



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10665.722387/2011-50
ACÓRDÃO	2003-006.682 – 2ª SEÇÃO/3ª TURMA EXTRAORDINÁRIA
SESSÃO DE	18 de março de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	FREITAS & FREITAS AUTOMAÇÃO LTDA
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

Período de apuração: 01/01/2007 a 31/12/2008

AFERIÇÃO INDIRETA.

A fiscalização está legalmente autorizada a lançar de ofício, arbitrando a importância que reputar devida, com base em elementos idôneos de que dispuser, quando ocorrer recusa ou sonegação de qualquer documento ou informação, ou sua apresentação deficiente.

BASE DE CÁLCULO.

O valor da remuneração da mão-de-obra utilizada na execução dos serviços contratados, aferido indiretamente, corresponde no mínimo a 40% (quarenta por cento) do valor dos serviços contidos na nota fiscal, na fatura ou no recibo de prestação de serviços.

PRECLUSÃO. DAS VERBAS PAGAS AOS FUNCIONÁRIOS DA RECORRENTE QUE NÃO COMPOEM O SALÁRIO CONTRIBUIÇÃO.

Deve ser considerada como preclusa a matéria que não foi levantada em impugnação.

MULTA DE OFÍCIO. SÚMULA CARF 196.

Diante das alterações da legislação previdenciária advindas com a publicação da Medida Provisória nº 449/2008, convertida na Lei nº 11.941/2009, o valor da multa aplicada deverá ser verificado e revisto, se for o caso, por ocasião do pagamento, nos termos da Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 14/2009.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer parcialmente do recurso, não conhecendo das alegações de inconstitucionalidade e da matéria preclusa, e na parte conhecida, no mérito, dar-lhe parcial provimento para aplicar o disposto na Súmula CARF 196.

Assinado Digitalmente

Fernanda Melo Leal – Relator

Assinado Digitalmente

Sheila Aires Cartaxo Gomes – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Marcos Roberto da Silva, Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim, Fernanda Melo Leal e Sheila Aires Cartaxo Gomes (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se do auto de infração lavrado contra o sujeito passivo em epígrafe, no valor de R\$ 933.481,69, consolidado em 29/11/11, referente a contribuição social destinada à seguridade social correspondente à contribuição da empresa, incidente sobre valores pagos a segurados empregados, não declarados em GFIP, no período de 1/2007 a 12/2008. As contribuições lançadas foram apuradas por aferição indireta, com fundamento na Lei nº 8.212/1991, artigo 33, §§ 3º e 6º, e no Regulamento da Previdência Social – RPS. Consta do Relatório Fiscal:

A fiscalização, quando do início do procedimento fiscal, solicitou ao contribuinte que apresentasse, dentre outros elementos, arquivos digitais da DIRF, contabilidade, folhas de pagamento, GFIP, contratos e notas fiscais, além dos Livros Diário, Razão e Livro Caixa.

O contribuinte apresentou os arquivos digitais solicitados, nos quais foram identificadas contas com os títulos “despesa com funcionários”, “aluguéis”, “bônus, prêmios e gratificações”, “despesa com alimentação”, “despesa com viagens/hospedagem”, “despesa com serviços”.....

Por meio do Termo de Intimação Fiscal – TIF nº 1, solicitou-se ao sujeito passivo a apresentação dos documentos que comprovassem os lançamentos discriminados

na planilha juntada ao respectivo termo, referentes às contas acima mencionadas.

Os documentos apresentados não foram suficientes para comprovação dos lançamentos, não tendo o contribuinte, inclusive, justificado os valores referentes às contas “bônus, prêmios e gratificações” e “despesa com funcionários”, dentre outras.

Os lançamentos foram efetuados no último dia do ano de 2008, aparentemente com o intuito de acerto da contabilidade no final do exercício.

O contribuinte apresentou arquivos digitais relativos à folha de pagamento e escrituração contábil no formato MANAD para os anos de 2006 a 2010, porém, não apresentou o Livro Diário devidamente registrado no órgão competente (Jucemg), capaz de legitimar os lançamentos constantes destes arquivos.

A empresa justificou a não apresentação do Livro Diário devido à opção pelo Lucro Presumido como forma de tributação; contudo, não apresentou o Livro Caixa, não atendendo à intimação, o que ensejou a lavratura do AI Debcad nº 51.009.818-5 pela não apresentação deste documento (Livro Caixa).

Além da não apresentação dos livros, o contribuinte não disponibilizou os comprovantes de pagamento referentes ao lançamento de R\$ 2.350.000,00 efetuado na conta ‘Bônus, Prêmios e Gratificações’, em 31/12/2008.

Na conta ‘Aluguéis’, o sujeito passivo lançou mensalmente, de janeiro a dezembro, a importância de R\$ 2.500,00 com o histórico “Pago conf. Recibo ref ao mês a Antônio L. Vaccari”. Em 31/12/2008, efetuou o lançamento complementar na mesma conta no valor de R\$ 240.000,00, e não apresentou o comprovante solicitado para esse lançamento. O contribuinte não comprovou através de recibos de pagamento de salário, folhas de pagamento ou qualquer outro documento o lançamento de R\$ 1.925.765,00, realizado em 31/12/2008, na conta “Despesa com Funcionários”.

A folha de pagamento do mês de dezembro de 2008 foi de apenas R\$ 119.384,58. Constatou-se que várias notas fiscais de serviços foram emitidas fora da ordem cronológica e que o percentual do valor dos serviços em relação ao valor das notas, no período de 2007 a 2010, foi de 19,8%, 31,35%, 8,44% e 23,35%, respectivamente, inferior ao percentual de 40% do valor dos serviços.

A fiscalização concluiu que os fatos relatados comprovam que a contabilidade da empresa não possui a estrutura mínima necessária que garanta sua autenticidade, e que, pelo contrário, a sua análise evidencia que a empresa não registra o movimento real da remuneração dos trabalhadores.

Desta forma, conforme Relatório Fiscal (fls. 20/21), o valor dos salários utilizados na execução dos serviços foi apurado por aferição indireta como sendo 40% do valor da mão-de-obra constante das notas fiscais e faturas de prestação de serviços, conforme determina os artigos 336 e 337 da Instrução Normativa – IN

RFB nº 971, de 13/11/2009, que substituiu a IN MPS/SRP nº 3, de 14/7/2005. Os valores lançados estão demonstrados na “planilha de apuração das bases de cálculo e contribuições devidas” (fls. 113/116)

Quanto ao enquadramento para a aplicação da alíquota referente a acidentes do trabalho (riscos ambientais do trabalho), até a competência 12/2009, foi aplicada a alíquota de 3,0%, uma vez que a atividade da empresa está relacionada com a área industrial, sendo o código correto o Cnae 4225-0 (Montagem Industrial) e Cnae Fiscal 429280-2 (Obras de Montagem Industrial). Consta também no Relatório Fiscal que as retenções realizadas pelas tomadoras no período de 2007 e 2010 já foram totalmente utilizadas, o que prejudica qualquer pedido de restituição/compensação originários das referidas retenções.

O contribuinte foi cientificado do presente auto de infração em 6/12/2011, conforme Termo de Ciência Pessoal de fl. 138. Em 5/1/2012 (carimbo de protocolo à fl. 140), apresentou a impugnação de fls. 140/170, acompanhada de documentos (fls. 171/788), na qual alega o que segue.

Argumenta que não estão presentes os requisitos para determinação da base de cálculo por meio da aferição indireta. Afirma que a apuração de ofício somente tem lugar caso o contribuinte apresente resistência à verificação de seus dados e documentos ou na hipótese em que a contabilidade não registre o movimento real de remuneração dos segurados, o que afirma não ter ocorrido.

Diz que a Lei nº 8.212/1991, artigo 33, §6º, é uma norma por demais aberta, o que, por vezes, ocasiona o seu uso de forma indiscriminada pela fiscalização, como ocorreu no presente caso. Aduz que, para que seja desconsiderada a contabilidade de uma empresa, é necessário que o fiscal se paute em provas robustas de irregularidades.

Cita decisão do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - Carf no sentido de que o fisco deve evitar desconsiderar a contabilidade por meros erros que não prejudiquem em seu conjunto. Afirma que a contabilidade da empresa não pode ser desconsiderada já que apresentou os arquivos digitais relativos a folha de pagamento e a escrituração contábil no formato Manad para os anos de 2006 a 2010, demonstrando de forma indelével a remuneração de seus empregados.

Afirma que detém os documentos capazes de demonstrar e detalhar os lançamentos efetuados em sua contabilidade, que foram ignorados pelo fiscal, que demonstrou preferência pela aferição indireta. Reafirma que o arbitramento não pode prosperar por não ter a fiscalização apresentado argumentos suficientes para desconsideração da escrita fiscal do contribuinte. Cita jurisprudência.

Alega que foi equivocada a aplicação da IN RFB nº 971/2009, artigos 336 e 337, pois referido normativo não se aplica à impugnante, pois serve apenas para o setor de construção civil, que não é sua área de atuação. Afirma que atua no ramo

de engenharia de automação, mecânica e elétrica, conforme objeto social. Diz que o próprio auditor fiscal definiu que o objeto social da empresa é montagem industrial.

Acrescenta que todas as notas fiscais emitidas descrevem a atuação da empresa como prestadora de serviços de engenharia elétrica e mecânica, o que se verifica também nos contratos de prestação de serviços firmados.

Reitera que não executa qualquer atividade ligada à construção civil, sendo indevida qualquer aferição apurada com base IN RFB 971/2009, artigos 336 e 337.

Informa que alterou espontaneamente seu FPAS para 507 a partir de setembro/2008, mas que o enquadramento correto seria no FPAS 515, cuja descrição da atividade prevista no anexo da Instrução Normativa RFB nº 1.027/2010 é a seguinte: serviços de engenharia (pessoa jurídica) inclusive engenharia consultiva, exceto aquela prestada na área da indústria da construção que é o do FPAS 507.

Conclui que por não ter a fiscalização utilizado parâmetros corretos para a aferição, o lançamento é improcedente. Afirmar que o critério de aferição indireta aplicado à impugnante fere princípios de direito tributário e constitucional, dentre eles o da capacidade contributiva, pois os parâmetros utilizados não condizem com a realidade do ramo de atuação da impugnante.

Diz que o fiscal concluiu de forma subjetiva, e sem amparo legal, que quanto maior o valor das notas fiscais emitidas pela empresa prestadora de serviços maior seria a sua folha de pagamento. Alega que o fiscal não considerou que parte dos serviços prestados pela impugnante é terceirizada, impactando sua receita, de modo que parte dos valores recebidos é destinada ao pagamento dos subcontratados.

Acrescenta que deveriam ser considerados os gastos da empresa com equipamentos, materiais e outros, considerando dados estatísticos que reflitam a realidade do mercado e a natureza da atividade da pessoa jurídica fiscalizada. Cita pesquisa do IBGE segundo a qual, à época da apuração do suposto débito, os gastos de pessoal do setor industrial representavam 13,1% do total dos principais componentes da estrutura de custos e despesas no setor. Diz que considerar como sendo 40% de gastos com folha de pagamento implica em dispêndio com pessoal que inviabilizaria o funcionamento da empresa.

Alega que ocorreu fraude por parte de funcionário da empresa que trabalhava no setor de pagamentos, que desviou vultosas quantias para a sua conta pessoal e de seu irmão, conforme inquérito policial, o que causou impacto direto nos lançamentos contábeis citados pelo auditor fiscal. Discorre sobre o esquema fraudulento, no qual o fraudador, em síntese, mantinha funcionários que já haviam se desligado da empresa na lista de pagamentos do sistema de pagamentos da empresa, alterando, contudo, o número da conta para crédito no vencimento, informando ora sua conta pessoal ora a do seu irmão. O fraudador

também efetuava depósitos substanciais na em sua conta a título de pagamento de salário.

Diz que o liame entre o esquema fraudulento e o presente AI encontra-se no fato de que os valores apropriados eram provenientes da folha de pagamento da impugnante.

Afirma que o desvio de valores implicou em lançamentos contábeis que não correspondem à realidade dos gastos de pessoal da impugnante. Cita a Constituição Federal de 1988 e a Lei nº 8.212/91. Conclui que os valores verificados pela fiscalização decorrem de tal fraude, que avultou os lançamentos contábeis, sem que a impugnante tivesse oportunidade de esclarecer sua origem.

Sobre os lançamentos contábeis destacados pela fiscalização, afirma que, em face dos percalços sofridos em virtude da fraude, viu-se impossibilitada de prestar informações que refletissem com segurança a origem de tais lançamentos, mas que, no entanto, junta aos autos instrumentos contratuais nos quais figura com contratante, e onde se vê o dispêndio de consideráveis valores, todos rigorosamente contabilizados, cujas informações encontravam-se à disposição da fiscalização, que decidiu por ignorá-las.

Diz que o auditor fiscal destacou a conta “Despesa com Viagens/Hospedagem (conta 53353500000000) na suspeita de que tal lançamento seria pagamento de parcelas salariais sem o correspondente recolhimento de contribuições previdenciárias, mas que, no entanto, não foi diligente em buscar a comprovação de tais pagamentos.

Afirma que, por amostragem, foram pagos apenas à empresa Herberttur, nos anos de 2008, 2009 e 2010, aproximadamente R\$ 500.000,00, sendo certo que a impugnante tem em vigor outros contratos para transporte de seus funcionários, que, pela natureza de seus serviços, demanda um enorme custo, conforme demonstram os instrumentos que acompanham a impugnação.

Alega que as despesas com serviços, destacadas na conta nº 53355600000000, se encontram perfeitamente discriminadas nas cópias dos contratos anexos bem como nas notas fiscais emitidas pelas respectivas prestadoras. Assevera que, com relação à conta “bônus, prêmios e gratificações”, as convenções coletivas vigentes à época prevêm o pagamento de verbas que não compõe a base de cálculo da contribuição previdenciárias, tais como: distribuição de lucros e resultados, pagamentos de refeições e cesta básica, vales transporte, indenização adicional em casos de demissão no período do dissídio coletivo, aviso prévio indenizado, gratificações natalinas, indenizações em razão da transferência de estabelecimento, ajudas de custo a estudantes, auxílio formação profissional etc. Reafirma que toda a documentação encontra-se à disposição da fiscalização que decidiu por ignorá-la.

Alega fragilidade da premissa fiscal, na medida em que o auditor ignorou a existência de elementos capazes de indicar com precisão a existência de eventuais

débitos previdenciários. Defende que os autos devem ser baixados em diligência para que o fiscal possa realizar um trabalho preciso e definitivo, que certamente concluirá pela inexistência de débitos de natureza previdenciária. Diz que, da atividade fiscalizadora, resultou a aplicação de multa de mora no valor de R\$ 23.143,01, no percentual de 24% sob o débito apurado nas competências 3/2006 a 8/2008.

Alega que, embora os fatos geradores do crédito tributário tenham ocorrido na vigência da Lei nº 8.212/1991, artigo 35, aplicar-se-á a Lei nova (Lei nº 9.430/96) quanto à incidência da multa de mora, que estaria limitada a 20%, conforme Lei nº 9.430/1996, artigo 61, §2º, tendo em vista o disposto no CTN, artigo 106, inciso II, alínea 'c'. Diz que, assim, faz-se necessária a redução da multa de mora aplicada em desfavor da impugnante, de modo que não ultrapasse o limite legal.

Questiona a multa de ofício de 75% do valor do débito apurado. Diz que, em que pese o embasamento legal para a aplicação da multa (Lei nº 9.430/1996, artigo 44, inciso I), o patamar de 75% deve ser reduzido, pois não há gravidade tamanha que motive a aplicação de multa tão pesada. Discorre sobre o assunto. Afirma que a multa está em desacordo com os princípios da razoabilidade e proporcionalidade.

Defende ser necessária a anulação das multas excessivas aplicadas ou, pelo menos, a sua diminuição de modo que guarde proporcionalidade entre a violação da norma jurídica e sua consequência. Diz que efetuou pedido de restituição referentes às competências indicadas por restar saldo remanescente a ser compensado. Afirma que não procedem as alegações fiscais de que os novos fatos gerados acarretaram um acréscimo das contribuições devidas de modo que os valores das retenções não foram suficientes para a liquidação das mesmas, tornando as compensações efetuadas indevidas.

Assegura que os novos fatos geradores da contribuição previdenciária apurada por meio de aferição indireta são ilegítimos, conforme demonstrados, e que, sendo assim, devem ser restituídas as importâncias objeto de retenção das parcelas previdenciárias das competências 1/2006 a 10/2010. Pede seja julgado improcedente o lançamento, a redução da multa, "[...] adequando-se ao disposto no artigo 35 da Lei nº 8.212/1991 com nova redação dada pela Lei nº 11.941/2009 ou alternada e cumulativamente, pelo Princípio da Razoabilidade e da Proporcionalidade seja reduzida a patamares condizentes com o fato apurado [...]" e que os autos sejam baixados em diligência

A DRJ, na análise da peça impugnatória, manifesta seu entendimento no seguinte sentido:

AFERIÇÃO INDIRETA

As contribuições previdenciárias lançadas no presente auto de infração foram apuradas por aferição indireta, com fundamento na Lei nº 8.212/1991, artigo 33,

§§ 3º e 6º, em razão de a contabilidade do contribuinte não registrar o movimento real da remuneração dos trabalhadores e pelo fato de o sujeito passivo ter apresentado de forma deficiente os documentos solicitados durante a ação fiscal.

Conforme Relatório Fiscal, o contribuinte, apesar de devidamente intimado através do Termo de Intimação Fiscal nº 1 (fl. 36), não apresentou à fiscalização documentos suficientes para comprovar os lançamentos realizados nas contas contábeis denominadas “despesa com funcionários”, “aluguéis”, “bônus, prêmios e gratificações”, “despesa com alimentação”, “despesa com viagens/hospedagem”, “despesa com serviços”, “curso especial/aperf funcionários”, “despesa com segurança”, “despesa com transportes” e “plano de saúde/assistência médica”. Tais contas foram identificadas a partir dos arquivos digitais apresentados das folhas de pagamento e da escrituração contábil dos anos de 2006 a 2010.

O auditor fiscal pontuou que os lançamentos foram efetuados no último dia do ano de 2008, aparentemente com o intuito de acerto da contabilidade no final do exercício, e que o contribuinte, apesar de ter apresentado os arquivos digitais, não apresentou o Livro Diário devidamente registrado no órgão competente (Jucemg).

E, ainda, que o sujeito passivo justificou a não apresentação do Livro Diário devido à opção pelo Lucro Presumido como forma de tributação, sem ter, no entanto, apresentado o Livro Caixa que lhe foi solicitado, o que ensejou a lavratura do AI DEBCAD nº 51.009.818-5 (CFL38). A fiscalização também ressaltou que a relação entre o valor das notas fiscais emitidas e o valor dos serviços possui percentual inferior a 40% do valor das notas, já que no período de 2007 a 2010 tal percentual foi de 19,8%, 31,35%, 8,44% e 23,35%, respectivamente.

Na defesa, o contribuinte alega que sua contabilidade não poderia ter sido desconsiderada, pois apresentou arquivos digitais da escrituração contábil no formato MANAD, autenticados pelo aplicativo SVA, disponível na própria página da RFB, demonstrando, assim, a remuneração de seus segurados. Afirma ainda que a documentação necessária à identificação dos lançamentos em suas contas foi colocada à disposição da fiscalização, que “demonstrou uma cômoda preferência pelo método da aferição indireta”.

LIVRO DIÁRIO SEM REGISTRO NO ÓRGÃO COMPETENTE

Inicialmente, convém esclarecer que o empresário e a sociedade empresária estão obrigados a seguir um sistema de contabilidade, mecanizado ou não, com base na escrituração uniforme de seus livros, em correspondência com a documentação respectiva, e a levantar anualmente o balanço patrimonial e o de resultado econômico (Código Civil, artigo 1.179). A escrituração contábil deve estar consubstanciada no Livro Diário, cuja exigibilidade está prevista no Código Civil, artigo 1.180, que deve ser autenticado no Registro Público de Empresas Mercantis (Junta Comercial), conforme artigo 1.181 do mesmo diploma legal.

A escrituração ficará sob a responsabilidade de contabilista legalmente habilitado, salvo se nenhum houver na localidade (Código Civil, artigo 1.184, parágrafo único) e observará as formalidades intrínsecas e extrínsecas previstas no Código Civil, artigos 1.183 e 1.184. Cumpre ressaltar que a autenticação pela Junta Comercial do Livro Diário é uma das formalidades extrínsecas que deve ser observada pelo empresário e pela sociedade empresária.

Ausente qualquer das formalidades extrínsecas ou intrínsecas na escrita contábil examinada, deve a fiscalização considerar a mesma deficiente e imprestável ao lançamento do débito, conforme parágrafo único do artigo 233 do RPS, aprovado pelo Decreto nº 3.048/1999. No presente caso, o contribuinte, apesar de ter apresentado arquivos digitais relativos à folha de pagamento e à escrituração contábil no formato MANAD, não apresentou o Livro Diário registrado no órgão competente (Jucemg), o que configura a não observância de formalidade extrínseca inerente à escrituração contábil, tal como acima mencionado.

Registre-se que, na defesa apresentada, o sujeito passivo não se insurgiu contra tal afirmativa, de que não apresentou o Livro Diário registrado no órgão competente, assim como não teceu qualquer consideração sobre o assunto. A sua conduta omissiva, portanto, é inconteste. Considerando que a não apresentação do Livro Diário registrado no órgão competente constituiu óbice para que a fiscalização pudesse legitimar os lançamentos constantes nos arquivos digitais apresentados, tal como ressaltado no Relatório Fiscal, agiu corretamente a autoridade fiscal ao desconsiderar a contabilidade do contribuinte em razão da irregularidade destacada.

Nesse ponto, destaque-se que o contribuinte, apesar de alegar ser optante pelo Lucro Presumido, podendo apresentar alternativamente o Livro Caixa (o que não o fez), uma vez ter escolhido apresentar o Livro Diário, este deveria respeitar as formalidades previstas em lei. Reitera-se que a escrituração contábil só será considerada se preenchidos todos os requisitos legalmente previstos; do contrário, não poderá ser utilizada para fins de apuração dos tributos devidos, sendo necessário utilizar-se do procedimento excepcional da aferição indireta, como ocorreu no caso em tela.

APRESENTAÇÃO DEFICIENTE DE DOCUMENTOS REGULARMENTE SOLICITADOS

Como se não bastasse a irregularidade acima relatada, o contribuinte também não apresentou todos os documentos solicitados que embasaram os lançamentos realizados nas contas contábeis indicadas no Termo de Intimação Fiscal nº 1, conforme trechos extraídos do Relatório Fiscal, à fl. 19:

Em que pesem os argumentos do impugnante, de que os documentos que embasaram os lançamentos contábeis foram colocados à disposição da fiscalização, o contribuinte não juntou aos autos qualquer documento apto a comprovar que apresentou/disponibilizou à fiscalização a documentação solicitada. E sequer apresentou todos esses documentos por ocasião da defesa.

Constitui prerrogativa do auditor fiscal solicitar a apresentação de documentos relacionados a tributos objeto da ação fiscal, assim como é dever do sujeito passivo apresentá-los, conforme Lei nº 8.212/1991, artigo 33, §§ 1º e 2º, sob pena de eventual lançamento por arbitramento, como ocorreu no caso em tela.

Portanto, sem razão o contribuinte ao tentar invalidar a aferição indireta sob o argumento de que os documentos estavam ou estão disponíveis à fiscalização para análise. Conforme acima demonstrado, a apresentação dos documentos constitui obrigação legal imposta ao contribuinte sob fiscalização.

Na defesa, o sujeito passivo também alega que se viu impossibilitado de prestar informações que refletissem com segurança a origem dos lançamentos contábeis destacados pela fiscalização em razão de fraude praticada por um de seus empregados. Conforme explicitado na defesa, (fls. 156/159), a fraude consistia no seguinte.....

Em que pese a alegação do contribuinte, não se vislumbra motivos pelos quais a suposta fraude o teria impedido de apresentar os documentos que embasaram lançamentos em contas contábeis tais como “bônus, prêmios e gratificações”, “aluguéis”, “despesa com viagens/hospedagem”, dentre outras contas, que, ao contrário do que alega o sujeito passivo, não se relacionam diretamente com o pagamento de salários.

Ademais, se lançamentos contábeis foram realizados, como de fato o foram, os documentos que os embasaram, independentemente de representarem ou não a realidade dos fatos registrados, deveriam ter sido obrigatoriamente apresentados ao auditor fiscal para análise no momento oportuno.

Registre-se que não consta no Relatório Fiscal qualquer menção sobre a alegada fraude, o que leva a crer que o contribuinte, a princípio, sequer justificou a não entrega da documentação com base nesse argumento (fraude). A princípio, tal alegação só veio à tona em sede de defesa.

Conforme Relatório Fiscal, o contribuinte apenas justificou a não apresentação do Livro Diário registrado no órgão competente alegando que era optante pelo Lucro Presumido como forma de tributação sem, contudo, ter apresentado o Livro Caixa que lhe foi solicitado. Ou seja, não constam nos autos esclarecimentos/justificativas para a conduta omissa do sujeito passivo de deixar de apresentar os documentos solicitados pela fiscalização durante a ação fiscal por intermédio do TIF nº 1.

Merece destaque o fato de o contribuinte também não ter esclarecido em sede de defesa o vultoso lançamento de R\$ 1.925.765,00 na conta “Despesa com Funcionários”, realizado no último dia do ano de 2008 (31/12/2008), quando a folha de pagamento do mês de dezembro foi de apenas R\$ 119.384,58, conforme Relatório Fiscal de fl. 19.

Se a diferença entre os valores registrados na contabilidade e na folha de pagamento nessa competência estivesse de alguma maneira relacionada à fraude

da qual teria sido vítima, caberia ao sujeito passivo esclarecê-la, identificando os valores divergentes, e não apenas alegar de forma genérica que a fraude seria o motivo de sua contabilidade não refletir a realidade dos fatos.

O contribuinte juntou aos autos, por ocasião da defesa, os seguintes documentos: contratos de prestação de serviços (fls. 181/307), documentos sobre inquérito policial (fls. 313/358); documentos relacionados a despesas com locação – contratos (fls. 360/430), despesas com transportes (fls. 432/456), sub-contratação de serviços (fls. 458/531), Convenções Coletivas de Trabalho (fls. 533/630), despesas com transporte (fls. 632/635) e pedidos de restituição (fls. 637/788). Conforme mencionado, não se vislumbra motivos pelos quais o contribuinte estivesse impossibilitado de apresentar documentos durante a ação fiscal. Desse modo, a alegação de fraude e a juntada de alguns documentos somente em sede de defesa, aliados à não apresentação do Livro Diário registrado no órgão competente, não têm o condão de invalidar a apuração das contribuições lançadas no presente auto de infração por meio da aferição indireta, com fundamento na Lei nº 8.212/1991, artigo 33, §§ 3º e 6º.

BASE DE CÁLCULO

Para aferir a base de cálculo das contribuições, o agente fiscal considerou o valor dos salários utilizados na execução dos serviços como sendo 40% do valor da mão de obra constante das notas fiscais e faturas de prestação de serviços. Tal critério de aferição encontra-se previsto na Instrução Normativa RFB nº 971/2009 tanto para as atividades de construção civil (artigos 336 e 337) como para as atividades em geral (artigo 450).

Conforme contrato social e Relatório Fiscal (fl. 24), as atividades do contribuinte estão relacionadas com a área industrial. Registre-se que a redação da IN RFB nº 971/2009, abaixo parcialmente transcrita, vigente à época do lançamento, possui a mesma redação da IN SRP nº 03/2005, vigente à época dos fatos geradores.

Frise-se que o fundamento legal da aferição indireta das contribuições lançadas no presente AI corresponde à Lei nº 8.212/1991, artigo 33, §§ 3º e 6º, tal como consta no Relatório Fiscal e no Relatório de Fundamentos Legais do Débito – FLD, e não na Instrução Normativa RFB nº 971/2009, conforme faz crer o contribuinte em sua defesa.

No caso, tal instrução normativa foi devidamente observada pelo agente fiscal que, conforme mencionado, aferiu a remuneração da mão de obra utilizada na prestação de serviços como sendo 40% do valor dos serviços constantes da nota fiscal, fatura ou recibo de prestação de serviços.

Quanto a eventuais gastos com equipamentos e materiais, não há comprovação nos autos de que tenham ocorrido, pois não foram identificados nas notas fiscais colacionadas aos autos e nem foram objetivamente demonstrados pelo sujeito passivo em sua peça impugnatória. Desse modo, não há como alterar o lançamento com base no artigo 451 da IN RFB nº 971/2009 acima transcrito.

Assim, não se vislumbra qualquer irregularidade no tocante à fundamentação legal para a aferição do débito (Lei nº 8.212/1991, artigo 33, §§ 3º e 6) e ao percentual utilizado para aferir a base de cálculo das contribuições, ainda que constem identificados no Relatório Fiscal os artigos 336 e 337 da IN RFB nº 971/2009. Em sua defesa, o contribuinte também alega que o critério de aferição utilizado não condiz com a realidade do seu ramo de atuação.

Diz que o fiscal concluiu “[...] de forma extremamente subjetiva e sem qualquer amparo legal que quanto maior o valor das notas fiscais emitidas pela empresa prestadora de serviços maior a sua folha de pagamento”.

Assevera que o agente fiscal não considerou o fato de que parte dos serviços prestados pela impugnante é terceirizada, de modo que, neste caso, o serviço não foi prestado por seus empregados. Diz ainda que os gastos com equipamentos, materiais, dentre outras despesas recorrentes, devem ser considerados e que o valor da folha de pagamento sobre o seu faturamento deve ser auferido com base em dados estatísticos que reflitam a realidade do mercado e a natureza da sua atividade.

As alegações do contribuinte demonstram que ele teve compreensão de como foi efetuado o arbitramento, inexistindo, no caso, cerceamento ao direito de defesa, ou motivo para afastar a utilização do critério de aferição indireta previsto na legislação tributária. Pelo exposto, considerando que o fundamento legal da aferição indireta encontra-se devidamente identificado nos autos e que a fiscalização observou a legislação no tocante ao arbitramento da base de cálculo das contribuições, o lançamento deve ser mantido em sua integralidade.

MULTA

O contribuinte confunde-se ao alegar que, da atividade fiscalizadora, resultou a aplicação de multa de mora no valor de R\$ 23.143,01, no percentual de 24% sob o débito apurado nas competências 3/2006 a 8/2008. Tal valor equivale ao montante de juros de mora cobrados no AI nº 37.251.146-5, que compõe o processo nº 10665.722840/2011-28.

Com relação ao presente AI, a multa foi aplicada com fundamento na legislação vigente à época da ocorrência dos fatos geradores, conforme legislação identificada no FLD – Fundamentos Legais do Débito (fl. 15). Para as competências 1/2007 a 11/2008, aplicou-se a multa de mora de 24% sobre o valor devido, com fundamento na Lei nº 8.212/1991, artigo 35.

Na competência 12/2008, foi aplicada multa de ofício de 75%, tendo em vista as alterações da legislação previdenciária advindas com a publicação da Medida Provisória nº 449/2008, convertida na Lei nº 11.941/2009. O fundamento legal da multa nessa competência corresponde à Lei nº 8.212/1991, artigo 35-A (combinado com a Lei nº 9.430/1996, artigo 44, inciso I), ambos com redação da MP nº 449/2008, convertida na Lei nº 11.941/2009.

Quanto à alegação do contribuinte de que a multa de mora aplicada estaria limitada a 20%, conforme Lei nº 9.430/1996, artigo 61, §2º, razão não lhe assiste, pois o limite fixado nesse dispositivo legal é para pagamento espontâneo de tributo, antes de qualquer procedimento fiscal, não sendo este o caso dos autos, que se refere a lançamento de ofício de contribuições previdenciárias não recolhidas pelo contribuinte. Em função do lançamento de ofício, foi aplicada a legislação específica indicada no Relatório de Fundamentos Legais do Débito no tocante aos acréscimos legais, vigente à época a ocorrência dos fatos geradores.

Vale lembrar que o lançamento, com todos os acréscimos legais, é ato vinculado e obrigatório, conforme CTN, artigo 142 e parágrafo único, devendo a fiscalização zelar pelo cumprimento da lei, sob pena de responsabilidade funcional. Quanto à alegação de que a multa de ofício no valor de 75% do valor do débito, aplicada na competência 12/2008, ofende o princípio constitucional do não-confisco, esta não será objeto de apreciação no âmbito administrativo.

Isso porque não compete à autoridade administrativa declarar ou reconhecer a inconstitucionalidade de lei, no caso, da Lei nº 8.212/1991, artigo 35-A (combinado com a Lei nº 9.430/1996, artigo 44, inciso I, ambos com redação da MP nº 449/2008, convertida na Lei nº 11.941/2009. Tal competência foi atribuída em caráter privativo ao Poder Judiciário.

Ademais, conforme expressa vedação contida no Decreto nº 70.235/1972, artigo 26-A, este órgão julgador não pode afastar a aplicação de norma válida no ordenamento jurídico sob fundamento de inconstitucionalidade:

Art. 26-A. No âmbito do processo administrativo fiscal, fica vedado aos órgãos de julgamento afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade.

Registre-se que, diante das alterações da legislação previdenciária advindas com a publicação da Medida Provisória nº 449/2008, convertida na Lei nº 11.941/2009, e em respeito ao disposto no CTN, artigo 106, inciso II, alínea 'c', o valor da multa aplicada deverá ser verificado e revisto, se for o caso, por ocasião do pagamento, nos termos da Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 14/2009.

RESTITUIÇÃO/COMPENSAÇÃO

Não compete a este órgão julgador manifestar-se conclusivamente sobre os pedidos de restituição mencionados na defesa. Todavia, informe-se que, em consulta ao sistema informatizado da Secretaria da Receita Federal, verificou-se a existência de dois processos relativos a pedidos de restituição formulados pelo contribuinte, cujos documentos relacionados encontram-se anexados aos autos (fls. 637/788).

Os pedidos de restituição referem-se a supostos saldos de retenção sobre os valores de notas fiscais de prestação de serviços emitidos para as competências

01/2006, 02/2006, 05/2006, 07/2006 a 10/2006 e 12/2006 (Processo nº 10665.722807/2013-60) e 01/2007 a 03/2007, 05/2007, 06/2007, 10/2007 a 12/2007, 02/2008, 03/2008, 05/2008, 06/2008, 10/2008, 12/2008 a 03/2009, 05/2009 a 09/2009, 11/2009 a 04/2010, e 06/2010 a 10/2010 (Processo 10665.722086/2013-98).

Os processos já foram objeto de análise pelo setor competente da Delegacia da Receita Federal do Brasil em Divinópolis, que exarou os Despachos Decisórios Saort/DRF/DIV nº 35 e nº 34, respectivamente, ambos datados de 30/09/2013, indeferindo totalmente os pedidos de restituição formulados.

O indeferimento do pedido de restituição consubstanciado no Processo 10665.722086/2013-98, inclusive, baseou-se justamente na manifestação do auditor fiscal exarada nos autos da presente ação fiscal, de que as retenções realizadas pelas tomadoras no período de 2007 e 2010 já foram totalmente utilizadas, o que prejudicaria qualquer pedido de restituição/compensação originários das referidas retenções.

Em ambos os processos constam despachos datados de 11/11/2013, com proposta de envio ao arquivo por 5 anos, tendo em vista a não apresentação de manifestação de inconformidade do interessado até aquela data.

DILIGÊNCIA

Em razão do exposto, as alegações de defesa e os documentos juntados à peça impugnatória não justificam eventual realização de diligência, pois todos os elementos necessários para a apreciação do presente processo constam nos autos.

CONCLUSÃO

Pelo exposto, voto por julgar improcedente a impugnação e por manter o crédito exigido no auto de infração que integra o presente processo.

Em sede de Recurso Voluntário, a contribuinte roga novamente que seja declarada a ilegalidade da aferição indireta bem como erro no critério utilizado, aduz que não se enquadra como atividade de construção civil, que existem algumas verbas pagas a funcionários que não devem ser inseridas na base de cálculo da contribuição previdenciária e mais uma vez pleiteia o afastamento da aplicação da multa de ofício.

Eis o relatório.

VOTO

Conselheira Fernanda Melo Leal – Relatora

O recurso voluntário é tempestivo e atende às demais condições de admissibilidade, razão pela qual deve ser conhecido.

AFERIÇÃO INDIRETA – CRITÉRIO E BASE NORMATIVA

Fulcral seja registrado, logo de início, que o lançamento efetuado pelo método da aferição indireta é uma possibilidade prevista em lei, qual seja a Lei nº 8.212/1991, artigo 33, §§ 3º e 6º.

No presente caso, de acordo com a autoridade fiscal, foi utilizado este procedimento em razão de a contabilidade do contribuinte não registrar o movimento real da remuneração dos trabalhadores e pelo fato de o sujeito passivo ter apresentado de forma deficiente os documentos solicitados durante a ação fiscal.

Segundo informações colacionadas aos autos, o contribuinte, apesar de devidamente intimado (fl. 36), não apresentou à fiscalização documentos suficientes para comprovar os lançamentos realizados em diversas contas contábeis que estavam sendo analisadas pela autoridade fiscal. Repise-se que estas contas foram selecionadas através da escrituração contábil dos anos de 2006 a 2010. Rediga-se que conforme sustenta auditor, os lançamentos foram efetuados no último dia do ano de 2008.

Mais ainda. A um, não fora apresentado o Livro Diário devidamente registrado no órgão competente (Jucemg). A dois, a despeito da justificativa de não apresentação do Livro Diário devido à opção pelo Lucro Presumido como forma de tributação, não apresentou também o Livro Caixa solicitado, o que ensejou a lavratura do AI DEBCAD nº 51.009.818-5 (CFL38).

Aqui, façamos um parêntesis para assinalar pontos que esta relatora considera relevante. Fora dito e repito que a escrituração contábil deve estar consubstanciada no Livro Diário (registrado na junta comercial), cuja exigibilidade está prevista no Código Civil, artigo 1.180.

Devem ser observadas, de acordo com o mencionado mandamento legal, as formalidades intrínsecas e extrínsecas previstas artigos 1.183 e 1.184. A autenticação pela Junta Comercial é uma das formalidades extrínsecas que deve ser cumprida.

Ausente qualquer das formalidades extrínsecas ou intrínsecas na escrita contábil examinada, deve a fiscalização considerar a mesma deficiente e imprestável ao lançamento do débito, conforme parágrafo único do artigo 233 do RPS, aprovado pelo Decreto nº 3.048/1999.

In casu, o contribuinte alegou que sua contabilidade não poderia ter sido desconsiderada, pois apresentou arquivos digitais da escrituração contábil no formato MANAD, e que a documentação necessária à identificação dos lançamentos em suas contas foi colocada à disposição da fiscalização.

Todavia, incontroverso que não apresentou o Livro Diário registrado no órgão competente (Jucemg), o que configura a não observância de formalidade extrínseca inerente à escrituração contábil, tal como acima mencionado.

No que concerne a alegação da defesa de não ser obrigado a apresentar o livro diário pelo fato de ser optante pelo Lucro Presumido, poderia então ter disponibilizado o Livro Caixa. Mas não o fez.

Concordo com a inteligência de que a escrituração contábil só será considerada se preenchidos todos os requisitos legalmente previstos; do contrário, não poderá ser utilizada para fins de apuração dos tributos devidos, sendo necessário utilizar-se do procedimento excepcional da aferição indireta, como ocorreu no caso em tela.

Noutro giro, mas não menos importante, fora sublinhado também que a relação entre o valor das notas fiscais emitidas e o valor dos serviços possui percentual inferior a 40% do valor das notas, já que no período de 2007 a 2010 tal percentual foi de 19,8%, 31,35%, 8,44% e 23,35%, respectivamente.

Quarto argumento que corrobora a adoção da aferição indireta é a falta de atendimento ao pedido de apresentação de documentação conforme termo de intimação fiscal. A despeito de suas alegações de disponibilização dos documentos, fato demonstrado que não juntou aos autos qualquer comprovação do quanto solicitado. Como advertido na decisão de piso, é dever do sujeito passivo apresentar a documentação solicitada, conforme Lei nº 8.212/1991, artigo 33, §§ 1º e 2º, sob pena de eventual lançamento por arbitramento, como ocorreu no caso em tela.

Sendo assim, me parece que existem fundamentos suficientes e relevantes para a utilização da aferição indireta como meio de determinação da base de cálculo da contribuição previdenciária.

Quanto a base de cálculo utilizada, também utilizo como fundamento o racional trazido na decisão a quo. Vale dizer, para aferir a base de cálculo das contribuições, o agente fiscal considerou o valor dos salários utilizados na execução dos serviços como sendo 40% do valor da mão de obra constante das notas fiscais e faturas de prestação de serviços. Tal critério de aferição encontra-se previsto na Instrução Normativa RFB nº 971/2009 tanto para as atividades de construção civil (artigos 336 e 337) como para as atividades em geral (artigo 450).

A IN RFB nº 971/2009, vigente à época do lançamento, possui a mesma redação da IN SRP nº 03/2005, vigente à época dos fatos geradores, e foi devidamente observada pelo agente fiscal que aferiu a remuneração da mão de obra utilizada na prestação de serviços como sendo 40% do valor dos serviços constantes da nota fiscal, fatura ou recibo de prestação de serviços.

Quanto a eventuais gastos com equipamentos e materiais, ratifico de que não há comprovação nos autos de que tenham ocorrido, pois não foram identificados nas notas fiscais colacionadas aos autos. Assim, corroboro que não há como alterar o lançamento nem se vislumbra qualquer irregularidade no tocante à fundamentação legal para a aferição do débito (Lei nº 8.212/1991, artigo 33, §§ 3º e 6) e ao percentual utilizado para aferir a base de cálculo das contribuições.

Atinente às alegações do ramo de atuação, aduz a defesa que o fiscal concluiu de forma extremamente subjetiva e sem qualquer amparo legal, que não considerou o fato de que parte dos serviços prestados pela impugnante é terceirizada, de modo que, neste caso, o serviço não foi prestado por seus empregados.

Diz ainda que os gastos com equipamentos, materiais, dentre outras despesas recorrentes, deveriam ser considerados. Não procede tais alegações. Repita-se que todo o arcabouço para corroborar o lançamento fiscal com base na aferição está amplamente fundamentado.

Com respeito às aduções de existência de verbas pagas a funcionários, que não deveriam compor a base de cálculo de contribuições previdenciárias, por não ter sido ventilada em sede de impugnação, considero preclusa.

MULTA DE OFÍCIO – APLICAÇÃO

Com relação a multa de ofício aplicada, deve ser alterada para utilizar os direcionamentos trazidos na sumula CRAF 196. Senão vejamos.

Súmula CARF nº 196

Aprovada pela 2ª Turma da CSRF em sessão de 21/06/2024 – vigência em 27/06/2024

No caso de multas por descumprimento de obrigação principal, bem como de obrigação acessória pela falta de declaração em GFIP, referentes a fatos geradores anteriores à vigência da Medida Provisória nº 449/2008, a retroatividade benigna deve ser aferida da seguinte forma: (i) em relação à obrigação principal, os valores lançados sob amparo da antiga redação do art. 35 da Lei nº 8.212/1991 deverão ser comparados com o que seria devido nos termos da nova redação dada ao mesmo art. 35 pela Medida Provisória nº 449/2008, sendo a multa limitada a 20%; e (ii) em relação à multa por descumprimento de obrigação acessória, os valores lançados nos termos do art. 32, IV, §§ 4º e 5º, da Lei nº 8.212/1991, de forma isolada ou não, deverão ser comparados com o que seria devido nos termos do que dispõe o art. 32-A da mesma Lei nº 8.212/1991.

Acórdãos Precedentes: 9202-010.951; 9202-010.923; 9202.010.872; 9202.010.666; 9202- 010.633

Quanto à alegação de que a multa de ofício no valor de 75% do valor do débito, aplicada na competência 12/2008, ofende princípio constitucional (como razoabilidade e proporcionalidade), esta não será objeto de apreciação no âmbito administrativo. Isso porque não compete este colegiado a apreciação de questões constitucionais. Tal competência foi atribuída em caráter privativo ao Poder Judiciário. Vejamos Súmula CARF neste sentido:

Súmula CARF nº 2

Aprovada pelo Pleno em 2006

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

Acórdãos Precedentes:

Acórdão nº 101-94876, de 25/02/2005 Acórdão nº 103-21568, de 18/03/2004
Acórdão nº 105-14586, de 11/08/2004 Acórdão nº 108-06035, de 14/03/2000
Acórdão nº 102-46146, de 15/10/2003 Acórdão nº 203-09298, de 05/11/2003
Acórdão nº 201-77691, de 16/06/2004 Acórdão nº 202-15674, de 06/07/2004
Acórdão nº 201-78180, de 27/01/2005 Acórdão nº 204-00115, de 17/05/2005

Apesar de seu enorme esforço na tentativa de afastar o crédito fiscal constituído, por tudo quanto o exposto ratifico a inteligência de conhecer parcialmente do recurso, não conhecendo das alegações de inconstitucionalidade e matéria preclusa, e na parte conhecida, dar parcial provimento para que, com relação a aplicação da multa, seja adotado o direcionamento assentado na Súmula CARF 196, retro mencionada.

É como voto.

• CONCLUSÃO

Diante do exposto, voto por conhecer parcialmente do recurso e na parte conhecida dar parcial provimento, nos moldes acima expostos.

Assinado Digitalmente

Fernanda Melo Leal – Relator