



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10469.723113/2012-85
Recurso Voluntário
Acórdão nº 2301-009.836 – 2ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 05 de abril de 2022
Recorrente POTIGUAR EMPREENDIMENTOS IMOBILIÁRIOS LTDA.
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

DATA DO FATO GERADOR: 01/05/2005

PRECLUSÃO DO ARO. PRAZO IMPRÓPRIO PARA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA. INOCORRÊNCIA.

O prazo estabelecido em Lei para a Fazenda Pública consolidar as informações prestadas no ARO é de obediência para a administração. Trata-se de um prazo impróprio, isto é, fixado na lei apenas como parâmetro para a prática do ato, tendo em vista que não foi estabelecida qualquer sanção na hipótese de seu descumprimento e que não gera efeitos de preclusão, ao passo que eventual irregularidade deve ser apurado em processo próprio. O ato praticado, além de ser um prazo impróprio, é válido e eficaz, não tendo, portanto, de gerar feitos de preclusão para o contribuinte.

DECADÊNCIA. REGULARIDADE DA OBRA. ARO. IMPROCEDÊNCIA.

Para fins de contagem do prazo decadencial o que se leva em consideração para lançamentos de contribuições previdências decorrentes de execução de obra mediante cálculo da mão-de-obra empregada, é a informação de regularidade da obra, utilizado por sua vez por meio do ARO, ou de documento hábil e idôneo previsto na legislação.

OBRA. CONSTRUÇÃO CIVIL. ARBITRAMENTO DO SALÁRIO DE CONTRIBUIÇÃO.

O contratante de serviços de construção civil responde solidariamente com o construtor, independentemente da forma de contratação, pelo pagamento das contribuições previdenciárias decorrentes do contrato, conforme art. 30, inciso VI da Lei 8.212, de 1991.

O salário de contribuição decorrente de obra de construção civil de responsabilidade de pessoa física será apurado com base na área construída constante no projeto, e no padrão da obra.

LANÇAMENTO. AFERIÇÃO INDIRETA.

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, cabendo

à empresa, ao contratante pessoa física ou ao segurado o ônus da prova em contrário.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar a preliminar e negar provimento ao recurso.

(documento assinado digitalmente)

Sheila Aires Cartaxo Gomes - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Wesley Rocha - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Mônica Renata Mello Ferreira Stoll, João Maurício Vital, Flavia Lilian Selmer Dias, Wesley Rocha, Letícia Lacerda de Castro, Fernanda Melo Leal, Maurício Dalri Timm do Valle, Sheila Aires Cartaxo Gomes (Presidente).

Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário apresentando nas e-fls. 675 e seguintes, por *POTIGUAR EMPREENDIMENTOS IMOBILIÁRIOS LTDA.*, em razão de crédito lançado a seu desfavor e de ter sido julgado parcialmente procedente a autuação constituída, referente à contribuição previdenciária decorrente da realização de obra de construção civil de matrícula n.º 50.895.50175/76, correspondente à construção de um shopping center localizado na Av. Dão Silveira, 7940, Natal-RN.

O Acórdão recorrido assim dispõe (e-fl. 615 e seguintes):

• AI DEBCAD 51.016.7896

(f. 8): para a exigência de contribuições patronais (empresa e SAT/RAT), incidentes sobre as remunerações dos segurados que laboraram na obra de construção civil, apuradas por aferição indireta. O auto de infração, consolidado em 11/04/2012, totalizava R\$227.235,24;

• AI DEBCAD 51.016.7900

(f. 14): para a exigência de contribuições dos segurados, incidentes sobre as remunerações dos trabalhadores que laboraram na obra de construção civil, apuradas por aferição indireta. O auto de infração, consolidado em 11/04/2012, totalizava R\$84.552,65;

• AI DEBCAD 51.016.7918

(f. 20): para a exigência de contribuições destinadas a terceiros (salário-educação, INCRA, SENAI, SESI e SEBREA), incidentes sobre as remunerações dos segurados que laboraram na obra de construção civil, apuradas por aferição indireta. O auto de infração, consolidado em 11/04/2012, totalizava R\$61.300,66;

• AI DEBCAD 51.018.2615

(f. 26): para aplicação de multa no valor de R\$1.617,12, por descumprimento de obrigação acessória em razão de a empresa ter deixado de preparar folha de pagamento das remunerações pagas a todos os segurados a seu serviço.

• AI DEBCAD 51.018.2623

(f. 27): para aplicação de multa no valor de R\$16.170,98, por descumprimento de obrigação acessória em razão de a empresa ter deixado de lançar mensalmente em títulos próprios de sua contabilidade, de formar discriminada, os fatos geradores de todas as contribuições previdenciárias.

• AI DEBCAD 51.018.2631

(f. 28): para aplicação de multa no valor de R\$16.170,98, por descumprimento de obrigação acessória em razão de a empresa ter apresentado documento ou livro que contenha informação diversa da realidade ou que omita informação verdadeira.

Consoante relatório fiscal (f. 49/57), o contribuinte apresentou Declaração de Informação sobre Obra de Construção Civil (DISO, fls. 61/28), em 11/03/2011, com vistas à regularização do CEI 50.895.50175/76 por aferição indireta, conforme processo nº. 10.469.721400/201170, tendo sido emitido o ARO 783817, em 20/05/2011, no valor total de R\$299.444,35 (fls. 86/88).

Não tendo havido o recolhimento do valor devido no prazo assinalado, os documentos foram enviados para ser procedida a ação fiscal e lançamento do crédito tributário.

Da análise da documentação apresentada durante a inspeção, o Fisco constatou a não contabilização das notas fiscais 1822 e 1832, emitidas pela empresa Vão Livre Estruturas Metálicas Ltda, e a não contabilização das despesas das notas fiscais 6435, 6467 e 6405, emitidas pela empresa Polimix/Maré Contreto Ltda, escrituradas pelo valor líquido. Em consequência, a Fiscalização apurou as bases de cálculo por aferição indireta em razão de a contabilidade da obra não registrar o movimento real em sua execução, na medida em que foram encontrados documentos fiscais não contabilizados, conforme autorizado nos §§ 3º, 4º e 6º, do art. 33, da Lei nº. 8.212/91.

Prossegue o Fisco informando que a aferição indireta obedeceu aos preceitos dos arts. 343 a 379 da Instrução Normativa (IN) RFB nº. 971/2009, para apuração da remuneração da mão-de-obra com base na área construída e no padrão da obra. A obra foi enquadrada como edificação mista, classificada como:

- tabela “projeto comercial salas e lojas”; CSL8 projeto comercial salas e lojas até 10 (dez pavimentos); e padrão normal para a área de 1.053,37 m², sendo 37,11 m² de área descoberta de lava-jato.
- Tabela de “galpão industrial”; obra mista para a área de 8.765,34 m² coberta e para a área de 2.536,29 m² descoberta de piso concreto intertravado.

O detalhamento do cálculo da mão-de-obra está demonstrado no documento “simulação de regularização de obra” em anexo (f. 538), para o período de 05/2007 a 10/2008, tendo apuração na competência 02/2012. Após abatidas as contribuições referentes aos valores declarados em GFIP, chegou-se ao valor total da mão-de-obra;

a regularizar de R\$600.515,94, lançado como base de cálculo nos autos de infração de obrigação principal.

A Fiscalização esclarece que não aplicou a redução correspondente à utilização de pré-fabricados ou pré-moldados, prevista no art. 364, da IN RFB nº. 971/2009, porque a edificação foi considerada como mista, e não como alvenaria, e porque o somatório dos valores brutos das notas fiscais de pré-fabricados e pré-moldados não é igual ou superior a 40% do custo global da obra, como exige a norma.

No decorrer da ação fiscal, verificou-se que o contribuinte não incluiu em folha de pagamento os valores relativos à remuneração de contribuintes individuais, apurados na conta contábil 82374.1.02.10.0002 Serviços de Pessoa Física. Por esta infração, foi aplicada a multa prevista nos arts. 92 e 102 da Lei nº. 8.212/91 e art. 283, inciso I,

alínea “a”, do Regulamento da Previdência Social RPS, aprovado pelo Decreto n.º 3.048/99, lançada no AI n.º. 51.018.2615.

Da análise dos livros Diário e Razão, observou-se que não houve a contabilização das despesas e respectivos impostos referentes às notas fiscais n.º. 6435, 6467 e 6405, emitidas pela empresa Polimix/Maré Concreto Ltda., razão por que foi lavrado o AI n.º. 51.018.2623.

Pela infração, foi aplicada a multa prevista nos arts. 92 e 102 da Lei n.º. 8.212/91 e art. 283, inciso II, alínea “a”, do RPS.

Foi verificada, também, a não contabilização das notas fiscais n.º. 1822 e 1832, emitidas pela empresa Vão Livre Estruturas Metálicas Ltda., razão pela qual foi emitido o AI DEBCAD 51.018.2631 (f. 28), em razão de a empresa ter apresentado livro contábil que contenha informação diversa da realidade ou que omita informação verdadeira. O Fisco acrescenta que o sujeito passivo reconhece a falta, conforme esclarecimentos prestados por escrito em 09/04/2012 (f. 532/537). Pela conduta, foi aplicada a multa prevista nos arts. 92 e 102 da Lei n.º. 8.212/91 e art. 283, inciso II, alínea “j”, do RPS.

Em seu Recurso Voluntário, a recorrente alega, em apertada síntese, as mesmas razões de primeira instância, quais sejam:

I. DA AFERIÇÃO INDIRETA:

1.1. Ao final da fiscalização, foi aferida indiretamente o valor da mão-de-obra, considerando a obra como sendo mista, em conflito com o ARO, demonstrando assim a inexistência de fê pública;

1.2. a aferição indireta, se não estivesse preclusa, estaria prejudicada por não refletir a realidade dos fatos: quando tipifica a obra como alvenaria, quando a maior parte é em estrutura metálica, pré-moldados e pré-fabricados; quando do levantamento da área total, sem a redução devido ao tipo de edificação (art. 364 da IN); quando considerou a área total como sendo 12.355,00 m2, quando o habite-se traz o total de 8.765,34 m2; e quando o cálculo da remuneração da mão-de-obra utiliza o escalonamento das áreas de forma contrária à instrução;

1.3. dos pré-moldados e pré-fabricados:

1.3.1. De acordo com o art. 364 da IN 971/2009, a obra de construção civil que utilize componentes pré-fabricados ou pré-moldados será enquadrada de acordo com o disposto nos arts. 346 a 348 e terá redução de 70% (setenta por cento) no valor da remuneração apurada;

1.3.2. as notas fiscais existiam na contabilidade da empresa e foram analisadas pelo fiscal, no entanto os redutores não foram corretamente abatidos do total da área, embora tenha sido citado a redução de 75% sobre a área das lojas e galpão;

1.4. o fato de ter optado pela aferição indireta não ficou justificado porque:

1.4.1. em primeiro lugar não houve qualquer procedimento de fiscalização ou solicitação de documentos posterior ao DISO e antes da emissão do ARO datado de 20/05/2011 que justificasse ter encontrado contabilidade irregular;

1.4.2. se o ARO não estivesse precluso, o que está, não poderia constituir crédito tributário, conforme entendimento;

1.4.3. o ARO emitido em 10/04/2012 traz alterações, onde a obra foi reconhecida como mista, afirmando, assim, não se tratar de documento que mereça fé pública, pois ora traz um valor, ora traz outro.

1.4.4. o art. 447, inciso I, da IN 971/2009 define como condição para a aferição indireta o exame da escrituração contábil ou outro documento que constate que a contabilidade não registra a movimentação real da remuneração dos segurados;

1.5. Há divergência entre o item 7 do relatório fiscal, onde o auditor alega ser a não contabilização de 5 notas fiscais o motivo para a aferição indireta, e o item 1.1 alíneas

C, D e E, onde afirma ser a não declaração e o não recolhimento da contribuição o motivo para a aferição indireta. O que se comprova é a incerteza dos valores apurados pela fiscalização, viciando todo o procedimento utilizado;

II. DA CONTABILIDADE:

1.6. foram aplicadas multas relativas à não-escrituração contábil, o que não se aplica por ser a empresa tributada com base no lucro presumido e estar desobrigada da escrituração, conforme art. 47, §7.º, da IN RFB n.º 971/2009;

1.7. mesmo estando desobrigada, a empresa procedeu a escrituração e o auditor notifica a empresa com base na contabilidade, relativa aos contribuintes individuais, comprovando, assim, que os seus registros não se mostraram irregular na sua plenitude, fato este que não justifica a opção pela aferição indireta, mesmo porque o ARO já tinha sofrido preclusão;

1.8. A empresa em hipótese alguma pode ser penalizada pela não contabilização de notas fiscais, pelo simples fato de que as empresas tributadas com base no lucro presumido não têm obrigação de efetuar escrituração contábil;

1.9. não foi citada a não contabilização regular dos empregados. Os únicos valores levantados na contabilidade como irregulares foram citados nos itens 1.1, alíneas A e B, os quais a empresa não questiona, acatando sua cobrança, com as devidas reduções de multa;

1.10. Portanto, não se justifica levantar valores exorbitantes quanto à remuneração de Mão-de-obra através de aferição indireta;

III. PRECLUSÃO DO ARO:

Em 11/03/2011 a empresa protocolou a DISO e em 20/05/2011 foi emitido o ARO – Aviso de Regularização de Obra, contrariando o art. 340, § 3.º, da IN 971/2009, que determina que o ARO deve ser emitido até o último dia útil da competência seguinte ao da protocolização da DISO, tendo ocorrido a preclusão do ARO;

IV. Por fim, reconhece a empresa os valores levantados pela Fiscalização relativos ao item 1.1, alíneas A e B, do relatório fiscal, onde deverá ser desdobrado o processo e cadastrado um novo transferindo para este o débito sem pagamento nem parcelamento para cobrança amigável.

Conforme a defesa apresentada pela contribuinte, foi realizada diligência para checar as informações acerca da situação fática dos autos, com o intuito de esclarecer as áreas constantes da simulação para regularização de obra, da qual teve retorno nas e-fls. 603/604.

Diante dos fatos narrados, é o relatório.

Voto

Conselheiro Wesley Rocha, Relator.

O Recurso Voluntário apresentado é tempestivos e também de competência dessa Turma. Assim, passo a analisá-lo.

DA PRELIMINAR

DA AUTUAÇÃO E DA ALEGAÇÃO PRECLUSÃO

O contribuinte apresentou Declaração de Informação sobre Obra de Construção Civil-DISO junto à Receita Federal do Brasil, com vistas à regularização do CEI 50.895.50175/76, por aferição indireta.

Do relatório fiscal de e-fls. 49/57, pode-se verificar os seguintes fatos:

- O contribuinte obteve cadastro específico para obra, CEI 50.895.50175/76, para construção de um shopping destinado à comercialização de lojas de revenda de automóveis, localizada na avenida Dão Silveira 7940, Pitimbu, Natal, RN.
- A obra, com área total de 8.765,34 m², foi realizada com mão de obra própria e mediante contratação de empresas contratadas.
- A obra utiliza componentes pré-fabricados ou pré-moldados que foram contratados com empresas.
- Foram verificados pagamentos a segurados contribuintes individuais não incluídos em folha de pagamento, razão pela qual foi lavrado o Auto de Infração 51.018.2615.
- Foram verificados pagamentos a segurados contribuintes individuais não declarados em Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social – GFIP relativas ao CEI 50.895.50175/76.

Segundo a recorrente em 11/03/2011, a empresa protocolou a DISO - - Declaração e Informação sobre Obras de Construção Civil, e em 20/05/2011 foi emitido o ARO – Aviso de Regularização de Obra (e-fl. 86), contrariando o art. 340, § 3.º, da IN 971/2009, que determina que o ARO deve ser emitido até o último dia útil da competência seguinte ao da protocolização da DISO, tendo ocorrido a preclusão do ARO.

A decisão de primeira instância verificou o seguinte:

“Em 21/02/2011 o sujeito passivo apresentou requerimento (f. 71) para que as contribuições relativas à obra de construção civil fossem apuradas por aferição indireta.

Para tanto, apresentou, em 11/03/2011, a Declaração e Informação sobre Obras de Construção Civil (DISO, f. 61), com as informações e documentos necessários à regularização.

Atendendo ao requerimento do Interessado, foi emitido o Aviso de Regularização de Obra (ARO), f. 86, com base nas informações prestadas pelo sujeito passivo na DISO, onde ele declarou tratar-se de obra de alvenaria, no campo 6Tipo da obra.

Logo, o ARO foi emitido considerando obra de alvenaria, e não mista, com base nas declarações prestadas pelo sujeito passivo na DISO, não havendo como prosperar o queixume do Impugnante quanto a este ponto.

Deve-se registrar, também, que o motivo da emissão do ARO foi o requerimento do Interessado nesse sentido, não tendo havido, até aquela data, qualquer fiscalização sobre a obra.

De fato o ARO foi emitido em 20/05/2011, desatendendo ao disposto no §3.º, do art. 340, da IN RFB n.º 971/2009, que determina a sua emissão até o último dia útil da competência seguinte ao da protocolização da DISO. Contudo, a norma que define o prazo para emissão do ARO não estabelece qualquer efeito para a preclusão aventada pelo Impugnante, tratando-se de prazo impróprio para a Administração Pública, e o seu descumprimento representa mera irregularidade administrativa, para a qual a IN não confere qualquer consequência.

Nesse sentido, acompanho a decisão de primeira instância, o referido prazo é de consequência administrativa e não ao contribuinte diretamente, destacando-se como prazo impróprio para a administração pública, que poderá apurar as ocorrências de atrasos ou irregularidades por meio de processo próprio, não havendo preclusões aos fatos informados pelo contribuinte.

A documentação necessária à regularização de obra de construção civil é específica para cada tipo de obra e poderá ser exigida pela RFB para apresentação a qualquer tempo, nos termos do artigo 390, da Instrução Normativa RFB nº 971/2009. Nesse sentido, o § 1º e 3º do citado artigo, prevê os documentos necessários para comprovação do período inicial da obra, bem como da comprovação do período de término da obra:

"Art. 390. O direito de a RFB apurar e constituir créditos relacionados a obras de construção civil extingue-se no prazo decadencial previsto na legislação tributária.

§ 1º Cabe ao interessado a comprovação da realização de parte da obra ou da sua total conclusão em período abrangido pela decadência.

§ 2º Servirá para comprovar o início da obra em período decadencial um dos seguintes documentos, contanto que tenha vinculação inequívoca à obra e seja contemporâneo do fato a comprovar, considerando-se como data do início da obra o mês de emissão do documento mais antigo:

- I - comprovante de recolhimento de contribuições sociais na matrícula CEI da obra;
- II - notas fiscais de prestação de serviços;
- III - recibos de pagamento a trabalhadores;
- IV - comprovante de ligação de água ou de luz;
- IV - comprovante de ligação, ou conta de água e luz;
- V - notas fiscais de compra de material, nas quais conste o endereço da obra como local de entrega;
- VI - ordem de serviço ou autorização para o início da obra, quando contratada com órgão público;
- VII - alvará de concessão de licença para construção".

§3º A comprovação do término da obra em período decadencial dar-se-á com a apresentação de um ou mais dos seguintes documentos:

- I - habite-se, Certidão de Conclusão de Obra - CCO;
- II - um dos respectivos comprovantes de pagamento de Imposto Predial e Territorial Urbano - IPTU, em que conste a área da edificação;
- III - certidão de lançamento tributário contendo o histórico do respectivo IPTU;
- IV - auto de regularização, auto de conclusão, auto de conservação ou certidão expedida pela prefeitura municipal que se reporte ao cadastro imobiliário da época ou registro equivalente, desde que conste o respectivo número no cadastro, lançados em período abrangido pela decadência, em que conste a área construída, passível de verificação pela SRP;
- V - termo de recebimento de obra, no caso de contratação com órgão público, lavrado em período decadencial;
- VI - escritura de compra e venda do imóvel, em que conste a sua área, lavrada em período decadencial.

§4º A comprovação de que trata o §3º deste artigo dar-se-á também com a apresentação de, no mínimo, três dos seguintes documentos:

- I - correspondência bancária para o endereço da edificação, emitida em período decadencial;
- II - contas de telefone ou de luz, de unidades situadas no último pavimento, emitidas em período decadencial;

III - declaração de Imposto sobre a Renda comprovadamente entregue em época própria à Secretaria da Receita Federal, relativa ao exercício pertinente a período decadencial, na qual conste a discriminação do imóvel, com endereço e área;

IV - vistoria do corpo de bombeiros, na qual conste a área do imóvel, expedida em período decadencial;

V - planta aerofotogramétrica do período abrangido pela decadência, acompanhada de laudo técnico constando a área do imóvel e a respectiva ART no CREA.

§ 5º As cópias dos documentos que comprovam a decadência deverão ser anexadas à DISO.

Conforme se verifica dos autos, os documentos necessários para comprovação do término da obra não foram apresentados, o que afasta a pretensão de decadência.

A regra da legislação vigente à época do fato gerador, detalhada por meio da Instrução Normativa SRP nº 971/2009, determinava em seu art. 24 que a matrícula de obra de construção civil deveria ser efetuada por projeto, sendo obrigatório incluir todas as obras nele previstas.

As notas fiscais e demais documentos juntados pelo recorrente não são suficientes para afastar as constatações da fiscalização em sistema da Receita Federal do Brasil, como bem abordado pela decisão de primeira instância.

Nesse sentido, entendo que só se pode tratar da decadência da parcela não regularizada, pois, em casos de regularização de obra por aferição indireta com base na área construída e no padrão de construção, o § 2º do art. 340 da IN SRP nº 971/2009, vigente à época dos fatos, assim definia:

§ 2º No cálculo da remuneração despendida na execução da obra e do montante das contribuições devidas, se for o caso, será considerada como competência de ocorrência do fato gerador o mês da emissão do ARO, e o valor das contribuições nele informadas deverá ser recolhido até o dia 20 (vinte) do mês subsequente ao da sua emissão, antecipando-se o prazo de recolhimento para o dia útil imediatamente anterior, se no dia 20 (vinte) não houver expediente bancário.

Com isso, caberia ao contribuinte apresentar as provas devidas e necessárias para afastar a exigência do crédito.

No processo administrativo fiscal as causas de nulidade se limitam às que estão elencadas no artigo 59 do Decreto 70.235, de 1972:

"Art. 59. São nulos:

I – os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

II – os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

§ 1º A nulidade de qualquer ato só prejudica os posteriores que dele diretamente dependam ou sejam conseqüência.

§ 2º Na declaração de nulidade, a autoridade dirá os atos alcançados, e determinará as providências necessárias ao prosseguimento ou solução do processo.

§ 3º Quando puder decidir do mérito a favor do sujeito passivo a quem aproveitaria a declaração de nulidade, a autoridade julgadora não a pronunciará nem mandará repetir o ato ou suprir-lhe a falta. (Parágrafo acrescentado pela Lei 8.748, de 1993".

Já o art. 60 da referida Lei, menciona que as irregularidades, incorreções e omissões não configuram nulidade, devendo ser sanadas se resultarem em prejuízo para o sujeito passivo, salvo se este lhes houver dado causa, ou quando não influírem na solução do litígio:

"Art. 60. As irregularidades, incorreções e omissões diferentes das referidas no artigo anterior não importarão em nulidade e serão sanadas quando resultarem em prejuízo para o sujeito passivo, salvo se este lhes houver dado causa, ou quando não influírem na solução do litígio".

Nesse sentido, está pacificado em nossos Tribunais o princípio de *pas nullité sans grief*, ou seja: não há nulidade sem prejuízo.

No presente caso, verifica-se que as recorrentes tiveram ciência de todos os fatos que estavam sendo apontados, pois responderam a todo questionamento da fiscalização, bem como indicaram elementos solicitados para as conclusões do lançamento ou da formação de grupo econômico. Apresentaram defesa e tiveram ciência dos demais atos, incluindo recurso e demais manifestações quanto ao que foi apurado no processo administrativo fiscal.

Portanto, não reconheço da preclusão alegada, e, tampouco, da decadência.

DO MÉRITO

DOS REGISTROS CONTÁBEIS E DO LANÇAMENTO POR AFERIÇÃO INDIRETA

Segundo a fiscalização foram apurados irregularidades contábeis, das quais conforme o relatório fiscal, passo a descrever:

(...)

f) Referente à multa aplicada por deixar o contribuinte de preparar folha(s) de pagamento das remunerações pagas, devidas ou creditadas aos segurados empregados e das pagas ou devidas aos contribuintes individuais, a seu serviço, de acordo com os padrões e normas estabelecidos pela Receita Federal do Brasil, conforme Auto de Infração 51.018.2615.

g) Referente à multa aplicada por deixar o contribuinte de lançar mensalmente em títulos próprios de sua contabilidade, de forma discriminada, os fatos geradores de todas as contribuições, o montante das quantias descontadas, as contribuições da empresa e os totais recolhidos, conforme Auto de Infração 51.018.2623.

h) Referente à multa aplicada pelo contribuinte apresentar documento ou livro que contenha informação diversa da realidade ou que omita a informação verdadeira, conforme Auto de Infração 51.018.2631.

Portanto, teria a recorrente infringidos normas previdenciárias por falta de registros contábeis, da qual foi constatado pela fiscalização, diante da decisão de piso:

Da leitura dos dispositivos transcritos, conclui-se que a empresa é obrigada a lançar em títulos próprios da sua contabilidade os fatos geradores das contribuições previdenciárias (art. 47, *caput*). O §7.º, do art. 47, antes transcrito, desobriga a empresa tributada com base no lucro presumido da apresentação da escrituração contábil, DESDE QUE escreva Livro Caixa e Registro de Inventário. Em outras palavras, a empresa precisa manter um sistema de contabilidade simplificado, consubstanciado na escrituração do Livro Caixa.

No entanto, no caso sob exame, tendo escriturado os livros Diário e Razão, a empresa optou por apresenta-los para a auditoria fiscal, submetendo-se, portanto, a todas as normas de contabilidade que determinam a maneira como deve se dar a escrituração, não podendo omitir qualquer registro que modifique o seu patrimônio. É nesse sentido que o art. 1.184 do Código Civil determina que devem ser escrituradas no Livro Diário

todas as operações relativas ao exercício da empresa³. Descumprida a obrigação legal, é cabível a aplicação de multa com a lavratura do respectivo auto de infração.

Assim, constatada a não escrituração contábil das notas fiscais n.ºs 1822 e 1832, emitidas pela empresa Vão Livre Estruturas Metálicas Ltda, resulta legítimo o AI DEBCAD 51.018.2631 (f. 28), em razão de a empresa ter apresentado livro contábil que omite informação verdadeira. Ressalte-se que o Autuado reconheceu a não escrituração dos referidos documentos fiscais, consoante esclarecimentos prestados por escrito em 09/04/2012 (f. 532/537). Logo, é procedente o lançamento.

Ainda quanto à escrituração contábil, nos termos do parágrafo único, do art. 233, do RPS, considera-se deficiente o documento ou informação apresentada que não preencha as formalidades legais, bem como aquele que contenha informação diversa da realidade, ou, ainda, que omita informação verdadeira. Portanto, uma vez constatadas notas fiscais e despesas não escrituradas, correto o procedimento do Fisco ao considerar deficientes os livros contábeis apresentados.

(...)

Também não é necessário, para caracterizar os livros como deficientes, que seja demonstrada a “não contabilização de empregados”, como pretende a Impugnante. A comprovação da falta de registro das notas e despesas indicadas mostra que a contabilidade não registra a real movimentação da empresa, retirando a fé da escrituração como um todo.

Por outro lado, alega o contribuinte que a fiscalização teria exigido documentos que não seriam de obrigação das empresas optantes pelo lucro presumido, alegando que poderia ter apresentado somente o livro-caixa para as comprovações devidas.

Os documentos contábeis são necessários para apuração do fato gerador devido, o que no caso ficou faltando informações escrituradas pelo contribuinte, consoante o não registro de notas fiscais que pudessem apurar o montante do tributo devido.

Assevera a recorrente que os documentos por ela juntados aos autos são hábeis, idôneos e suficientes à comprovação do pagamento dos supostos débitos que estão sendo lhe sendo imputados, afastando a presunção gerada pelo método da aferição indireta.

A aferição indireta do montante supostamente devido é um expediente cuja utilização pela Fazenda Pública possui caráter excepcional, só podendo ser utilizada na ocorrência das hipóteses e requisitos estritamente definidos pelo art. 33, §§ 3º a 6º da Lei 8.212, de 1991, que não ocorrem no caso, quais sejam: a) a recusa ou sonegação de qualquer documento ou informação; ou b) a verificação de indícios de inidoneidade da documentação fiscal e contábil, que aponte para o registro de informações destoantes da realidade dos fatos; não houve qualquer recusa ou sonegação de documentos por sua parte, nem qualquer indício de inidoneidade da sua estrita fiscal e contábil.

Não há qualquer mácula no lançamento, quanto a essa questão.

Ressalta-se que os documentos juntados aos autos pela recorrente não são hábeis, idôneos ou suficientes à comprovação do pagamento dos créditos tributários exigidos ou por afastar a deficiência da documentação encontrada. Equivoca-se a recorrente no sentido de apresentou toda documentação solicitada, não havendo recusa ou sonegação, pois o art. 33, parágrafo terceiro é claro ao descrever que a aferição é possível no caso de **apresentação deficiente de documentos**, tendo a fiscalização constatado a não entrega de notas fiscais, bem como movimentações não condizentes com as realidades dos fatos apurados.

Por sua vez, a Lei 8.212, de 1991, art. 33, §§ 3º e 6º é explícita ao atribuir à fiscalização o poder de (a) lançar de ofício a importância devida, cabendo à empresa ou ao

segurado o ônus da prova em contrário, no caso de recusa ou sonegação de qualquer documento ou informação, ou sua apresentação deficiente; (b) apurar e lançar as contribuições devidas quando constatar que a contabilidade não registra a realidade da remuneração dos segurados a seu serviço e (c) desconsiderar o vínculo pactuado e efetuar o enquadramento como segurado empregado, quando constate que o segurado contratado como contribuinte individual, trabalhador avulso, ou sob qualquer outra denominação, preenche as condições que caracterizem tal condição:

Lei 8.212, de 1991

Art. 33

(...)

§ 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, cabendo à empresa ou ao segurado o ônus da prova em contrário. (Redação dada pela Medida Provisória nº 449, de 2008) (no mesmo sentido, o art. 233 do RPS)

(...)

§ 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. (Grifou-se.)

No caso em apreço, é evidente a apresentação deficiente da documentação, uma vez que, como visto, não foram apresentadas as guias de recolhimento da Previdência Social referentes à obra em questão.

DA BASE DE CÁLCULO APURADA POR AFERIÇÃO INDIRETA

O objeto de debate nos autos e as informações desencontradas, segundo a recorrente, gira em torno das informações constantes nos AROs emitidos.

Ocorre que a apuração do cálculo baseou-se na documentação apresentada pelo contribuinte e a reclassificação do ARO se deu para, inclusive, beneficiar o contribuinte, diante da constatação de apuração de obra mista.

A fiscalização classificou a obra a partir das informações prestadas pelo próprio contribuinte, e posteriormente reviu a classificação por estar enquadrada como obra mista, e não obra de alvenaria, segundo consta dos cálculos lançados na e-fl. 538:

Simulação de Regularização de Obras						
Cálculo efetuado em: Terça-feira, 10 de Abril de 2012 às 11:34						
Dados Básicos						
CEP: 59.066-180	Início Obra: 01/05/2007	Término Obra: 17/10/2008				
Competência: 02/2012	Meses de Duração: 18	Meses de Decadência: 0				
Dados Informados						
Nome	Existente	Acréscimo	Reforma	Obra Nova	Demolição	
Comerc. Sal. Loj.				1.053,37 37,11(Red. 75%) 2(Pav) 1(Unid)		
Galpão Industrial				11.301,63 2.536,29(Red. 75%) 1(Unid)		
Total				12.355,00 2.573,40(Red. 75%) 10.424,95 (p/ Calc.)		
Dados Enquadramento						
Categoria da Obra	Destinação	Padrão	Num. Unidades	Enquadramento	Valor CUB	Area Enquadramento
Obra Nova	Comerc. Sal. Loj.	Normal	1	CSL(08)	878,27(RN-1)	1.025,54
Obra Nova	Galpão Industrial		1	GI	488,12(RN-1)	9.399,41

Nesse tema a decisão de piso assim se pronunciou:

“Observe-se que o crédito tributário sob exame não tem lastro no ARO (f. 86) emitido a partir das informações prestadas pelo sujeito passivo. O cálculo da mão-de-obra efetuado pelo Fisco (f. 538) se fundamenta na documentação examinada na auditoria fiscal.

Assim, a alegada preclusão do ARO não tem nenhum efeito sobre o lançamento em apreço.

Também não procede a afirmação de falta de fé do “ARO emitido em 10/04/2012”, por trazer informações diferentes do ARO emitido em 20/05/2011 (f. 86). Como explicado, o ARO datado de 20/05/2011 foi emitido com base nas informações prestadas pelo sujeito passivo na DISO, enquanto o cálculo da mão-de-obra a regularizar (f. 538) – que não representa novo ARO foi elaborado com base nas informações colhidas pela Fiscalização

(...)

Em decorrência do enquadramento como mista, houve redução no percentual utilizado para apuração da mão-de-obra, tendo sido utilizado 2%, 5%, 11% e 15% em lugar daqueles utilizados para obras de alvenaria (4%, 8%, 14% e 20%), conforme determina o art. 351 da referida IN. Logo, tendo sido beneficiado pelo enquadramento da obra como mista, não há como reconhecer qualquer prejuízo para o Impugnante.

Inicialmente a obra tinha sido informada como obra de alvenaria, e não como obra mista, já que utilizava estrutura de metal e/ou pré-fabricados ou pré-moldados, da qual impacta na base de cálculo, incluindo a metragem correta, da qual foi verificada por meio de diligência fiscal, conforme as e-fls. 603/604 dos autos, bem como do próprio relatório fiscal:

Relatório fiscal:

7.7 Para efeito de enquadramento, a obra foi classificada como:

- tabela de “Projeto Comercial salas e lojas”; CSL-8- projeto comercial - salas e lojas até 10 (dez) pavimentos; e padrão normal para a área de 1.053,37 m2, sendo 37,11 m2 de área descoberta de lavajato.
- tabela de “Galpão Industrial”; obra mista para a área de 8.765,34 m2 coberta e para a área de 2.536,29m2 descoberta de piso concreto intertravado.

Relatório da Diligência fiscal:

- ❖ área total coberta de 8.765,34 m2 para apuração da mão de obra empregada na edificação/montagem das estruturas metálicas que compreendem a cobertura da obra Para essa área foi usada a tabela de “Galpão Industrial”.
- ❖ area total construída é de 1.053,37 m2, para apuração da mão de obra empregada na construção da parte de alvenaria da obra, correspondente a pavimentos térreo, mezanino, lojas e lavajato. Para essa área foi usada a tabela de “Projeto Comercial salas e lojas” Essa área abrange uma área descoberta de 37,11 m2 referente à área de lavajato.
- ❖ área total de 2.536,29 m2, para apuração da mão de obra empregada na construção do piso de concreto intertravado. Essa área é descoberta e foi usada a tabela de “Galpão Industrial”.

1.2 Dessa forma, a área total de 12.355,00 m2 utilizada na aferição corresponde à soma das áreas supracitadas em cada parte da obra e não na área constante em habite-se, sendo 11.301,63 m2(tabela galpão industrial) e 1.053,37 m2 (tabela comercial sala e lojas). Ressalta-se que o item 7.7 do Relatório Fiscal(fl 53 do processo 10 469.723.113/2012-85) discrimina as áreas aferidas.

1.3 No tocante a aplicação de redutores tem-se que

- ❖ a area de 37,11 m2 relacionada ao lavajato e a área de 2.536,29 m2 relacionada ao piso de concreto intertravado tiveram redutor de 75% por serem áreas descobertas

- ❖ A soma dessas áreas redutoras corresponde a 2.573,40 m². Dessa forma, foram deduzidos 1.930,05 m² (75% de 2 573,40 m²) da área aferida de 12 355,00 m², apurando-se o valor de 10.424,95 m² de área total aferida sujeita à regularização

Assim, quanto ao pedido de redutor aplicado ter sido equivocado na área total do imóvel, o contribuinte alega o seguinte:

27. Portanto, não há o que questionar o Fisco, pois o mesmo reconhece veemente que a **MAIOR PARTE DA OBRA**, é de estrutura metálica, pré-moldados e pré-fabricados. Deste modo, desigual a verificação do atingimento dos 40% em notas fiscais em relação ao custo global apurado, o qual considerou quase toda a obra não abstraindo as áreas estrutura metálica, pré-moldados e pré-fabricados, pois jamais se chegaria a este percentual onde foi considerado quase toda a obra para a apuração do custo global.

28. Quanto a aplicação da redução dos 70% no valor da remuneração apurada para a obra que utiliza componentes pré-fabricados ou pré-moldados, conforme previsto no art. 364 da IN 971/2009, neste caso, se não estivesse PRECLUSO o ARO – Aviso de Regularização de Obra, não reflete a realidade, pois o cálculo da área já estaria prejudicado por considerar a área de 10.424,95 m², quase sua totalidade, de 12.355 m², não excluindo deste a totalidade dos pré-moldados e pré-fabricados.

Ocorre que nesse aspecto, a fiscalização foi clara no relatório fiscal e na diligência realizada, da qual transcrevo parte da conclusão da decisão de piso que assim dispõe:

A área constante do habite-se, 8.765,34m², corresponde somente à área da cobertura metálica, devendo, para efeito de cálculo da mão-de-obra empregada, ser somada ao piso de concreto intertravado e à área da construção em alvenaria (salas e lojas).

Assim a área total da obra, totalizando 12.355m², conforme explicado na diligência fiscal, resulta do seguinte somatório: (a) **11.301,63m² (galpão industrial) referente à edificação/montagem da estrutura metálica (8.765,34m²) e piso de concreto intertravado (2.536,29m²)** e (b) **1.053m² referente à parte de alvenaria, correspondente a pavimentos térreo, mezanino, lojas e lavajato.**

Quanto ao escalonamento das áreas, foi feito rigorosamente de acordo com o art. 351, da IN RFB no. 971/2009:

Faltou, portanto, o contribuinte apresentar provas que pudessem afastar a conclusão da fiscalização quanto à aplicação do redutor, que resultou na área de 2.536,29m² do piso de concreto intertravado e para a área do lava jato (37,11m²), conforme determina o art. 357, da IN RFB no. 971/2009.

Nesse sentido, acompanho a decisão de primeira instância, já que a prova do direito é de quem alega e nesse caso, caberia à recorrente apresentar as provas de sua alegação, uma vez que em processo tributário o ônus da prova é do contribuinte, quando acusado. Fato esse que não ocorreu.

Em processo administrativo fiscal, tal qual no processo civil, o ônus de provar a veracidade do que afirma é do interessado, *in casu*, do contribuinte ora recorrente. Neste sentido, prevê a Lei nº 9.784/99 em seu art. 36:

“Art. 36. Cabe ao interessado a prova dos fatos que tenha alegado, sem prejuízo do dever atribuído ao órgão competente para a instrução e do disposto no artigo 37 desta Lei”.

Em igual sentido, temos o art. 373, inciso I, do CPC:

“Art. 373. O ônus da prova incumbe:

I - ao autor, quanto ao fato constitutivo de seu direito;

II - ao réu, quanto à existência de fato impeditivo, modificativo ou extintivo do direito do autor”.

Encontra-se sedimentada a jurisprudência deste Conselho neste sentido, consoante se verifica pelo *decisum* abaixo transcrito:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano- calendário: 2005

ÔNUS DA PROVA. FATO CONSTITUTIVO DO DIREITO NO QUAL SE FUNDAMENTA A AÇÃO. INCUMBÊNCIA DO INTERESSADO.

Cabe ao interessado a prova dos fatos que tenha alegado.

(...)

(Acórdão nº 3803004.284 – 3ª Turma Especial. Sessão de 26 de junho de 2013, grifou-se).

Assim, não assiste razão a recorrente.

CONCLUSÃO

Por todo o exposto, voto por conhecer do Recurso Voluntário, para não acolher a preliminar alegada e no mérito NEGAR PROVIMENTO, realizando a manutenção da decisão de primeira instância.

Outrossim, diante da ordem judicial de e-fls. 729/732, seja expedido ofício aquele juízo comunicando do julgamento da presente demanda administrativa.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Wesley Rocha

Relator