto, especificar quais seriam aqueles que, em tese, não teriam sido aproveitados, de maneira que o pedido se esvai por falta de fundamentos fáticos. Por outro giro, não há falar-se em recálculo da multa aplicada, conforme já disposto anteriormente, de maneira que também aqui a diligência requerida mostra-se desnecessária.

Ora, o Decreto 70.235 de 1972 dispõe em seu artigo 14 que a impugnação da exigência instaura a fase litigiosa do procedimento e, em seu artigo 15, que a impugnação deve ser apresentada ao órgão preparador no prazo de trinta dias a contar da data em que for feita a intimação da exigência.

A respeito do pedido do Recorrente para a realização de diligência ou perícia, ressalte-se, nesse ponto, que o princípio do ônus da prova é inerente a todo ordenamento jurídico, sendo que deve ser obedecido também na esfera administrativa. Assim, incumbe ao Recorrente apresentar tempestivamente, ou seja, junto com a impugnação, as provas em direito admitidas, precluindo o direito de fazê-lo em outra ocasião, ressalvada a impossibilidade por motivo de força maior, quando se refira a fato ou direito superveniente ou no caso de contrapor fatos ou razões posteriormente trazidos aos autos, conforme disposições contidas no art. 16 do Decreto 70.235, de 1972, abaixo transcritas:

"Decreto 70.235/1972 Art. 16. A impugnação mencionará:

(...)

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

(...)

§ 4º A prova documental será apresentada na impugnação, precluindo o direito de a impugnante fazê-lo em outro momento processual, a menos que: (Redação dada pela Lei n.º 9.532, de 1997)

a) fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior; (Redação dada pela Lei n.º 9.532, de 1997)

b) refira-se a fato ou a direito superveniente[^] Redação dada pela Lei n.º 9.532, de 1997)

c) destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos. (Redação dada pela Lei n.º 9.532, de 1997)

§ 5º A juntada de documentos após a impugnação de\ferá ser requerida á autoridade julgadora, mediante petição em que se demonstre, com fundamentos, a ocorrência de uma das condições previstas nas alíneas do parágrafo anterior. (Redação dada pela Lei n.º 9.532, de 1997)

A deficiência da defesa na apresentação de provas, sob sua responsabilidade, não implica a necessidade de realização de diligência com o objetivo de produzir essas provas, eis que tanto a diligência quanto a perícia destinam-se à formação da convicção do julgador, devendo limitar-se ao aprofundamento de investigações sobre o conteúdo de provas já incluídas no processo ou ao confronto de elementos de prova também já incluídos nos autos, não podendo ser utilizada para suprir a ausência de provas que já poderiam ter sido juntadas à impugnação.

No que diz respeito à perícia, prescreve o art. 18, do Decreto 70.235/72 que:

Art. 18. A autoridade julgadora de primeira instância determinará, de ofício ou a requerimento do impugnante, a realização de diligências ou perícias, quando entendê-las necessárias, indeferindo as que considerar prescindíveis ou impraticáveis, observando o disposto no art. 28, in fine. (Redação dada pela Lei n.º 8.748, de 1993)

Da leitura do dispositivo, verifica-se que o deferimento de pedido de perícia somente ocorrerá se comprovada a necessidade à formação de convicção.

Nesse sentido, não basta que o sujeito passivo deseje a realização da perícia.

O sujeito passivo deverá comprovar o caráter essencial da perícia para o deslinde da questão pela autoridade administrativa, nos termos da legislação aplicável.

Ocorre que o Recorrente não logrou demonstrar, minimamente, a imprescindibilidade da perícia à compreensão dos fatos nem na impugnação, nem agora em grau recursal.

Soma-se o fato de que o indeferimento da solicitação corretamente bem fundamentado, não enseja vício à decisão por cerceamento à defesa.

Súmula CARF nº 163

O indeferimento fundamentado de requerimento de diligência ou perícia não configura cerceamento do direito de defesa, sendo facultado ao órgão julgador indeferir aquelas que considerar prescindíveis ou impraticáveis. (Vinculante, conforme Portaria ME nº 12.975, de 10/11/2021, DOU de 11/11/2021).

Assim, indefere-se o pedido de diligência ou perícia

Por fim, o Recorrente requer que as intimações sejam encaminhadas aos procuradores.

Essa pretensão não encontra respaldo na legislação de regência, especialmente no artigo 23 do Decreto nº 70.235/72. Neste diapasão, a matéria foi consolidada no âmbito do CARF por meio da Súmula CARF nº 110:

No processo administrativo fiscal, é incabível a intimação dirigida ao endereço de advogado do sujeito passivo.(Vinculante, conforme Portaria ME nº 129de 01/04/2019, DOU de 02/04/2019).

Constatada a prática da infração tributária, resta mantida a autuação.

CONCLUSÃO.

Pelo exposto, voto por conhecer parcialmente do recurso, exceto da alegação de que não há incidência de contribuição previdenciária sobre determinadas verbas, das alegações de inconstitucionalidades, e da alegação de que a multa de mora aplicada deu-se no percentual de 30% e, na parte conhecida, por dar provimento parcial ao recurso para afastar o agravamento da multa, reduzindo-a ao piso de 75%.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Sonia de Queiroz Accioly