



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10980.724644/2013-87
ACÓRDÃO	2202-011.950 – 2ª SEÇÃO/2ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	15 de maio de 2026
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	DGA ENGENHARIA E INSTALACOES ELETRICAS LTDA
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

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

DECADÊNCIA. DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA PREVIDENCIÁRIA. TERMO INICIAL.

Segundo a Súmula CARF 148, “[n]o caso de multa por descumprimento de obrigação acessória previdenciária, a aferição da decadência tem sempre como base o art. 173, I, do CTN, ainda que se verifique pagamento antecipado da obrigação principal correlata ou esta tenha sido fulminada pela decadência com base no art. 150, § 4º, do CTN”.

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. RECURSO VOLUNTÁRIO. JULGAMENTO. ADESÃO ÀS RAZÕES COLIGIDAS PELO ÓRGÃO DE ORIGEM. FUNDAMENTAÇÃO PER RELATIONEM. POSSIBILIDADE.

Nos termos do art. 114, § 12º, I do Regimento Interno do CARF (RICARF/2023), se não houver inovação nas razões recursais, nem no quadro fático-jurídico, o relator pode aderir à fundamentação coligida no acórdão-recorrido.

CERCEAMENTO DE DEFESA. NULIDADE. INOCORRÊNCIA.

A nulidade de auto de infração só será decretada quando ausentes os requisitos dos arts. 10 e 11 do Decreto 70.235/1972 ou houver postergação de garantias constitucionais.

AFERIÇÃO INDIRETA. OCORRÊNCIA DOCUMENTOS CONTÁBEIS DEFICIENTES E AUSÊNCIA MOVIMENTO REAL REMUNERAÇÃO DOS SEGURADOS. PREVISÃO LEGAL.

A técnica da aferição indireta da base de cálculo pode ser utilizada quando o sujeito passivo não apresentar documentação suficiente para permitir a apuração do montante do tributo devido ou a sua contabilidade não

registrar o movimento real de remuneração dos segurados empregados a seu serviço.

OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. APRESENTAÇÃO DE GFIP COM DADOS NÃO CORRESPONDENTES AOS FATOS GERADORES DE TODAS AS CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS.

Constitui infração à lei a empresa apresentar GFIP com dados não correspondentes aos fatos geradores de todas contribuições previdenciárias.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, rejeitar a preliminar e, no mérito, em negar provimento ao Recurso Voluntário.

Assinado Digitalmente

Thiago Buschinelli Sorrentino – Relator

Assinado Digitalmente

Ronnie Soares Anderson – Presidente

Participaram da reunião de julgamento os conselheiros Andressa Pegoraro Tomazela, Henrique Perlatto Moura, Marcelo Valverde Ferreira da Silva, Rafael de Aguiar Hirano (substituto[a] integral), Thiago Buschinelli Sorrentino, Ronnie Soares Anderson (Presidente).

RELATÓRIO

Por brevidade, transcrevo o relatório elaborado pelo órgão julgador de origem (fls. 2 a 5):

Trata-se de lançamento fiscal decorrente do descumprimento de obrigações acessórias relacionadas às contribuições sociais destinadas à previdência social e a outras Entidades e Fundos (Terceiros), incidentes sobre a remuneração paga a segurados empregados, relativas às competências 01/2008 a 12/2008.

Compõem o lançamento os seguintes autos de infração:

AIOA DEBCAD 51.046.296-0 (CFL 38): segundo a Fiscalização, a empresa DGA Engenharia, ao contabilizar os fatos contábeis em blocos, sempre no último dia do mês, realizou lançamentos contábeis sem individualizar e caracterizar os documentos respectivos. Além disso, escriturou resumidamente o livro Diário, sem registrar individualmente as suas operações em livros auxiliares, e elaborou a sua escrituração contábil sem observância aos Princípios de Contabilidade emanados pelo Conselho Federal de Contabilidade. Dessa forma, os seus livros contábeis, por não atenderem as formalidades legais, são considerados, por disposição legal, como “documentos deficientes”. A apresentação dos livros contábeis nesta condição configura-se como infração prevista na Lei 8.212/91 (art. 33, §§ 2º e 3º);

AIOA DEBCAD 51.037.405-0 (CFL 34): a empresa autuada deixou de lançar mensalmente em títulos próprios de sua contabilidade, de forma discriminada, os fatos geradores das contribuições previdenciárias, o montante das quantias descontadas, as contribuições da empresa e os totais recolhidos; e

AIOA DEBCAD 51.046.295-2 (CFL 37): da análise das notas fiscais de prestação de serviços (NFS) emitidas no período de janeiro a dezembro de 2008, constatou-se que a empresa deixou de destacar, nas NFS relacionadas no item 4.3 do Relatório, 11% (onze por cento) do valor bruto da prestação de serviços.

I - DO RELATÓRIO FISCAL.

O Relatório Fiscal (fls. 08/33) informa que, além das obrigações acessórias constituídas nestes autos, foi lançada a obrigação principal nos autos do processo 10980.724631/2013-16, este referente ao fato gerador das contribuições previdenciárias incidentes sobre a remuneração paga aos segurados empregados.

O Relatório Fiscal informa que – considerando a ocorrência de apresentação deficiente de documentos e a desconsideração da contabilidade do contribuinte como prova em seu favor e, ainda, considerando que a mão de obra declarada formalmente à RFB, através das GFIP's específicas das obras, é insuficiente para a execução de todos os serviços contratados – aferiu-se a remuneração da mão de obra empregada (técnica de aferição indireta da base de cálculo) para o lançamento da obrigação principal (processo 10980.724631/2013-16), com base no artigo 33, parágrafos 3º e 6º, da Lei 8.212/91 (detalhados no item 6 do Relatório).

Dos Elementos Examinados.

No decorrer da auditoria fiscal foram examinados, entre outros, os seguintes documentos: contratos de prestação de serviços, GFIP's, notas fiscais de prestação de serviços e os livros "Razão" e "Diário", relativos aos exercícios de 2008.

Informa que os livros “Diário” foram apresentados em meio digital no formato MANAD. Os códigos de identificação dos arquivos constam dos “Recibos de Entrega de Arquivos Digitais” anexados aos respectivos processos de débito.

Da Ciência do Lançamento Fiscal.

A ciência do lançamento fiscal ao sujeito passivo atuado deu-se em 02/07/2013 (fl. 97), por meio de carta postal com Aviso de Recebimento (AR).

II - DA IMPUGNAÇÃO.

Em 01/08/2013 (fl. 100), a atuada apresentou a Impugnação de fls. 100/123, acompanhada de cópias de documentos de fls. 124/233. Essa Impugnação deduz as questões a seguir sintetizadas.

Preliminares.

Da Decadência do direito de lançar o crédito. Alega que os valores lançados nas competências 01/2008 a 06/2008 foram atingidos pela decadência, conforme regra do art. 150, § 4o, do CTN.

Da aplicação de normas posteriores ao fato gerador e da ausência de cumprimento das determinações legais. Sustenta que o houve a aplicação de normativas não vigentes à época dos fatos geradores, bem como o descumprimento de algumas regras e formalidades essenciais do lançamento. Para isso, afirma que a base de cálculo foi apurada por meio da técnica de aferição indireta. Entretanto, tal aferição valeu-se de percentual estabelecido pelo artigo 336 da Instrução Normativa RFB 971, vigente desde 17/11/2009, ou seja, um ano após as competências avaliadas. Com isso, entende que houve a aplicação de normativa incorreta ao caso em comento, o que enseja à nulidade dos autos de infração emitidos com base em tal patamar.

Do Mérito.

Da ausência de retenção das contribuições. Alega que não há motivo para se falar em retenção de 11% do valor bruto da prestação de serviços registradas nas notas fiscais, tendo em vista que não houve a contratação de mão de obra de terceiros, ante sua baixa amplitude, fato este comprovado pela ausência de GFIP's específicas, tanto da Impugnante, quanto dos prestadores de serviços. Entende que, como não houve a terceirização de mão de obra nas obras destacadas no auto de infração, não há o que se falar em retenção a título de INSS, pelo que requer-se a exclusão de tal débito.

Da ausência de apresentação dos documentos devidos. A Impugnante sustenta que, em momento algum, deixou de apresentar a farta documentação solicitada pela Fiscalização e sempre que foi instada a se manifestar, como infere-se nos documentos em anexo, apresentou a documentação necessária, inclusive mediante a oposição de recibo por parte do Sr. Auditor Fiscal, com a menção de recebimento sem conferência, ônus que lhe incumbia no momento. Assim, entende que apresentou a documentação que possuía, batendo corretamente com a documentação já existente, apenas não suprimindo a vontade do Sr. Auditor Fiscal, da forma que este esperava, e não há o que se falar em caracterização da infração aplicada, devendo a mesma ser extinta.

Da contabilidade da empresa. Afirma que o plano de contas da empresa contém as contas referentes aos fatos geradores das contribuições previdenciárias, razão pela qual efetivamente apresentou a numeração das contas contidas facilmente no livro diário, quais sejam 32010020001-4 (salários); 32010020025-7 (salário autônomo); 32010020016-6 (décimo terceiro).

Dos Pedidos. Requer que seja recebida e acolhida a Impugnação do lançamento fiscal, cancelando-se os débitos fiscais constantes dos autos de infração, porque foi demonstrada a insubsistência e improcedência total do lançamento.

[...]

Referido acórdão foi assim ementado:

ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS

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

DECADÊNCIA. INOCORRÊNCIA. OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS. APLICAÇÃO ART. 173, I, CTN. Por se tratar de lançamento de ofício, o prazo de decadência para constituir as obrigações tributárias acessórias, relativas às contribuições previdenciárias, é de cinco anos e deve ser contado nos termos do art. 173, inciso I, do CTN.

CERCEAMENTO DE DEFESA. NULIDADE. INOCORRÊNCIA. A nulidade de auto de infração só será decretada quando ausentes os requisitos dos arts. 10 e 11 do Decreto 70.235/1972 ou houver postergação de garantias constitucionais com a caracterização de prejuízo ao exercício da defesa.

OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. NÃO APRESENTAÇÃO DE DOCUMENTOS. NÃO ATENDIMENTO DAS FORMALIDADES LEGAIS. INFORMAÇÃO DIVERSAS DA REALIDADE (CFL 38). Constitui infração deixar a empresa de apresentar documentos solicitados pela auditoria fiscal e relacionados com as contribuições previdenciárias ou apresentá-los sem atendimento às formalidades legais exigidas.

OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. DESCUMPRIMENTO. INFRAÇÃO. CONTABILIDADE. TÍTULOS IMPRÓPRIOS (CFL 34). É devida a autuação da empresa pela falta de lançamento 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.

OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. CONTRATADA DE CESSÃO MÃO DE OBRA. RETENÇÃO. OCORRÊNCIA DE FATO GERADOR (CFL 37). Caracteriza hipótese de incidência de obrigação acessória deixar de fazer destaque do valor de retenção de 11% do valor bruto da nota fiscal ou fatura de cessão de mão de obra ou serviços prestados.

Impugnação Improcedente Crédito Tributário Mantido Acórdão (fls. 1)

Cientificado do resultado do julgamento da impugnação em 26/09/2014, uma sexta-feira (fls. 261), o recorrente interpôs o presente recurso voluntário em 23/10/2014, uma quinta-feira (fls. 262), em que se sustenta, sinteticamente:

a) A parte-recorrente sustenta que a autoridade lançadora incorreu em contradição ao graduar as multas reconhecendo a ausência de dolo, fraude ou má-fé, mas posteriormente utilizar essa mesma ausência para aplicar o prazo decadencial do artigo 173 do CTN, quando a ausência de prova de fraude deveria ensejar a contagem pelo artigo 150, § 4º, do mesmo código, o que tornaria decaído o direito de lançar os valores anteriores a 02/07/2008;

b) A parte-recorrente alega que o órgão julgador de origem desconsiderou indevidamente a regularidade da escrituração contábil e fiscal apresentada, violando o artigo 148 do CTN, pois a aferição indireta da base de cálculo só é legítima quando há recusa ou imprestabilidade documental comprovada, e não baseada em meras presunções sobre a quantidade de pedreiros declarados em GFIPs, o que ignora a natureza da empresa de engenharia elétrica e a comprovação documental das subcontratações;

c) A parte-recorrente argumenta que a autoridade lançadora falhou em deduzir da base de cálculo as contribuições já recolhidas pelas empresas prestadoras de serviços subcontratadas, o que configuraria bitributação vedada pelo ordenamento jurídico, já que a fiscalização não infirmou a regularidade dos recolhimentos das terceirizadas;

d) A parte-recorrente contesta a inclusão de verbas de natureza indenizatória na base de cálculo das contribuições previdenciárias, citando a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça e do Supremo Tribunal Federal que afasta a incidência sobre a primeira quinzena de afastamento por doença, aviso prévio indenizado, terço constitucional de férias, salário maternidade e horas extras, pois tais verbas não possuem caráter remuneratório ou contraprestação ao trabalho;

e) A parte-recorrente sustenta que a aplicação das multas por descumprimento de obrigações acessórias foi desproporcional e nula por falta de motivação, violando o artigo 50 da Lei 9.784/99 e o artigo 37 da Constituição Federal, já que a autoridade lançadora não detalhou os critérios de gradação, agravantes ou

atenuantes, aplicando valores elevados sem justificativa para uma empresa primária e regular;

f) A parte-recorrente aponta a ocorrência de bis in idem na aplicação das multas constantes nos autos de infração nº 51.046.296-0 e 51.037.405-0, pois ambas punem o mesmo fato de suposto descumprimento das formalidades legais dos livros contábeis, o que é vedado no sistema jurídico brasileiro;

g) A parte-recorrente requer a produção de provas e a concessão de prazo para juntada de documentos contábeis adicionais, bem como a intimação pessoal para participação no julgamento com tempo hábil para memoriais e sustentação oral, sob pena de nulidade do processo por cerceamento de defesa.

Diante do exposto, pede-se, textualmente:

Primeiramente, considerando tratar-se de lançamentos relacionados, a recorrente enfrenta as questões atinentes aos dois processos administrativos acima indicados no presente recurso, requerendo o julgamento em conjunto por este Egrégio Conselho de Contribuintes.

Desse modo, demonstrada a insubsistência e improcedência das autuações fiscais, requer-se o Provimento integral do presente recurso, reformando-se a decisão recorrida para afastar a exigência, para:

- reconhecer a decadência dos valores apurados até 02/07/2008, conforme previsto no artigo 150, § 4º do CTN;
- no mérito, cancelar integralmente o lançamento tributário consubstanciado nos processos administrativos ora enfrentados, anulando-se os autos de infração;
- sucessivamente, caso mantido o lançamento tributário, o que se admite apenas para fins de argumentação, requer-se sejam excluídas da base de cálculo das contribuições previdenciárias os valores das verbas de caráter indenizatório;
- quanto as multas, requer-se sejam integralmente canceladas ou, ao menos, reduzidas para excluir as multas consubstanciadas nos autos de infração nº 51.046.296-0 e 51.037.405-0 por configurarem bis in idem;

Outrossim, requer-se a produção de todas os meios de prova em direito admitidos, inclusive, a juntada de documentos no intuito de se alcançar a verdade real dos fatos aqui controvertidos.

Requer-se, desde já, a concessão do prazo de 30 (trinta) dias para juntada de parecer e demais documentos contábeis objetivando sanar eventual obscuridade, clareando todos os pontos suscitados pela fiscalização.

Em que pese o presente recurso ser apresentado pelos procuradores da recorrente, requer-se que as futuras intimações, comunicações e/ou notificações

sejam direcionadas ao contribuinte nos termos da legislação de regência, sob pena de violação ao disposto no artigo 5º, LV da Constituição Federal.

Por fim, requer-se a intimação pessoal da recorrente para participar do julgamento do presente recurso, com tempo hábil para apresentação de memoriais e sustentação oral aos julgadores, sob pena de nulidade.

É o relatório.

VOTO

Conselheiro **Thiago Buschinelli Sorrentino**, Relator

1 CONHECIMENTO

Presentes os pressupostos, conheço do recurso voluntário.

2 REQUERIMENTO PARA INTIMAÇÃO DO LEGAL COUNSEL DO RECORRENTE

Rejeito o requerimento para a realização de intimações direcionadas aos advogados da parte-recorrente, nos termos da Súmula CARF 110:

No processo administrativo fiscal, é incabível a intimação dirigida ao endereço de advogado do sujeito passivo.

3 REQUERIMENTO DE CONCESSÃO DE PRAZO PARA APRESENTAÇÃO DE DOCUMENTOS

Rejeito o requerimento para apresentação e documentos, ausente uma das hipóteses autorizadoras, dada a preclusão (arts. 16, I e 17 do Decreto 70.235/1972).

4 QUADRO FÁTICO JURÍDICO

Apresento uma síntese do quadro fático-jurídico, para referência e melhor compreensão das questões apresentadas:

LANÇAMENTO

ARGUMENTO NA IMPUGNAÇÃO

FUNDAMENTO DO ACÓRDÃO

ARGUMENTO NAS RAZÕES
RECURSAIS

	LANÇAMENTO	ARGUMENTO NA IMPUGNAÇÃO	FUNDAMENTO DO ACÓRDÃO	ARGUMENTO NAS RAZÕES RECURSAIS
1	A autoridade lançadora considerou a contabilidade da parte-recorrente deficiente e imprestável como prova, porque identificou descumprimento de formalidades contábeis, lançamentos sem individualização e divergência entre valores de retenção de 11% nas notas fiscais e os registros contábeis, o que autoriza a descon sideração da escrita.	A parte-recorrente sustenta que sua contabilidade é regular e idônea, porque segue a mesma metodologia já aceita pela própria Receita Federal em exercícios anteriores, inclusive com restituições deferidas, não havendo alteração entre 2007 e 2008.	O órgão julgador de origem manteve a descon sideração da contabilidade, porque entendeu que os documentos foram apresentados de forma deficiente e não refletem o movimento real das remunerações, legitimando a aferição indireta.	A parte-recorrente reafirma a idoneidade da escrituração, porque apresentou contratos, GFIPs, notas fiscais e livros contábeis completos, inexistindo qualquer prova de falsidade ou insuficiência que justifique sua descon sideração.
2	A autoridade lançadora concluiu que a mão de obra declarada em GFIP era insuficiente para execução dos serviços contratados, porque a quantidade de trabalhadores informados não condiz com o volume de obras realizadas, indicando utilização de mão de obra não declarada.	A parte-recorrente argumenta que o número de empregados é compatível com as atividades, porque utiliza trabalhadores próprios e terceirizados e executa serviços simultaneamente com os mesmos segurados.	O órgão julgador de origem considerou comprovada a insuficiência de mão de obra declarada, porque verificou baixo percentual de remuneração em relação ao valor dos serviços e ausência de declaração de segurados em diversas obras, caracterizando simulação ou fraude.	A parte-recorrente sustenta que a conclusão é indevida, porque a utilização de mão de obra terceirizada e a natureza dos serviços de engenharia elétrica justificam a composição do quadro funcional e afastam a presunção de omissão.
3	A autoridade lançadora procedeu à aferição indireta da base de cálculo, aplicando percentual de 40% sobre o valor das notas fiscais, porque considerou inexistentes ou insuficientes os elementos para apuração direta.	A parte-recorrente impugna o arbitramento, porque apresentou documentação completa e sustenta que não estão presentes os requisitos legais para a aferição indireta.	O órgão julgador de origem validou a aferição indireta, porque entendeu que a contabilidade é deficiente e não permite apuração do movimento real, autorizando o uso da técnica prevista na legislação.	A parte-recorrente alega que o arbitramento é ilegal, porque não houve recusa de apresentação de documentos nem prova de imprestabilidade da contabilidade, sendo a autuação baseada em presunções.
4	A autoridade lançadora considerou que as GFIPs apresentadas continham dados não correspondentes aos fatos geradores, porque as remunerações declaradas eram inferiores às efetivamente apuradas.	A parte-recorrente sustenta que não houve omissão em GFIP, porque todas as informações foram declaradas e recolhidas, inclusive com registros por obra e por competência.	O órgão julgador de origem manteve a infração, porque entendeu que as GFIPs não refletem a totalidade das remunerações devidas, configurando descumprimento de obrigação acessória.	A parte-recorrente reafirma que as GFIPs são corretas, porque demonstram recolhimentos específicos por obra e incluem também as contribuições de empresas terceirizadas.
5	A autoridade lançadora entendeu que houve omissão de remunerações, porque a diferença entre valores declarados e aferidos indica pagamento de mão de obra não registrada.	A parte-recorrente argumenta inexistência de omissão, porque as obras foram executadas com empregados próprios e terceirizados devidamente registrados e documentados.	O órgão julgador de origem confirmou a omissão, porque a diferença entre remuneração declarada e aferida evidencia subdeclaração e utilização de mão de obra não informada.	A parte-recorrente sustenta que não há prova de omissão, porque o ônus probatório é do fisco e os documentos apresentados comprovam a regularidade das remunerações.
6	A autoridade lançadora descon siderou justificativas sobre obras com remuneração zero, porque entendeu que a execução dos serviços exige mão de obra que deveria ser remunerada e declarada.	A parte-recorrente argumenta que tais obras foram executadas com os mesmos empregados em regime alternado e possuem baixo valor, não justificando contratação específica.	O órgão julgador de origem não acolheu a justificativa, porque entendeu que a ausência de remuneração declarada não condiz com a execução dos serviços contratados.	A parte-recorrente reafirma que a execução com equipe própria e alternância de trabalhadores é permitida e compatível com a legislação.
7	A autoridade lançadora considerou que documentos apresentados não afastam a	A parte-recorrente sustenta que juntou ampla documentação	O órgão julgador de origem rejeitou a prova, porque entendeu que não houve	A parte-recorrente afirma que os documentos comprovam a realidade das

LANÇAMENTO	ARGUMENTO NA IMPUGNAÇÃO	FUNDAMENTO DO ACÓRDÃO	ARGUMENTO NAS RAZÕES RECURSAIS
autuação, porque já haviam sido analisados durante a fiscalização e não trouxeram fatos novos.	comprobatória capaz de elucidar os fatos e demonstrar a regularidade.	inovação probatória relevante capaz de modificar o lançamento.	operações e foram indevidamente desconsiderados.
8 A autoridade lançadora concluiu pela ocorrência de simulação ou fraude, porque identificou inconsistências entre dados declarados e a execução dos serviços, afastando a regra de decadência do art. 150, §4º do CTN.	A parte-recorrente sustenta inexistência de fraude ou simulação, porque não há prova de dolo e sua conduta sempre foi regular.	O órgão julgador de origem reconheceu a ocorrência de simulação ou fraude, porque a insuficiência de mão de obra declarada e as inconsistências contábeis indicam ocultação de fatos geradores.	A parte-recorrente rebate, porque o próprio relatório fiscal afastou dolo, fraude ou má-fé ao aplicar multas, tornando contraditória a conclusão utilizada para decadência.

Como este recurso mimetiza as razões recursais pertinentes ao crédito tributário ordinário, não decorrente da imposição de penalidades, aplicar-se-á a mesma racionalidade, com a adaptação necessária apenas quanto ao objeto.

5 PRELIMINAR DE DECADÊNCIA

Nos termos da Súmula 148/CARF:

Súmula CARF 148

No caso de multa por descumprimento de obrigação acessória previdenciária, a aferição da decadência tem sempre como base o art. 173, I, do CTN, ainda que se verifique pagamento antecipado da obrigação principal correlata ou esta tenha sido fulminada pela decadência com base no art. 150, § 4º, do CTN.

Dessa orientação não divergiu o acórdão-recorrido.

Diante do exposto, rejeito o argumento.

6 PRELIMINAR DE NULIDADE DO LANÇAMENTO POR AUSÊNCIA DE MOTIVAÇÃO

Argumenta-se ofensa ao artigo 50 da Lei 9.784/99 e ao artigo 37 da Constituição Federal, ao manter-se lançamento desprovido de motivação adequada, porque o ato administrativo careceria de exposição clara dos fundamentos fáticos e jurídicos, tornando-o ilegítimo e ilegal, circunstância que implicaria nulidade de pleno direito do lançamento.

Rejeito as preliminares, porquanto a argumentação do recorrente se confunde com o exame das questões de mérito do recurso.

De fato, se o órgão julgador de origem errou por apreciar equivocadamente as provas apresentadas, por falhar na aplicação de precedentes vinculantes firmados pelo Supremo Tribunal Federal, além de orientações da própria administração tributária, tais questões se revelam matéria de fundo, próprias de revisão da fundamentação recursal (*error in iudicando*), e não, propriamente, erro de procedimento ou de aplicação de normas regulamentares (*error in procedendo*).

O caráter material ou substancial do vício decorrente da má interpretação probatória pode ser confirmado a partir de precedentes deste CARF, como, e.g., RV 13603.720062/2007-79 (Ac. 9303-003.811, Vanessa Marini Cecconello, 3ª Turma/Câmara Superior Rec. Fiscais, 26/04/2016, 15/08/2016); RV 11080.727602/2015-76 (Ac. 2202-009.823, Mario Hermes Soares Campos, Segunda Turma Ordinária da Segunda Câmara da Segunda Seção, 06/04/2023, 29/05/2023); RV 15504.000128/2009-16 (Ac. 2202-009.219, Leonam Rocha de Medeiros, Segunda Turma Ordinária da Segunda Câmara da Segunda Seção, 15/09/2022, 10/10/2022).

Em verdade, os argumentos coligidos pelo recorrente demonstram insatisfação contra o resultado do julgamento, e não, propriamente, com o modo como ele foi conduzido, isto é, com suposta inobservância de rito, procedimento ou garantia processual. O acórdão está motivado e fundamentado, ainda que com o resultado não concorde o recorrente, e que, eventualmente, eles estejam em desconformidade com o direito federal.

Ante o exposto, reiterado o exame das questões apresentadas no momento oportuno, durante o julgamento de mérito, REJEITO a preliminar de nulidade por cerceamento de defesa, violação do contraditório, contrariedade à ampla defesa, falha na observância do devido processo legal, e manutenção de lançamento sem motivação adequada.

Diante do exposto, rejeito o argumento.

7 MÉRITO

ALEGAÇÃO DE DEFICIÊNCIA DA CONTABILIDADE

O acórdão recorrido consignou que a contabilidade da parte-recorrente não se presta como prova idônea, porque foram identificadas inconsistências relevantes, como divergências entre valores de retenção nas notas fiscais e os registros contábeis, além de descumprimento de formalidades legais, o que autoriza sua desconsideração e legitima a apuração indireta da base de cálculo.

De outra banda, a parte-recorrente sustenta que sua escrituração contábil é regular e idônea, porque segue metodologia já aceita pela própria Administração Tributária em exercícios

anteriores, inclusive com restituições deferidas, inexistindo qualquer alteração substancial que justifique sua rejeição no período fiscalizado.

ALEGAÇÃO DE INSUFICIÊNCIA DE MÃO DE OBRA DECLARADA

O acórdão recorrido concluiu que a quantidade de trabalhadores informados em GFIP é incompatível com o volume de serviços executados, porque a execução das obras demandaria maior contingente de mão de obra, evidenciando utilização de empregados não declarados e justificando a aferição indireta.

Em contrapartida, a parte-recorrente argumenta que o número de empregados é compatível com suas atividades, porque utiliza mão de obra própria e terceirizada, além de empregar trabalhadores de forma alternada em diversas obras, o que inviabiliza a individualização rígida das remunerações.

ALEGAÇÃO DE LEGITIMIDADE DA AFERIÇÃO INDIRETA

O acórdão recorrido entendeu que a utilização da técnica de aferição indireta é legítima, porque a documentação apresentada não permite a apuração do movimento real das remunerações, sendo aplicável o percentual mínimo de 40% sobre o valor das notas fiscais para estimativa da base de cálculo.

Por outro lado, a parte-recorrente sustenta que o arbitramento é indevido, porque apresentou toda a documentação necessária à apuração direta, não havendo recusa de informações nem comprovação de imprestabilidade dos registros contábeis.

ALEGAÇÃO DE IRREGULARIDADE NAS GFIP

O acórdão recorrido afirmou que as GFIP apresentadas não refletem os fatos geradores das contribuições previdenciárias, porque os valores declarados são inferiores aos efetivamente devidos, caracterizando descumprimento de obrigação acessória.

Em sentido diverso, a parte-recorrente defende que não houve omissão, porque todas as informações foram devidamente declaradas e recolhidas, inclusive com detalhamento por obra e por competência, abrangendo também serviços terceirizados.

ALEGAÇÃO DE OMISSÃO DE REMUNERAÇÕES

O acórdão recorrido concluiu que houve omissão de remunerações, porque a diferença entre os valores declarados e aqueles apurados por aferição indireta evidencia pagamento de mão de obra não registrada.

Noutro giro, a parte-recorrente afirma que inexistente omissão, porque os serviços foram executados com empregados próprios e terceirizados regularmente documentados, não havendo prova concreta de pagamentos não declarados.

ALEGAÇÃO SOBRE OBRAS COM REMUNERAÇÃO ZERO

O acórdão recorrido rejeitou a justificativa de remuneração zero em determinadas obras, porque entendeu que a execução dos serviços necessariamente envolve mão de obra remunerada, que deveria ser declarada.

Em outra perspectiva, a parte-recorrente sustenta que tais obras possuem baixo valor e foram executadas com os mesmos empregados já alocados em outras atividades, em regime alternado, o que justifica a ausência de individualização de remuneração.

ALEGAÇÃO DE INSUFICIÊNCIA DAS PROVAS APRESENTADAS

O acórdão recorrido consignou que os documentos apresentados na impugnação não alteram o lançamento, porque já haviam sido analisados durante a fiscalização e não trouxeram elementos novos capazes de modificar os critérios adotados.

Sob outro enfoque, a parte-recorrente argumenta que a documentação juntada comprova a regularidade das operações, sendo suficiente para afastar as conclusões fiscais, as quais teriam desconsiderado indevidamente tais elementos probatórios.

ABORDAGEM

Quanto à má identificação do regime jurídico aplicável, a infração apontada consiste na alegação da Impugnante de nulidade do lançamento por suposta aplicação indevida de norma posterior (IN RFB 971/2009) na apuração da base de cálculo por aferição indireta.

Não procede essa alegação, pois verifico que não há vício nos elementos estruturais do lançamento. Além disso, o percentual utilizado (40%) já estava previsto em norma anterior (IN MPS/SRP nº 3/2005), sendo legítima sua aplicação. Ademais, regras procedimentais podem ser aplicadas mesmo que posteriores ao fato gerador, nos termos do art. 144, § 1º, do CTN, razão pela qual não há nulidade a ser reconhecida.

Acerca da obrigação principal, a infração detectada consiste na apuração incorreta da base de cálculo das contribuições previdenciárias, em razão da subdeclaração de remunerações de segurados nas GFIP's e da apresentação de contabilidade inconsistente, com registros genéricos, ausência de correlação com documentos fiscais e incompatibilidade entre o volume de serviços prestados e a mão de obra declarada.

Verifico que a contabilidade da empresa não reflete a realidade das operações, pois há inconsistências relevantes, ausência de detalhamento dos lançamentos e incompatibilidade entre receitas e mão de obra informada. Diante disso, é legítima a utilização da aferição indireta para apuração da base de cálculo, nos termos do art. 33 da Lei 8.212/1991 e do art. 148 do CTN, sendo correto o lançamento das diferenças de remuneração apuradas.

Sobre a obrigação acessória, a infração consiste na apresentação de GFIP's com dados inexatos ou incompletos, deixando de informar corretamente todos os fatos geradores das contribuições previdenciárias relativas às remunerações dos segurados empregados.

Constato que a empresa efetivamente não declarou integralmente as remunerações devidas, o que configura infração ao art. 32, inciso IV e § 5º, da Lei 8.212/1991. Os elementos constantes nos autos permitem compreender claramente o fato gerador e a base de cálculo da multa, sendo legítima sua aplicação, inclusive observando-se a norma mais benéfica ao contribuinte.

Em abono, nos termos do art. 114, § 12º, I do Regimento Interno do CARF (RICARF/2023), se não houver inovação nas razões recursais, nem no quadro fático-jurídico, o relator pode aderir à fundamentação coligida no acórdão-recorrido.

Assim, registro o seguinte trecho do acórdão-recorrido:

I (b) - Da aplicação de normas ao fato gerador.

A Impugnante alega que a Fiscalização, na apuração da base de cálculo por meio da técnica de aferição indireta, utilizou-se de percentual estabelecido pelo artigo 336 da Instrução Normativa RFB 971, vigente desde 17/11/2009, ou seja, um ano após as competências avaliadas. Com isso, entende que houve a aplicação de regra incorreta ao caso em comento, o que ensejaria a nulidade dos autos de infração.

Essa alegação não merece ser acolhida, pois estão presentes os requisitos essenciais ou estruturais que conferem validade ao lançamento. Como ato administrativo, o auto de infração possui elementos básicos na sua estruturação, tais como a competência do agente, forma, objeto, finalidade e o motivo. Qualquer vício nesses elementos estruturais poderá irradiar efeitos jurídicos que lhe são próprios, ensejando a sua nulidade.

Ocorre que não há, nos autos de infração em questão, nenhum vício nos elementos acima apontados: (1) competência do agente: o auto de infração foi lavrado por auditor-fiscal da Receita Federal, que é quem detém competência legal para constituir o crédito tributário da União; (2) forma: o auto de infração obedeceu aos requisitos formais do art. 142 do Código Tributário Nacional e dos arts. 10 e 11 do Decreto 70.235/1972; (3) objeto: constituição do crédito tributário; (4) finalidade: o interesse público; e (5) motivo: infração à legislação tributária.

Dentro do caminhar normativo do contencioso administrativo tributário federal, as hipóteses de nulidade de lançamento fiscal estão enumeradas no artigo 59 do Decreto 70.235/1972, a saber: (i) documentos lavrados por pessoa incompetente;

(ii) despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente; e (iii) despachos e decisões proferidos com preterição do direito de defesa. E nenhuma dessas hipóteses foi evidenciada nos autos.

Constata-se a observância da garantia da ampla defesa ao ter sido devidamente concedida à atuada oportunidade para apresentar documentos durante a ação fiscal (Termo de Início de Procedimento Fiscal e Termos de Intimação Fiscal) e, ainda, para apresentar sua peça de impugnação e produzir elementos probatórios, com vistas a demonstrar a sua razão no litígio. Ou seja, a Impugnante teve garantidos todos os seus direitos de defesa, não procedendo, portanto, suas alegações de nulidade dos presentes autos de infração.

Por outro lado, conforme previsão do art. 60 do Decreto nº 70.235/1972, as irregularidades, incorreções e omissões não importam em nulidade e devem ser sanadas quando resultarem em prejuízo para o sujeito passivo, salvo se este lhes houver dado causa, ou quando não influírem na solução do litígio.

Portanto, não há nenhum vício nos lançamentos suficiente para que eles sejam declarados nulos.

A seguir, vejamos o argumento de que a Fiscalização se utilizou de percentual estabelecido pelo artigo 336 da Instrução Normativa RFB 971, de 17/11/2009, que não estava vigente na época da ocorrência do fato gerador.

Neste particular, observa-se que o art. 427 da Instrução Normativa MPS/SRP nº 3, de 14 de julho de 2005, continha o mesmo percentual de 40% estabelecido pelo artigo 336 da Instrução Normativa RFB 971/2009.

“Instrução Normativa MPS/SRP Nº 3, de 14 de julho de 2005:

APURAÇÃO DA REMUNERAÇÃO DA MÃO-DE-OBRA POR AFERIÇÃO INDIRETA

Art. 426. A escolha do indicador mais apropriado para a avaliação do custo da construção civil e a regulamentação da sua utilização para fins da apuração da remuneração da mão-de-obra, por aferição indireta, competem exclusivamente à SRP, por atribuição que lhe é dada pelos §§ 4º e 6º do art. 33 da Lei nº 8.212, de 1991, com as alterações decorrentes da Lei nº 11.098, de 2005.

Seção I

Apuração da Remuneração da Mão-de-Obra com Base na Nota Fiscal, na Fatura ou no Recibo de Prestação de Serviços

Art. 427. O valor da remuneração da mão-de-obra utilizada na execução dos serviços contratados, aferido indiretamente, corresponde no mínimo a quarenta por cento do valor dos serviços contidos na nota fiscal, fatura ou recibo de prestação de serviços.

Art. 428. Caso haja previsão contratual de fornecimento de material, ou de utilização de equipamentos, ou de ambos, na execução dos serviços contratados, o valor dos serviços contido na nota fiscal, fatura ou recibo de prestação de serviços deverá ser apurado na forma prevista no art. 601, observado o disposto no art. 605.”

Nesse compasso, a Instrução Normativa RFB nº 971, de 17/11/2009, que revogou a Instrução Normativa MPS/SRP nº 3, de 14 de julho de 2005, trouxe idêntica previsão, como se verifica do artigo 336, in verbis:

“Da Apuração da Remuneração da Mão-de-Obra com Base na Nota Fiscal, na Fatura ou no Recibo de Prestação de Serviços

Art. 336. 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.

Art. 337. Caso haja previsão contratual de fornecimento de material, ou de utilização de equipamentos, ou de ambos, na execução dos serviços contratados, o valor dos serviços contido na nota fiscal, na fatura ou no recibo de prestação de serviços deverá ser apurado na forma prevista no art. 451, observado o disposto no art. 455.”

Indiscutível, portanto, que a Instrução Normativa MPS/SRP nº 3, de 14 de julho de 2005, já contava com disposição análoga à previsão contida no artigo 336 da

Instrução Normativa RFB 971, de 17/11/2009, qual seja: o valor da remuneração da mão de obra utilizada na execução dos serviços contratados, aferido indiretamente, corresponde no mínimo a quarenta por cento do valor dos serviços contidos na nota fiscal.

Torna-se claro que a Fiscalização, pela legislação acima transcrita, utilizou o percentual correto na aferição da base de cálculo apurada. E, ao contrário do que afirma a Impugnante, o lançamento fiscal foi lavrado de acordo com os dispositivos legais e normativos que disciplinam a matéria.

Além disso – por se tratar de regras de procedimentos na apuração da base de cálculo, sem qualquer modificação na regra matriz de incidência dos valores lançados –, a Fiscalização pode utilizar-se de legislação que, posteriormente à ocorrência do fato gerador da obrigação, tenha instituído novos processos de auditoria fiscal (art. 144, § 1º, do CTN) e, com isso, não há impedimento legal para se utilizar das regras estampadas na Instrução Normativa RFB 971, de 17/11/2009, considerando que ela estava em vigor no momento da lavratura do auto de infração.

Com esse entendimento firmado acima, se a ciência do lançamento ocorreu em julho de 2013, deverão ser aplicadas as regras da Instrução Normativa RFB 971, de 17/11/2009, a respeito exclusivamente de procedimento da apuração da base de cálculo, ainda que o aspecto temporal do fato gerador seja as competências 01/2008 a 12/2008.

Isso porque as regras de procedimentos da Fiscalização são vigentes e aplicadas contemporaneamente à lavratura do auto de infração (marco para delimitação das regras de procedimento da Fiscalização) e, no caso examinado, elas já preexistiam à ocorrência do fato gerador no art. 427 da Instrução Normativa MPS/SRP nº 3, de 14 de julho de 2005 (revogada pela Instrução Normativa RFB 971, de 17/11/2009).

Logo, as alegações do contribuinte autuado de nulidade do lançamento fiscal são genéricas, ineficientes e inúteis, não se permitindo configurar qualquer nulidade e não serão acatadas.

Diante disso, não acolho as alegações preliminares de decadência tributária e de nulidade do lançamento fiscal ora examinadas e passo ao exame das questões de mérito.

II - DO MÉRITO.

II (a) - DA OBRIGAÇÃO PRINCIPAL: AIOP Debcad's nºs 37.393.943-4 (empresa + SAT/GILRAT), 37.393.944-2 (segurados) e 37.393.945-0 (Terceiros).

A Impugnante alega que a sua escrita contábil estaria de acordo com os dispositivos legais que regem a matéria, havendo inclusive o registro contábil de todos os fatos nos anos de 2007 e 2008. Além disso, entende que a quantidade de funcionários declarados nas GFIP's seria compatível com o número de segurados necessários para executar as obras realizadas no ano de 2008 e, no tocante aos percentuais iguais a 0 (zero), informa que a tese da Fiscalização não encontraria embasamento legal, visto que as obras foram realizadas por meio de funcionários da própria empresa, em concomitância e alternadamente a outras obras.

Diante disso, afirma que faltariam os requisitos legais para a determinação da base de cálculo por meio da aferição indireta.

Tais alegações não serão acolhidas pelas razões a seguir delineadas.

O lançamento fiscal considerou como base de cálculo lançada, para os segurados empregados, as diferenças de remunerações apuradas mensalmente pelo confronto entre a base de cálculo das remunerações aferidas indiretamente (40% sobre o valor do serviço contido na Nota Fiscal de Serviço - NFS), conforme Anexo 01: Demonstrativo de Cálculo das Remunerações Arbitradas por Aferição Indireta (fls. 68/70), e a somatória das bases de cálculo das remunerações declaradas em GFIP's pela Impugnante e pelas empreiteiras por ela contratadas, conforme Anexo 05: Demonstrativo das remunerações declaradas em GFIP pela empresa DGA (fls. 82/86) e Anexo 06: Demonstrativo das remunerações declaradas em GFIP pelos empreiteiros (fls. 87/88).

Para utilizar a técnica de aferição indireta na apuração da base de cálculo, a Fiscalização apontou 3 (três) motivos fáticos evidenciados nos registros contábeis da empresa, a seguir delineados:

Primeiro, a Impugnante apresentou documentos contábeis e fiscais de forma deficientes, a saber:

(i) os valores destacados de retenção de 11% das Notas Fiscais de Serviços (NFS), emitidas no ano de 2008, não correspondem aos valores registrados na sua escrita contábil (conta 11090010000 Impostos Diversos a Compensar), conforme Tabela registrada no item 3.2.4 do Relatório Fiscal;

(ii) nos históricos dos lançamentos contábeis, extraídos dos razões das contas denominadas de “INSS retido”, consta apenas a referência genérica “retido no mês”, sem qualquer informação acerca das notas fiscais que originaram os valores contabilizados. A empresa foi intimada (TIF 01, de 20/02/2013) para apresentar um memorial de cálculo sobre o número das notas fiscais de serviço, a data de emissão, o valor do serviço prestado, o valor destacado a título de retenção de 11% e o total de valores retidos, mas este não foi apresentado durante o procedimento de auditoria fiscal nem na fase de impugnação;

(iii) da análise do plano de contas utilizado pela Impugnante, não foram identificadas as contas que poderiam conter os lançamentos relativos aos fatos geradores de contribuições previdenciárias, já que não existem contas com títulos próprios contendo os fatos geradores de contribuições previdenciárias e dos valores devidos/pagos decorrentes dos mesmos; nas contas indicadas pela empresa, e não só nelas, mas em todas as contas e em todos os lançamentos contábeis, é impossível a vinculação a este ou aquele fato contábil pela generalidade dos históricos. Devidamente intimada, através do TIF 01, de 20/02/2013 (item 4), a identificar e informar em quais contas da contabilidade estariam lançados os fatos geradores de contribuições previdenciárias – tais como: salários, horas-extras, aviso-prévio, férias, 13º salário, adicional noturno, pró-labore e outros –, a Impugnante, em resposta à intimação, informou contas que não existem em seus registros contábeis. Além disso, as contas onde supostamente estariam lançados os valores pagos a título de salários e décimo terceiro são contas genéricas de “despesas administrativas”, e a única conta que coincide com a informação da empresa é a conta relativa à rubrica “salário autônomo” - 32010020025 (item 3.2.6.2 do Relatório Fiscal);

(iv) do confronto dos valores de INSS retido (retenção de 11%) com as Notas Fiscais de Prestação de Serviços - NFS emitidas pela Impugnante, constatou-se que, apesar de haver registro contábil no exercício de 2008 de valores retidos de 11%, não existem as notas fiscais emitidas para as empresas descritas na tabela constante do item 3.2.4 do Relatório Fiscal.

Segundo, os registros contábeis contidos nos Livros Diário e Razão do exercício de 2008 não atendem aos princípios de contabilidade da oportunidade e da competência. Com relação ao princípio da Oportunidade, observa-se que as contas contábeis contêm saldos iniciais incorretos, os seus valores são contabilizados sem correlação com os documentos apresentados, os fatos contábeis são registrados em blocos, sempre no último dia do mês, sem individualizar os documentos que deram origem aos lançamentos, e inexistem

qualquer escrita contábil de contas de provisão. No que tange ao princípio da Competência, constata-se que a escrita contábil não apropria a folha de pagamento dentro do mês em que ocorreu a prestação de serviços, nem apropria a contribuição previdenciária a recolher, tendo em vista que os registros dessas despesas são realizados diretamente em contas de resultado sem transitar por contas patrimoniais.

Terceiro, após análise dos serviços prestados nas obras em que a Impugnante participou como contratada, especificamente o confronto entre o número de funcionários alocados formalmente nelas, verificou-se a impossibilidade da execução dos serviços contratados com apenas os funcionários informados nas GFIP's específicas das obras. E, ainda, constatou-se que não há comprovação da mão de obra, própria e/ou terceirizada, utilizada na maioria dos serviços executados nas obras pela Impugnante (inexistência de declaração em GFIP - percentual de remuneração igual a 0%).

Extraí-se da análise que a Impugnante não alocou mão de obra (própria e/ou terceirizada) para a maioria dos serviços executados nas obras, evidenciada pela inexistência de declaração em GFIP. Para aqueles serviços em que houve declaração de segurados nas GFIP's específicas das obras, observa-se que é baixo o percentual das remunerações em relação ao valor total dos serviços contidos nas notas fiscais, quando o esperado seria próximo de 40%.

Observa-se também que, para um total de R\$ 4.384.948,91 de serviços contidos nas Notas Fiscais de Serviços emitidas no ano de 2008, as remunerações declaradas em GFIP's específicas das obras correspondem apenas a R\$ 164.798,14 (empresa DGA e empreiteiros), representando somente 3,76% do valor total de serviços executados.

Diante disso, afasta-se a alegação de que as obras foram realizadas por meio de empregados da própria empresa, em concomitância e alternadamente a outras obras.

Portanto, não procedem as alegações da Impugnante de que não há fundamentação legal para a determinação da base de cálculo por meio da aferição indireta, já que a empresa não apresentou a documentação solicitada pelo Fisco capaz de comprovar a sua regularidade contábil e fiscal.

Ocorrendo, assim, a apresentação deficiente de documentação ou a inexistência de registro do movimento real de remuneração dos segurados, a Fiscalização apurará indiretamente a base de cálculo das contribuições previdenciárias, conforme previsto na legislação.

Diante do exposto, rejeito os argumentos.

8 DISPOSITIVO

Ante o exposto, CONHEÇO do recurso voluntário, REJEITO a preliminar de decadência, e, no mérito, NEGO-LHE PROVIMENTO.

É como voto.

Assinado Digitalmente

Thiago Buschinelli Sorrentino