



Ministério da Fazenda
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10909.002544/2010-16
Recurso Voluntário
Acórdão nº 2402-012.267 – 2ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 04 de outubro de 2023
Recorrente POSITIVA CONSTRUTORA E INCORPORADORA LTDA
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/06/2006 a 30/06/2006

NULIDADE DE DECISÃO.INEXISTÊNCIA

O art. 93, IX, da Constituição Federal exige que o acórdão ou decisão sejam fundamentados, ainda que sucintamente, sem determinar, contudo, o exame pormenorizado de cada uma das alegações ou provas.(Tema 339-STF)

CONTRADIÇÃO DO ACÓRDÃO RECORRIDO NÃO VERIFICADA

Decisão fundamentada cuja convicção se alicerça em amplo complexo probatório não é nula especialmente por não preterir o direito de defesa.

OBRA DE CONSTRUÇÃO CIVIL.ARBITRAMENTO.POSSIBILIDADE

Tratando-se de construção civil o salário-contribuição pode ser obtido por cálculo de mão de obra empregada, proporcional à área construída e ao padrão de execução dos serviços, uma vez verificada que a contabilidade não registra o movimento real de remuneração.

INCABÍVEL A INTIMAÇÃO DIRIGIDA AO ENDEREÇO DO PATRONO

No processo administrativo fiscal, é incabível a intimação dirigida ao endereço de advogado do sujeito passivo.(Súmula CARF nº 110)

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, rejeitar as preliminares suscitadas no recurso voluntário interposto e, no mérito, negar-lhe provimento.

(documento assinado digitalmente)

Francisco Ibiapino Luz - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Rodrigo Duarte Firmino – Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Diogo Cristian Denny, Gregorio Rechmann Junior, Rodrigo Duarte Firmino, Ana Claudia Borges de Oliveira, Jose Marcio Bittes, Thiago Buschinelli Sorrentino (suplente convocado), Thiago Alvares Feital (suplente convocado), Francisco Ibiapino Luz (Presidente). Ausente o conselheiro Rodrigo Rigo Pinheiro, substituído pelo conselheiro Thiago Buschinelli Sorrentino.

Relatório

I. AUTUAÇÃO

Em 21/07/2010 a contribuinte foi pessoalmente notificada (sócio-gerente – fls. 2) quanto à lavratura do Auto de Infração DEBCAD nº 37.223.346-5 para cobrança de contribuições sociais referente à competência de 6/2010, parte patronal – Empresa-Sat/rat, no valor de R\$ 685.789,06, acrescido de Multa de Ofício em R\$ 514.341,80 (75%), totalizando R\$ 1.200.130,86, fls. 02 e ss.

Referida exação está instruída por relatório circunstanciado, fls. 17/22 e 38/45 sendo precedida por ação fiscal, conforme Mandado de Procedimento Fiscal nº 0920600.2010.00186, iniciado em 26/05/2010, às 11:15, fls. 12/13 e encerrado em 22/07/2010, fls. 15/16.

O lançamento do tributo previdenciário foi instruído por intimação, fls. 14, cópia do Aviso para Regularização de Obras – ARO, fls. 23/28, Laudo Técnico, fls. 29, Habite-se, fls. 30, além de outros documentos.

Em apertada síntese, trata-se de cobrança do tributo previdenciário com base no Aviso para Regularização de Obras – ARO e por aferição indireta calculada a partir do Custo Unitário Básico – CUB, haja vista a constatação pela autoridade administrativa de salário-contribuição não submetido à tributação previdenciária, devido em razão de obra construção Civil, Edifício Residencial Villa do Mar, cujo lançamento se deu por arbitragem ante à contabilidade não registrar o movimento real de remuneração do segurado-empregado a seu serviço, assim como também do lucro auferido.

Conforme se depreende do relato fiscal, especificamente a fls. 39 e ss, itens 2.4 e ss, a autoridade tributária verificou na escrituração contábil as seguintes irregularidades:

a) Mão de obra empregada informalmente

Descreve o relatório registro de custo de obra, tal como materiais de construção civil, pintor, eletricista e encanador, todavia ausente o pagamento de empreiteiro ou mão de obra para execução dos serviços, desde março de 2005 até agosto de 2009.

b) Empréstimo de dinheiro (contrato de mútuo) sem registro no exercício de encargos, juros e correções monetárias

Ao amparo de contratos de mútuo houve recebimento do total de R\$ 1.035.000,00 pela empresa, para os anos de 2005, 2006 e 2007, porém sem registro no exercício dos encargos, juros e correções monetárias.

c) Contabilização irregular

Escrituração duplicada, fls. 41:

No mês de fevereiro/2007 contabilizou duplamente a nota 6235 de Gerdau no valor de R\$ 11.284,59, a custo da obra Ed. Res. Vila do Mar razão 1.1.03.01.001 e Caixa razão 1.1.01.01.001, sem qualquer ajuste contábil no exercício.

Forma equivocada de registro de pagamento, exercícios 2007, 2008 e 2009, fls. 42 e 44:

No exercício social de 2007 a empresa contabilizou pagamentos efetuados por Caixa na conta razão 2.1.01.03.007 - ISS a Recolher, tributos retidos em NFS. Verificando os documentos constatou-se que os recolhimentos foram efetuados através de débito na c/c 0008312-7, agência BESC, cujo titular é a Empreiteira de Mão de Obra Irmãos Goni Ltda. Dessa maneira a contabilidade não reflete a realidade dos fatos.

No exercício social de 2008 a empresa contabilizou pagamentos, efetuados por Caixa, na conta razão 2.1.01.03.007 - ISS a Recolher, tributos retidos em NFS. Verificando os documentos constatou-se que os recolhimentos foram efetuados através de débito na c/c 0008312-7, agência BESC, cujo titular é a Empreiteira de Mão de Obra Irmãos Goni Ltda. Dessa maneira a contabilidade não reflete a realidade dos fatos.

(...)

No exercício social de 2009 a empresa contabilizou pagamentos, efetuados por Caixa, na conta razão 2.1.01.03.007 - ISS a Recolher, tributos retidos em NFS. Verificando os documentos constatou-se que os recolhimentos foram efetuados através de débito na c/c 0008312-7, agência BESC, cujo titular é a Empreiteira de Mão de Obra Irmãos Goni Ltda. Dessa maneira a contabilidade não reflete a realidade dos fatos.

Falta de registro do pagamento de retenção em nota fiscal, fls. 43:

No mês de maio/2008 deixou de contabilizar o pagamento da retenção da NFS 00275 no valor de R\$ 3.078,13, cuja GPS foi paga em 07.05.2008. Desta maneira incorreta a conta Caixa e o razão 2.1.01.02.004 - INSS de Terceiros a Recolher.

No mês de maio/2008 deixou de contabilizar a NFS 00276 no valor de R\$ 28.214,00 de E.M. O Irmãos Goni Ltda, bem como a retenção no valor de R\$ 3.1.03,54. Desta maneira incorreto o custo da obra e a conta 2.1.01.02.004 - INSS de Terc. a Recolher, visto que contabilizou o seu recolhimento, faltando contabilizar a retenção.

Operações bancárias não registradas para os anos de 2005 a 2009, fls. 44/45:

Nos exercícios sociais de 2005 a 2009 a empresa deixou de registrar em sua escrituração contábil as operações de bancos, efetuadas em Instituições Financeiras, tudo de acordo com extratos bancários apresentados e com a DCPMF - Declaração sobre Contribuição Provisória da Movimentação Financeira, para o ano calendário de 2005, 2006 e 2007 e Dimof- Declaração de Informações sobre Movimentação Financeira para o ano calendário de 2008 e 2009 prestados por banco e, desta forma a contabilidade da empresa não registra o movimento real da receita e do lucro, o que caracteriza, em tese, contabilidade paralela, pelos recebimentos e pagamentos de cheques não escriturados no livro Caixa, (cópia anexa)

II. DEFESA

Irresignado com o lançamento a contribuinte, por advogado representada, instrumento a fls. 96, apresentou defesa, fls. 50/95, alegando em preliminar incompetência e ilegitimidade da autoridade tributária, inclusive com exacerbação dos poderes de fiscalização, já que não se ateve, exclusivamente, aos lançamentos previdenciários, adentrando em seara alheia ao afirmar que a empresa deixou de contabilizar encargos, juros e correção monetária sobre empréstimos efetivados, desviando-se de seu objetivo; ofensa aos princípios constitucionais da legalidade e eficiência; falta de fundamentação quanto à exigência do crédito tributário por aferição indireta e consequente desobediência ao princípio do devido processo legal.

No mérito combateu a aferição indireta, pois alega ter apresentado toda a documentação exigida conforme os princípios contábeis, sendo por via de consequência sua contabilidade regular e idônea, exercida e elaborada por profissional habilitado e em ordem cronológica com os acontecimentos. Argumenta que a tese defendida pelo fisco para o arbitramento se baseia, unicamente, no fato da empresa ter adquirido material elétrico e hidráulico sem ter em seus quadros eletricitistas e encanadores, mas que foram esses serviços executados pelos mestres de obra, meio oficial e servente e também terceiros vinculados a empreiteiros contratados:

Assim, os serviços prestados na construção civil, entre os quais aqueles de pintura, elétrico e hidráulico, e todos os outros são realizados pelos MESTRES DE OBRAS, PROFISSIONAL, MEIO OFICIAL E SERVENTE, os quais se encontram devidamente registrados nos registros da sociedade empresária impugnante, durante toda a sua existência, bem como, através de terceiros prestadores de serviço, os quais estavam vinculados aos empreiteiros contratados, consoante constatado pelo servidor público que analisou a documentação da empresa, referente a obra do Condomínio Edifício Residencial Vila do Mar.

Gize-se que, na hipótese de não haver registro específico de uma ou outra categoria profissional, não significa dizer que os demais trabalhadores não realizam às vezes do profissional em falta, sob a supervisão do MESTRE DE OBRAS. Como também não significa dizer que houve utilização de mão de obra informal e, via de consequência, omissão de recolhimentos previdenciários.

Acrescentou que a fiscalização tributária não demonstrou àquelas irregularidades apontadas na exação. Aduziu que a multa aplicada possui caráter confiscatório, sendo ilegal, abusiva e inconstitucional e que o fisco não considerou os valores efetivamente recolhidos do tributo previdenciário.

Juntou cópia de ampla documentação contábil, fiscal, fls. 97 a 992, apresentou farta doutrina e jurisprudência e requereu o acolhimento de suas razões para julgar procedente a impugnação; a consideração daqueles créditos recolhidos; apuração dos registros contábeis; provar o alegado por todos os meios admitidos em direito; perícia contábil; inclusive a juntada de novos documentos que se fizerem essenciais à busca da verdade real; que as intimações sejam efetivadas na pessoa do procurador da empresa.

III. DECISÃO ADMINISTRATIVA DE PRIMEIRO GRAU

A 6ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Florianópolis (SC) DRJ/FNS julgou a impugnação improcedente, conforme Acórdão nº 07-31.913, de 11/07/2013, fls. 998/1.017, de ementa abaixo transcrita:

CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. OBRA DE CONSTRUÇÃO CIVIL. ARBITRAMENTO FISCAL.

Na falta de prova regular e formalizada, o montante dos salários pagos pela execução de obra de construção civil pode ser obtida mediante cálculo de mão-de-obra empregada, proporcional à área construída e ao padrão de execução da obra, cabendo à empresa notificada o ônus da prova em contrário.

A contribuinte foi regularmente notificada em 24/03/2014, conforme fls. 1.019 e 1.025.

IV. RECURSO VOLUNTÁRIO

A recorrente interpôs recurso em 23/04/2014, fls. 1.027/1.073, por advogado representada, instrumento a fls. 96.

Alega em preliminar nulidade da decisão recorrida por entender que não foram analisados todos os pontos contraditados na impugnação, com a inobservância dos princípios constitucionais da legalidade e da eficiência; para além de entender a existência de contradição no decidido por indeferir a produção de prova pericial e atribuir o ônus probatório à recorrente quanto à correta escrituração contábil; ausência de fundamentação; contrariando também a forma legalmente prevista e por via de consequência, violação do princípio do devido processo legal.

Repisa os mesmos argumentos e razões da impugnação, com o acréscimo de se insurgir quanto à multa fundamentada no art. 283, II, “j” do Decreto nº 3.048, de 1999 – Regulamento da Previdência Social – RPS, para além de reforçar seu entendimento quanto à não comprovação das irregularidades apontadas na exação, sendo dever do fisco produzir provas do que alega.

Apresentou farta doutrina e jurisprudência para amparar seu entendimento e requereu a aceitação de suas preliminares e no mérito o provimento do recurso com a consideração daqueles créditos recolhidos; apuração dos registros contábeis. Requereu ainda que as intimações sejam efetivadas na pessoa do procurador da empresa.

É o relatório!

Voto

Conselheiro Rodrigo Duarte Firmino, Relator.

I. ADMISSIBILIDADE

O recurso voluntário interposto é tempestivo e obedece aos requisitos legais, portanto dele conheço.

Passo a examinar as preliminares.

II. PRELIMINARES

a) Nulidade da decisão de origem

Aduz a peça recursal ser nula a decisão recorrida por entender que não foram analisados todos os pontos contraditados na impugnação, com a inobservância dos princípios constitucionais da legalidade e da eficiência; para além de entender a existência de contradição no decidido por indeferir a produção de prova pericial e atribuir o ônus probatório à recorrente quanto à correta escrituração contábil; ausência de fundamentação; contrariando também a forma legalmente prevista e por via de consequência, violação do princípio do devido processo legal.

Ao contrário do que alega a recorrente, o que se vê no acórdão combatido é o exame completo dos argumentos apresentados na impugnação. Quanto ao racional utilizado na decisão de origem, enquanto sucinto, cumpre destacar o decidido pelo Supremo Tribunal Federal – STF, em sede de repercussão geral – AI 791.292, com a fixação do Tema nº 339, cuja tese a seguir transcrevo:

(Tema 339 – STF)

O art. 93, IX, da Constituição Federal exige que o acórdão ou decisão sejam fundamentados, **ainda que sucintamente, sem determinar, contudo, o exame pormenorizado de cada uma das alegações ou provas.** (grifo do autor)

Quanto à alegação de contradição no decidido por indeferir o pedido de perícia e atribuir o ônus probatório à recorrente da correta escrituração contábil, **nenhuma contradição existe pois o exame pormenorizado dos autos permite inferir**, do cotejo do relatório circunstanciado, fls. 17/22 e 38/45, Aviso para Regularização de Obras – ARO, fls. 23/28, Laudo Técnico, fls. 29, Habite-se, fls. 30, as notas fiscais de prestação de serviço de mão de obra juntadas a fls. 218/328 e também aquelas referentes aos materiais utilizados na construção, fls. 331 e ss, **com segurança a formação da convicção adotada pelo julgador de piso.** Portanto desnecessária é, *in casu*, a perícia e, por óbvio, a prova quanto à correta escrituração contábil é do recorrente e isso não representa efetiva contradição no julgado.

No que tange a alegação de ausência de fundamentação do acórdão, forma adotada com descumprimento das determinações legais, violação dos princípios constitucionais da legalidade, eficiência e do devido processo legal, trata-se tão somente de inconformismo com a decisão de origem, vez que é notório que a recorrente bem conhece os fatos atribuídos no lançamento e se defende a exaustão e não houve, de fato e de direito, qualquer cerceamento do direito de defesa ou outro elemento que denote aquelas nulidades previstas no art. 59 do Decreto nº 70.235, de 1972.

Sem razão a recorrente.

III. DEMAIS PRELIMINARES E MÉRITO – ADOÇÃO DOS TERMOS DA DECISÃO RECORRIDA

Por serem as razões de defesa apresentadas quanto às demais preliminares e mérito no recurso aquelas mesmas expostas na impugnação, adoto, **por igual convicção**, os fundamentos da decisão recorrida, nos termos do art. 50, §1º da Lei nº 9.784, de 1999 c/c art. 57, §3º, Anexo II do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, aprovado

pela Portaria MF nº 343, de 2015, mediante a transcrição do Acórdão nº 07-31.913 (voto do relator):

Preenchidos os requisitos formais para admissibilidade e sendo tempestiva, tomo conhecimento da impugnação e passo a analisar suas razões.

Entretanto, da análise dos autos, constata-se que os argumentos e documentos apresentados pela notificada, em sua peça de defesa não apresentam situação fática e força jurídica suficiente para alterar o lançamento fiscal, pelos motivos a seguir explicitados.

Da alegada Incompetência e Ilegitimidade para a Fiscalização

O contribuinte, inicialmente em sua peça de impugnação, apresenta tese no sentido de que o agente da fiscalização, quando do exame da contabilidade da empresa, teria adentrado em seara alheia a sua competência funcional, e que deveria ater-se aos lançamentos de natureza previdenciários.

Entretanto, conforme será demonstrado, não procedem estas afirmativas, tendo em vista que, nos termos dos arts. 32 e 33 da Lei 8.212/91 e seus parágrafos, compete sim a fiscalização da Receita Federal do Brasil o amplo exame da contabilidade da empresa, tendo como objetivo identificar a real remuneração dos segurados a seu serviço, bem como analisar o faturamento e o lucro, assim como verificar se esta registra a totalidade das transações e se estas são fidedignas.

Nesta esteira, a verificação do correto recolhimento da contribuição previdenciária devida pelo contribuinte, bem como constatação do cumprimento das obrigações acessórias decorrentes, tem como suporte a análise da escrituração contábil da empresa, cujos registros devem estar corroborados por documentação idônea, solicitada formalmente pelo Auditor Fiscal. Esta premissa básica é necessária para identificar e quantificar de forma clara e precisa os fatos geradores ocorridos, para os quais incidem a contribuição previdenciária.

Com relação a este aspecto, determina a legislação que a empresa deve preparar diversos documentos, a saber folha de pagamento nos moldes estabelecidos pelo órgão fiscalizador, lançar mensalmente em títulos próprios da sua contabilidade, de forma discriminada, os fatos geradores de todas as contribuições, prestar todas as informações cadastrais, financeiras e contábeis relativa aos fatos em exame, prestar todos os esclarecimentos necessários à fiscalização e apresentar as informações por meio da GFIP. Estas obrigações do contribuinte estão dispostas no art. 32 da Lei 8.212/91, conforme transcreve-se:

Art. 32. A empresa é também obrigada a:

I - preparar folhas-de-pagamento das remunerações pagas ou creditadas a todos os segurados a seu serviço, de acordo com os padrões e normas estabelecidos pelo órgão competente da Seguridade Social;

II - 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;

III - prestar ao Instituto Nacional do Seguro Social-INSS e ao Departamento da Receita Federal-DRF todas as informações cadastrais, financeiras e contábeis de interesse dos mesmos, na forma por eles estabelecida, bem como os esclarecimentos necessários à fiscalização.

IV - informar mensalmente ao Instituto Nacional do Seguro Social-INSS, por intermédio de documento a ser definido em regulamento, dados relacionados aos fatos geradores de contribuição previdenciária e outras informações de interesse do INSS. (Incluído pela Lei 9.528, de 10.12.97)

Verifica-se, portanto que a análise dos fatos geradores contidos na execução da obra em discussão passa obrigatoriamente pelo exame de diversos documentos e principalmente pelo exame da contabilidade da empresa, cuja prerrogativa do agente fiscalizador está definida na Lei.

No caso de apresentação deficiente da contabilidade, o que constitui falta de prova regular e formalizada a respeito dos fatos geradores incorridos, os salários pagos pela execução da obra de construção civil devem ser obtidos mediante cálculo da mão-de-obra empregada, proporcional à área construída e ao padrão de execução da obra, cabendo à empresa responsável o ônus da prova em contrário. Este é o entendimento consumado na legislação aplicável ao caso, mais especificamente no art. 33, § 3º, § 4º e § 6º da Lei 8.212/91, vigente quando do lançamento fiscal, conforme se transcreve:

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

§ 1º É prerrogativa da Secretaria da Receita Federal do Brasil, por intermédio dos Auditores-Fiscais da Receita Federal do Brasil, o exame da contabilidade das empresas, ficando obrigados a prestarem todos os esclarecimentos e informações solicitados, o segurado e os terceiros responsáveis pelo recolhimento das contribuições previdenciárias e das contribuições devidas a outras entidades e fundos.

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

§ 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.

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

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

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

Compete também a autoridade tributária a lavratura de multa por descumprimento de obrigação acessória, caso esta constate que a escrituração contábil apresentada é deficiente e não se coaduna com a realidade presente na empresa, como no presente caso.

Esta consta do processo administrativo 10909.002252/2010-83, o qual foi apreciado pela 6ª Turma desta Delegacia da Receita de Julgamento - DRJ em Florianópolis, acórdão XXX de XX/XX/XXXX, no qual, por unanimidade de votos, foi julgado improcedente a impugnação, mantendo o crédito tributário. Assim, constata-se que após a análise dos elementos que compõem o citado processo, em que o contribuinte apresentou impugnação, foram julgados como procedentes os fatos apurados pela fiscalização, os quais mantêm correspondência com o presente processo.

Verifica-se, portanto que a legislação aplicável é muito clara com relação aos documentos que devem ser verificados pelo auditor fiscal, bem como estabelece a este a prerrogativa do exame completo da contabilidade da empresa, sem qualquer distinção a respeito de análise de registros direta ou indiretamente relacionados com contribuições previdenciárias. A legislação determina ainda qual o procedimento a ser adotado no caso de apresentação deficiente dos registros contábeis.

Da ilegalidade, cerceamento e devido processo legal

Neste ponto, a impugnante aduz que a fiscalização não observou a legalidade, posto que teria lavrado a multa de forma irregular, que não teria sido assegurado o devido processo legal e a ampla defesa. Que não há nenhuma irregularidade na sua escrituração contábil capaz de alterar ou modificar sua situação patrimonial e, tampouco, os lançamentos e recolhimentos previdenciários relativos a obra do Condomínio Vila do Mar.

Entretanto estas alegações não correspondem com a realidade dos fatos.

Consta do auto de infração, de forma clara toda a fundamentação legal que ampara o presente lançamento, conforme se pode constatar do relatório Fundamentos Legais do Débito - FLD, fls. 7/8 o qual apresenta todos os dispositivos legais relacionados com o lançamento efetuado. Consta inclusive a legislação aplicável para o caso de contribuições apuradas por aferição indireta em obra de construção civil, que é o caso específico do presente lançamento. A situação fática consta perfeitamente identificada no relatório fiscal e seus anexos, o qual indica de forma detalhada os vícios e omissões contidos na escrituração contábil da empresa, conforme se pode constatar dos autos às fls. 17/29, bem como também do relatório fiscal do auto de infração processo administrativo 10909.002252/2010-83, lavrado na mesma ação fiscal.

Desta forma não procede os argumentos da impugnante no sentido de que a administração pública não observou os princípios da legalidade e eficiência, bem como, não houve fundamentação na decisão.

Com relação aos questionamentos acerca dos motivos da autuação, cabe esclarecer que a presente exigência independente do contribuinte ter apresentado toda a documentação solicitada para o exame por parte da fiscalização, fato este que aponta repetidas vezes. O lançamento por arbitramento, no presente caso, decorre da apresentação da escrituração contábil deficiente ou com omissões de fatos geradores, conforme amplamente demonstrado pelo relato da fiscalização. Cabe observar ainda que os fatos constatados não se configuram em meras presunções, mas são baseados na documentação apresentada pela própria autuada.

Já no que diz respeito a suposições de afronta de princípios constitucionais, esclarece-se que toda modalidade de arguição de inconstitucionalidade, de ilegalidade, sobre a hierarquia das leis, bem como de arbitrariedade ou injustiça de atos legais ou infralegais, legitimamente inseridos no ordenamento jurídico nacional, são questões que

exorbitam da competência legal desta instância julgadora. As Delegacias de Julgamento da Receita Federal do Brasil, enquanto parte integrante da estrutura organizacional do Poder Executivo, não possui competência para analisar a validade ou a razoabilidade de Lei e Atos Normativos, possuindo apenas função de zelar pela sua correta inteligência e pela adequada aplicação nos processos fiscais sob sua apreciação.

Da mesma forma, quanto a alegação de que não teria sido observado o princípio da capacidade contributiva, do não confisco, da razoabilidade e proporcionalidade pelo agente lançador, entendo que estes são direcionados ao legislador, bem como ao Poder Judiciário, enquanto poder de controle de constitucionalidade das leis e da legalidade dos atos administrativo. Portanto, havendo lei impondo determinadas regras a serem obedecidas, não compete ao auditor perquirir a respeito da validade das normas a que está sujeito, que é de competência exclusiva do Poder Judiciário. Desse modo, não merece avançar a argumentação da requerente.

Quanto à suposta preterição do direito de defesa, também trazidos pela impugnante, tem-se que estes argumentos não merecem prosperar.

Faz-se necessário esclarecer que o art. 59 do Decreto nº 70.235/72, somente admite a caracterização de cerceamento do direito de defesa contra decisões e despachos e não contra autos de infração ou notificações de lançamento. Os dois últimos são impugnáveis na forma da legislação em vigor, garantindo-se, também dessa forma, a observância do art. 5º, LV, da Constituição Federal de 1988, citados pelo impugnante.

Note-se que os princípios do contraditório e da ampla defesa estão garantidos aos litigantes, tanto no processo administrativo quanto no judicial. No processo administrativo o litígio só vem a ser instaurado a partir da impugnação tempestiva da exigência (art. 14 do Decreto nº 70.235, de 1972), na chamada fase do contencioso, não se podendo cogitar de preterição do direito de defesa antes de materializada a própria exigência fiscal, por intermédio de auto de infração ou notificação do lançamento.

Assim, ressalte-se que as oportunidades de manifestação do impugnante não se exauriram na etapa anterior à efetivação do referido lançamento. Na busca da preservação do direito de defesa, o processo administrativo fiscal, como regulado pelo Decreto nº 70.235/72, estende-se por outra fase, a litigiosa, na qual o contribuinte, inconformado com os lançamentos que lhe foram imputados, pode oferecer por meio de impugnação e recurso voluntário suas razões à consideração dos órgãos julgadores administrativos.

Assim, o lançamento do crédito tributário foi efetuado com observância do disposto na legislação tributária, tendo o contribuinte, ao apresentar sua impugnação, instaurado a fase litigiosa do procedimento. Nenhum ato administrativo dificultou ou impediu o interessado de apresentar sua impugnação e não foi violado qualquer direito assegurado pela Constituição Federal.

Dos fatos apurados na contabilidade da empresa

O contribuinte apresenta em sua impugnação diversos questionamentos contrários aos motivos da desconsideração de sua escrita contábil, nos quais sustenta que a administração pública não encontrou nenhum documento que viesse a demonstrar os fatos apontados. Aduz que todos os lançamentos contábeis foram efetuados a tempo e modo e, efetivamente, representam a real situação patrimonial da sociedade empresária.

Entretanto, da análise dos elementos apurados na ação fiscal pela fiscalização, bem como da documentação anexada, ao contrário do que afirma a impugnante, verifica-se que os fatos demonstram que a contabilidade da empresa não se apresenta de forma fidedigna, bem como ocorre inexistência de registro de mão de obra, e da real movimentação financeira ocorrida nos exercícios de 2005 a 2008.

Quanto à situação fática, a fiscalização, de forma pontual, apresenta amplo relatório, bem como o contribuinte apresenta justificativas, conforme será tratado a seguir.

No que se refere especificamente aos empréstimos efetuados a título de mútuo, o qual, cuja análise, conforme já demonstrado compete também à fiscalização, se constata que no exercício social de 2005, a empresa recebeu dinheiro de Pasqualotto E Pasqualotto Ltda, no valor total de R\$ 80.000,00 e de CGR E Pasqualotto Ltda, no valor de R\$ 140.000,00 através de contrato de mutuo. Já no exercício social de 2006 a empresa recebeu dinheiro do sócio Lindomar Pasqualotto, no valor de R\$ 30.000,00, também por meio de contrato de mutuo. No exercício social de 2007, por sua vez, a empresa recebeu mais dinheiro, no caso da empresa Pasqualotto Construtora e Incorporadora Ltda, no valor total de R\$ 785.000,00, da mesma forma, por meio de contrato de mutuo.

Em todos estes casos, a empresa, deixou de contabilizar, nos citados exercícios sociais, os encargos, juros e correção monetária sobre os empréstimos, fato este apontado pela fiscalização.

Sobre estas operações, cabe inicialmente esclarecer que, as decisões negociais oriundas da administração particular das empresas são de livre arbítrio por parte das mesmas e nem poderia ser de forma diferente, posto que o Estado, no caso, representado pela autoridade tributária, não poderia intervir sobre elas, conforme ordenamento jurídico estabelecido na Constituição Federal. Entretanto, compete à autoridade fiscal buscar e proteger os interesses do fisco, bem como imputar ao contribuinte o dever de cumprir sua obrigação principal e acessória, no que se refere a tributos e contribuições, sempre que forem apuradas situações em que o contribuinte estiver legalmente obrigado a isto.

No caso concreto, o fato destes contratos terem sido efetuados sem qualquer incentivo ou remuneração financeira ao mutuante, este adquire o contorno de pouca credibilidade, bem como afasta a idoneidade dos mesmos, o que corrobora no sentido da precariedade da escrita contábil.

Isto porque, não se justifica a concessão dos elevados empréstimos a título de mútuo, da forma gratuita, os quais estão registrados na contabilidade na conta 2.1.01.06.002.

Não consta dos autos também que a mutuária procedeu qualquer amortização dos empréstimos efetuados.

Este fato, associado com os demais elementos apurados no curso da ação fiscal, forma convicção de que os valores creditados pelas empresas mutuantes, na realidade se reveste de aportes financeiros, indevidamente registrados na contabilidade sob a descrição de "mútuo".

Assim, os argumentos apresentados pela impugnante de que os empréstimos foram tomados de forma gratuita de pessoas jurídicas do mesmo grupo econômico não podem prosperar, uma vez que estas operações devem seguir a norma vigente para ser consideradas válidas perante terceiros, que no caso é o fisco federal.

Caso houvesse a devida comprovação de que efetivamente se trata de contratos de mútuo, cumpridos os requisitos previstos em lei perante terceiros, não poderiam os empréstimos serem disponibilizados de forma gratuita, posto que a relação entre as empresas é de natureza econômica. Os valores relativos a juros relativos aos créditos concedidos deveriam também constar entre as partes.

Não se verifica, neste procedimento, qualquer benefício para a empresa cedente, ao contrário, caso fosse regularmente comprovado a operação de mútuo, da forma como este foi efetuado ocorreu apenas vantagens para o mutuário, posto que este obteve um benefício sem paralelo no mercado financeiro. Assim, resta duvidosa a credibilidade de uma operação de empréstimo financeiro, sem que o financiador venha a receber

qualquer juro ou benefício pelo empréstimo. Esta situação sequer encontra respaldo no Código Civil, conforme se observa do disposto no art. 591 deste dispositivo legal:

"Art. 591. Destinando-se o mútuo a fins econômicos, presume-se devidos juros, os quais sob pena de redução, não poderão exceder a taxa a que se refere o art. 406, permitida a capitalização anual."

Desta forma, os valores dos juros que se presume existentes, deveriam estar escriturados na contabilidade da empresa, pois esta deve registrar todos os fatos ocorridos de forma a espelhar a realidade econômica financeira da mesma.

Em outro ponto, a fiscalização noticia que durante o período da ação fiscal, entre março de 2005 e agosto de 2009, constatou a ocorrência de aquisição de diversos materiais para a obra Ed. Residencial Vila do Mar, mais especificamente materiais elétricos, hidráulicos e tintas, sem que constasse na folha de pagamento da empresa (mão de obra direta) qualquer registro de salários ou remuneração necessários para a aplicação destes materiais adquiridos. Informa também que não se constatou a existência de mão de obra terceirizada de empreiteiros (mão de obra indireta). Cita que nada consta nos registros contábeis de custo da obra, classificada no Razão sob o nº 1.1.103.01.001 - Ed. Res. Vila do Mar. Por sua vez, a impugnante alega que estes serviços prestados na construção civil estariam registrados como sendo executados por mestres de obra, meio oficial e serventes.

Entretanto, esta justificativa, apresentada pelo impugnante, vem desprovida de qualquer elemento de comprovação e fora da realidade existente na mão de obra que envolve a construção em comento.

O edifício Residencial Vila do Mar, conforme se pode constatar de laudo técnico descritivo da obra apresentado pela Construtora no curso da ação fiscal, consiste em um vultoso empreendimento, com área total de 37.200,75 m². Trata-se de 07 blocos de 14 pavimentos e um bloco com cinco pavimentos. Dada as dimensões da obra, é muito pouco provável que mestre de obra, meio oficial ou a até mesmo serventes venham a executar complexos serviços especializados de uma das mais importantes etapa das obras, que são as instalações elétricas e hidráulicas. Além do grande volume de mão de obra necessária para a execução desta etapa da construção, considerando as dimensões da obra, esses serviços necessitam de conhecimento especializado. Para justificar a completa ausência desta mão de obra nos registros contábeis examinados pela autoridade fiscal, o impugnante apresenta a singela tese de que os eletricitistas, encanadores e pintores estariam consignados como "mestre de obra, meio oficial", na contabilidade e na folha de pagamento da empresa. De forma absurda, alega inclusive que teria registrados estes profissionais como serventes, o que não se pode considerar como admissível.

Resta evidente que estas alegações foram efetuadas apenas devido ao fato de que constava consignado na folha de pagamento e na GFIP do impugnante, apenas empregados registrados na função de mestre e meio oficial.

Cabe ainda considerar que, ao contrário do que afirma o impugnante, é notório no setor da construção civil que estas atividades são executadas por mão de obra distinta e especializadas, com conhecimento técnico específico. Os profissionais da construção civil que laboram nestas atividades têm também custos diferenciados e dispõe de valores específicos de mão de obra que envolve desde os projetos até a execução.

Evidentemente, nenhuma empresa do ramo da construção civil iria também terceirizar mestres de obras o meio oficiais, ou serventes, para executar serviços de eletricidade e de instalações hidráulicas, principalmente em obras de grande porte como no caso em comento.

Oportuno frisar que esta etapa da obra passa necessariamente por estudos prévios, com a elaboração de complexos projetos técnicos (projetos executivos elétricos e hidráulicos), de apresentação obrigatória junto aos órgãos públicos de controle, tais como Prefeitura, Vigilância Sanitária, Celesc e Corpo de Bombeiros, entre outros.

Desta forma, não é admissível que a execução destes serviços estejam registrados na documentação da empresa, tanto na contabilidade como na folha de pagamento, junto com atividades de natureza generalizada, não especificadas, passíveis de execução por qualquer funcionário indicado como "meio oficial".

Assim, considero correta as conclusões obtidas pela fiscalização, de que, na realidade, ocorreu a contratação de mão de obra informal, para execução de instalações elétricas e hidráulicas, bem como de pintura.

O impugnante, em outro ponto de sua peça de defesa, aduz que eventuais incorreções de alguns lançamentos contábeis não justificam a aferição da base de cálculo do tributo.

No entanto, além das questões já citadas, envolvendo empréstimos de mútuo, mão de obra informal e outras discrepâncias apontadas pela autoridade fiscal, cabe trazer a discussão uma questão fundamental que foi apurada pela fiscalização no exame da escrituração contábil da empresa.

Trata-se da comprovação documental, por meio extratos bancários, de que a contabilidade não registra a real movimentação financeira da empresa. Assim relata a autoridade lançadora:

"Nos exercícios sociais de 2005 a 2009 a empresa deixou de registrar em sua escrituração contábil as operações de bancos, efetuadas em Instituições Financeiras, tudo de acordo com extratos bancários apresentados e com a DCPMF — Declaração sobre Contribuição Provisória da Movimentação Financeira, para o ano calendário de 2005, 2006 e 2007 e Dimof— Declaração de Informações sobre Movimentação Financeira para o ano calendário de 2008 e 2009 prestados por banco e, desta forma a contabilidade da empresa não registra o movimento real da receita e do lucro, o que caracteriza, em tese, contabilidade paralela, pelos recebimentos e pagamentos de cheques não escriturados no livro Caixa. (cópia anexa) "

De fato, examinando os documentos que compõe os autos, se constata que os extratos bancários que foram disponibilizados para exame pela fiscalização apresentam movimentação e saldos que não constam da escrituração contábil oficial da empresa.

Constam em anexo ao processo administrativo 10909.002252/2010-83, apensado ao presente lançamento, extratos da Caixa Econômica Federal, fls. 20 a 27, agência 3298 Itapema, conta 523-6; extratos bancários do Banco do Brasil, agência 3164-x, conta 44.113-9, fls. 28 a 149; extratos do Banco HSBC, agência 054, conta corrente 08790-89, fls. 150 a 391.

Todas estas contas bancárias são de titularidade da empresa Positiva Construtora e Incorporadora Ltda. e conforme constatado pelo exame efetuado pela autoridade lançadora, os recebimentos e pagamentos efetuados, documentalmente comprovados nestes extratos, não sofreram qualquer registros na contabilidade da empresa.

Informa ainda a fiscalização que as informações colhidas junto aos documentos bancários foram confrontadas com declarações enviadas à Receita Federal do Brasil pelas instituições financeiras, a saber a DCPMF — Declaração sobre Contribuição Provisória da Movimentação Financeira, para o ano calendário de 2005, 2006 e 2007 e Dimof — Declaração de Informações sobre Movimentação Financeira para o ano calendário de 2008 e 2009.

O impugnante não apresenta qualquer justificativa para este grave fato constatado pela fiscalização e ainda silencia a respeito do assunto. Assim, resta evidente que a empresa mantém controle paralelo, posto que sua real movimentação financeira, devidamente comprovada pelos extratos bancários e declarações efetuadas pelos bancos, permanece afastada dos livros contábeis oferecidos para exame ao fisco.

Todas estas constatações levam a um consistente quadro probatório, no sentido de que a contabilidade da empresa deixou efetivamente de registrar a totalidade da mão de obra presente na edificação em questão, no que considero escorreita a lavratura do presente auto de infração.

O impugnante afirma ainda que o Fisco não considerou os valores efetivamente recolhidos a título de contribuições previdenciárias, com relação a obra do Condomínio Edifício Vila do Mar, sendo que tais valores deverão ser abatidos de eventual saldo a recolher.

Entretanto, consta dos autos discriminativo fls. 24/27, contendo a apuração da áreas regularizada com base nos valores recolhidos pelo contribuinte inequivocamente associados a obra em questão, de forma que se deve afastar estes questionamentos.

Se constata também que o impugnante manifesta contrariedade com relação a multa aplicada no que argumenta que esta foi abusiva e desproporcional.

Ocorre que o presente lançamento tem como fato ensejador a ausência de recolhimento de contribuições à Seguridade Social a cargo da empresa, e as destinadas ao financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais de trabalho - GILRAT. A empresa não procedeu o recolhimentos devido em época própria o que caracteriza a falta de pagamento espontâneo da contribuição devida.

Assim, com relação à multa aplicada, cabe esclarecer que correto foi o procedimento da fiscalização no lançamento, posto que sobre a contribuição apurada incidiu a multa prevista no artigo 35-A da Lei nº 8.212/1991, na redação trazida pela Lei nº 11.941/2009, a qual determina a aplicação do disposto no art. 44 da Lei 9.430/96, que assim preceitua:

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas:

I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata;

(...)

Pedido de produção de provas e juntada de documentos. O impugnante requer determinar a realização de produção de todos os meios de provas em direito admitidas, especialmente a documental inclusa, pericial, bem como as demais que se fizerem necessária.

Em análise do argüido, há que se começar afirmando que a realização de perícia é, antes de qualquer outra coisa, providência a ser demandada pela autoridade julgadora, devendo ser adotada nos casos em que tal se mostre necessário à solução do litígio. O artigo 18 do Decreto n.º 70.235/72, que prevê a possibilidade de a autoridade julgadora de primeira instância determinar a realização de perícias, assim dispõe, *in verbis*:

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, observado o disposto no art. 28, in fine. (Redação dada pelo art. 1º da Lei n.º 8.748/93)

Como se percebe, o preceito contido na legislação que rege o processo administrativo fiscal, segue a linha adotada pelo nosso direito processual, expresso no artigo 420 do Código de Processo Civil.

Art. 420. A prova pericial consiste em exame, vistoria ou avaliação.

Parágrafo único. O juiz indeferirá a perícia quando:

I - a prova do fato não depender do conhecimento especial de técnico;

II - for desnecessária em vista de outras provas produzidas;

III - a verificação for impraticável.

O que há de comum nos dois dispositivos, é que ambos consagram a idéia de que a prova pericial deve ser produzida, antes de qualquer outra razão, com o fim de firmar o convencimento do juiz/julgador, que pode ter a necessidade, em face da presença de questões de difícil deslinde, de municiar-se de mais elementos de prova.

Entretanto, os elementos constantes dos autos tornam inoportunos e injustificados a produção de novas provas, motivo pelo qual, indefiro o requerimento efetuado pela impugnante, por entender ser este procedimento desnecessário, nos termos da legislação citada.

Assim, considerando tudo que foi analisado nos autos, considero correto o procedimento da fiscalização, ao apurar os salários de contribuição da obra objeto do presente lançamento por meio de aferição indireta, dentro dos ditames da legislação aplicável e das normas inerentes, conforme amplamente demonstrado, no cumprimento de sua competência funcional.

CONCLUSÃO

Ante todo o exposto, manifesto-me pela improcedência da impugnação. É como voto.

IV. DEMAIS ALEGAÇÕES RECURSAIS E REQUERIMENTOS

A recorrente se insurge contra a aplicação da multa fundamentada no art. 283, II, “j” do Decreto nº 3.048, de 1999 – Regulamento da Previdência Social – RPS:

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

(...)

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

(...)

j) deixar a empresa, o servidor de órgão público da administração direta e indireta, o segurado da previdência social, o serventário da Justiça ou o titular de serventia extrajudicial, o síndico ou seu representante, o comissário ou o liquidante de empresa em liquidação judicial ou extrajudicial, de exhibir os documentos e livros relacionados com as contribuições previstas neste Regulamento ou

apresentá-los sem atender às formalidades legais exigidas ou contendo informação diversa da realidade ou, ainda, com omissão de informação verdadeira; (grifo do autor)

Para além de representar, *in casu*, inovação recursal já que não compõe o conjunto de argumentos trazidos na impugnação, destaco que o lançamento discutido no contencioso não traz em seu bojo referida multa, donde tenho por descabida e sem razão a alegação.

Quanto ao requerimento para que as intimações sejam efetivadas na pessoa do procurador da empresa, aplico o precedente abaixo para denegar o pedido:

No processo administrativo fiscal, é incabível a intimação dirigida ao endereço de advogado do sujeito passivo.(Súmula CARF nº 110)

V. CONCLUSÃO

Voto, portanto, por rejeitar as preliminares apresentadas e, no mérito, negar provimento ao recurso interposto.

É como voto!

(documento assinado digitalmente)

Rodrigo Duarte Firmino