



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 11020.003657/2010-97
Recurso Voluntário
Acórdão nº 2401-011.329 – 2ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 9 de agosto de 2023
Recorrente B.A.S. INCORPORADORA LTDA
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2005 a 30/09/2010

NULIDADE DA DECISÃO DE PRIMEIRA INSTÂNCIA. INOCORRÊNCIA. MOTIVAÇÃO E FUNDAMENTAÇÃO DA DECISÃO DE PRIMEIRA INSTÂNCIA. PRINCÍPIOS DO DEVIDO PROCESSO LEGAL E AMPLA DEFESA.

Não há que se falar em nulidade da decisão de primeira instância que, em cumprimento ao disposto no artigo 50 da Lei nº 9.784/99, c/c artigo 31 do Decreto nº 70.235/72 e, bem assim, aos princípios do devido processo legal e da ampla defesa, é proferida com a explícita motivação e fundamentação legal clara e precisa, requisitos essenciais à sua validade.

AFERIÇÃO INDIRETA HIPÓTESE PREVISTA EM LEI.

Constatado pela autoridade fiscal no exame da escrituração contábil 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. A jurisprudência do CARF é no sentido de que a aferição indireta, embora procedimento de caráter excepcional, é medida legítima ante a existência de irregularidades na documentação apresentada pelo contribuinte, mas não impede que ele faça provas aptas a infirmar a presunção de legitimidade do ato administrativo de lançamento.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

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

(documento assinado digitalmente)

Miriam Denise Xavier - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Ana Carolina da Silva Barbosa - Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Jose Luis Hentsch Benjamin Pinheiro, Rayd Santana Ferreira, Wilsom de Moraes Filho, Matheus Soares Leite, Marcelo de Sousa Sateles (suplente convocado(a)), Ana Carolina da Silva Barbosa, Guilherme Paes de Barros Geraldi, Miriam Denise Xavier (Presidente).

Relatório

Cuida-se de Recurso Voluntário (e-fls. 634/678) interposto em face do Acórdão nº. 04-35.706 (e-fls. 607/629) que julgou a Impugnação improcedente mantendo a cobrança do seguinte crédito tributário:

- **Auto de Infração DEBCAD nº. 37.311.523-7:** referente a contribuições previdenciárias da empresa incidente sobre remuneração da mão-de-obra utilizada na execução das obras de construção civil matriculadas no cadastro Específico do INSS – CEI (CEI 50.017.30992/73 - RESIDENCIAL PONTA DOS GANCHOS; CEI 50.071.42195/78 - RESIDENCIAL PONTA DA ARMAÇÃO; CEI 50.017.32290/72 - RESIDENCIAL GERMANO WELTER), aferidas indiretamente em razão da constatação de irregularidades na contabilidade, no período de 01/01/2005 a 30/09/2010.

O relatório fiscal narra (e-fls. 59 e ss) que o Recorrente teria passado por processo de fiscalização de outra obra (CEI 43.720.02101/74) e que daquela fiscalização resultaram dois Autos de Infração (AI de nº 37.046.002-2 e AI de nº 37.046.001-4), tendo sido o primeiro quitado e o segundo, pendente de julgamento pelo CARF). Naquela oportunidade, foram verificadas inconsistências na contabilidade o que motivou o lançamento por aferição indireta.

A fiscalização informa ter verificado irregularidades na contabilidade também para o período entre 2005 e 2008, para as demais obras de construção civil, o que teria motivado a lavratura do presente auto de infração. O relatório fiscal (e-fls. 63/68) lista as irregularidades indicadas pela fiscalização, que listamos abaixo de forma resumida pelo relatório do acórdão de piso:

Além das irregularidades já referidas, que podem ser verificadas nas cópias em anexo do Auto de Infração nº 37.046.002-2 e do Acórdão nº 0217.746, de 14/05/2008, outras tantas foram apuradas na presente ação fiscal, motivando a lavratura deste Auto de Infração de lançamento por aferição indireta, bem como do AI DEBCAD no 37.311.521-0, por infração ao artigo 33, § 20 e 30, da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, com redação Lei nº 11.941/2009. As irregularidades contábeis apuradas são as seguintes:

a) Contabilização a menor dos Recibos de Pagamento à Autônomo -RPA pagas a José Paulo Osório de Oliveira - RPA nº 21, a Flávio Airton Pereira Gonçalves - RPA nº 22 e a Alencar Gonçalves da Silva - RPA nº 23, emitidas em 27/03/2008, todas no valor individual de R\$ 1.200,00 cada, contabilizadas em 31/03/2008 na conta contábil 228-Contas a Pagar por R\$ 800,00 cada;

b) Não contabilização do recebimento de R\$ 159.000,00 de Leonilda Vendruscollo Theobald, CPF 312.036.200-04, referente a venda do Apartamento nº 301 e Box de garagem nº 46, do Edifício Germano Welter, venda efetuada conforme contrato de compra e venda de 22/07/2007, com Termo de Quitação do recebimento do valor total

da venda firmado em 17/10/2007 e Declaração sobre Operações Imobiliárias - DOI de 05/05/2009, também atestando que a alienação foi à vista. Na conta contábil 1613-1.1.2.4.1.0001 - Clientes no País - Leonilda Vendruscollo Theobald foi contabilizado o valor contrato pela venda de R\$ 159.000,00 em 22/02/2007 e até 31/12/2009 não tinha sido contabilizado o recebimento, caracterizando omissão de ingresso no caixa e da receita para fins de tributação;

c) Não contabilizado em época própria o contrato com Elevadores Atlas Schindler S.A. de fornecimento, montagem e instalação de elevador, contrato nº 7200049054, datado de 23/11/2005, no valor total de R\$ 43.700,00 e destinado ao Residencial Ponta dos Ganchos. Em 01/04/2007 foi contabilizado na conta "299 - Mater Constr Ponta dos Ganchos" o valor de R\$ 43.800,00, relativo ao contrato 7200070626, de 19/03/2007 e este destinado ao Residencial Ponta da Armação. Em 01/08/2008 novamente foi contabilizado o contrato 7200070626, de 19/03/2007, no valor de R\$ 43.800,00 na conta "1641 - Mater Constr Ponta da Armação", como estorno de lucros acumulados, creditando-se a conta "275 - Lucros Acumulados" e com o seguinte histórico de lançamento: "Vir. estorno contrato 7200070626 Atlas Schindler Ledo. Indevidamente em 01/04/2007 que ora regularizamos". Ao analisar o razão da conta 1127- Elevadores Atlas Schindler S.A. verifica-se a não contabilização do contrato nº 7200049054 no valor de R\$ 43.700,00, sendo que a conta apresenta saldo devedor desde 21/09/2007 no valor de R\$ 31.000,00. Também ocorreu a não contabilização da 1ª parcela do contrato nº 7200049054, no valor de R\$ 6.200,00 e vencimento em 24/11/2005; e da 1ª parcela do contrato nº 7200070626, no valor de R\$ 7.300,00 e vencimento em 20/03/2007, paga através do cheque nº 010722, do Banco Real;

d) Não contabilização da liquidação do valor de R\$ 237.500,00, pendente desde 08/01/2007 na conta 1270-Vidroforte Ind.Com.de Vidros Ltda, relativo ao Contrato Particular de Promessa de Compra e Venda de Imóveis Urbanos, firmado em 09/02/2006, com a compradora Vidroforte Indústria, Comércio de Vidros Ltda, relativo ao Apartamento 301 e Box 02, do Residencial Ponta dos Ganchos, em que o valor de R\$300.000,00 seriam pagos com a entrega de vidros por parte da compradora;

e) Não contabilização da diferença de R\$ 180.000,00, conforme Aditamento de Contrato Particular de Promessa de Compra e Venda de Imóvel 18/07/2005, sendo o aditamento firmado em 20/12/2007, estabelecido entre a empresa e os compradores Alexandre Bellini e Magda Amabile Biazus Carpeggiani Bellini, relativo a mudança de unidade adquirida, do apartamento 202 e box 02 para o apartamento 301 e Box 5, do Residencial Ponta da Armação;

Também ficou constatado que foram contabilizados, na conta "Caixa", cheques compensados sem a comprovação da despesa efetuada e como se fossem ingressos de dinheiro em caixa, no mesmo padrão de procedimento narrado no relatório da aplicação do AI da fiscalização anterior. Abaixo apresentamos, por amostragem, alguns cheques que confirmam a afirmativa:

- em 16/08/2005, cheque 10370 do Banco Real, no valor de R\$3.140,00, com compensação nacional;

- em 19/11/2005, TED no valor de R\$ 6.200,00, transferido pelo Banco Real (Data e valor coincidentes com a 1ª parcela do contrato nº 7200049054, descrito na letra V supra;

- em 29/03/2006, cheque 10556 do Banco Real, no valor de R\$2.000,00, mas pago em dinheiro em 31/03/2006;

- em 03/04/2006, cheque 10563 do Banco Real, no valor de R\$4.500,00, mas pago em dinheiro em 06/04/2006;

- em 17/04/2006, cheque 000123 do BankBoston, no valor de R\$3.520,00, cheque compensado;
- em 24/04/2006, cheque 020 da Caixa Ec. Federal, no valor de R\$4.500,00, cheque compensado;
- em 19/05/2006, cheque 10601 do Banco Real, no valor de R\$3.522,00, com compensação nacional;
- em 31/05/2006, cheque 10610 do Banco Real, no valor de R\$4.990,00, cheque compensado;
- em 16/06/2006, cheque 053 da Caixa Ec. Federal, no valor de R\$1.000,00, cheque compensado;
- em 29/06/2006, cheque 057 da Caixa Ec. Federal, no valor de R\$4.500,00, cheque compensado;
- em 29/06/2006, cheque 058 da Caixa Ec. Federal, no valor de R\$4.371,00, cheque compensado;
- em 05/07/2006, cheque 10640 do Banco Real, no valor de R\$3.600,00, cheque compensado;
- em 31/07/2006, cheque 10657 do Banco Real, no valor de R\$4.200,00, cheque compensado;
- em 15/12/2006, cheque 153 da Caixa Ec. Federal, no valor de R\$2.000,00, cheque compensado;
- em 29/03/2007, cheque 10722 do Banco Real, no valor de R\$7.300,00, cheque compensado;
- em 26/07/2007, cheque 10808 do Banco Real, no valor de R\$1.760,00, cheque compensado.

Emitido Termo de Intimação em 16/09/2010 e respondido pela empresa em 27/09/2010, para comprovar a efetiva destinação dos cheques compensados e que pela informação da empresa foram utilizados como suprimento de caixa, mas que o histórico dos extratos bancários e documentos examinados indicam situação diversa, a saber:

- em 19/11/2005, contabilizado como "Recbto cfe recibo cta Banco Real", mas que o histórico do extrato bancário descreve que trata-se de transferência interbancária, via TED, no valor de R\$ 6.200,00, transferido pelo Banco Real (Data e valor coincidentes com a 1ª parcela do contrato nº 7200049054, descrito na letra "c" do item 6.3 supra e não contabilizado);
- em 29/03/2007, cheque 10722 do Banco Real, no valor de R\$ 7.300,00, cheque compensado e utilizado na liquidação da 1ª parcela do contrato nº 7200070626, no valor de R\$ 7.300,00 e vencimento em 20/03/2007, descrito na letra "c" do item 6.3 supra, também não contabilizado

Através do Termo de Intimação emitido em 18/06/2010, recebido pela empresa em 22/06/2010, foi solicitado a "apresentar documentos e comprovar despesas efetuadas com os cheques emitidos e constantes da Relação em anexo, Anexo I, contabilizados como suprimento da conta Caixa". O contribuinte, em sucinta resposta declara que: "Sobre a relação de cheques, cuja comprovação de despesas foi requerida, informa que, como a própria intimação menciona, referidos documentos foram utilizados como suprimento de caixa, sendo esta, portanto, a despesa contabilizada".

Anexamos planilha, Demonstrativo de Cheques Emitidos e Lançados a Débito na Conta "CAIXA", onde por amostragem, são relacionados cheques emitidos e lançados como suprimento de caixa pela empresa, mas que não foram apresentados documentos da efetiva destinação utilização.

A conta "Caixa" na maior parte das datas de emissão dos cheques e lançados como suprimento apresentava saldos elevados, induzindo a crer que a empresa manteria todo o dinheiro a disposição, dentro de sua sede, efetuando pagamentos em espécie. Denota-se que vários cheques tem o valor expresso até com centavos, como se a empresa emitisse cheques com centavos para suprir em dinheiro seu caixa. Anexamos planilha denominada "Lançamentos Consolidados por Dia" extraída dos arquivos digitais da contabilidade, onde é demonstrado o saldo diário da conta "Caixa" no período de 01/2006 a 03/2008, nos dias em que o saldo ficou acima de R\$ 15.000,00.

Devidamente intimado do Auto de infração, em 28/12/2010, o Recorrente apresentou Impugnação (e-fls. 558/573), com os seguintes argumentos em síntese:

DO APURADO PELO RELATÓRIO FISCAL

A lavratura dos Autos de Infração contra a Impugnante resultaram da desconsideração de sua contabilidade regular, conferindo às suas 3 obras (RESIDENCIAL PONTA DOS GANCHOS, RESIDENCIAL PONTA DA ARMAÇÃO e RESIDENCIAL GERMANO WELTER) aferição indireta do custo, para fins de apuração da base de cálculo das contribuições sociais e a lavratura de 7 Autos de Infração.

Lista os fatos e irregularidades encontrados pelo Agente Fiscal e que serviram de base para a sua Autuação, e informa que serão rebatidos, um a um, para que se prove a total desnecessidade da desconsideração de sua contabilidade regular.

DA DESCONSIDERAÇÃO DE CONTABILIDADE REGULAR

a) Contabilização a menor aos profissionais autônomos

Alega que, quando do fechamento da folha de pagamento, a informação que havia é que os contratados receberiam o valor de R\$800,00 cada. Na verdade, o valor estava equivocado, pois era de R\$ 1.200,00, fato este que acabou não sendo corrigido na época. **Essa situação, mais os problemas com outros recibos de pagamento resultaram nas Autuações de n.ºs. 37.311.522- 9, 37.311.524-5 e 37.269.535-3, as quais foram pagas e/ou parceladas no prazo legal.**

Alega que a ocorrência destes pequenos equívocos e esquecimentos não são capazes de determinar a desclassificação de toda uma contabilidade, eis que podem (como o foram) ser corrigidos de modo a não causar nenhum prejuízo à tributação.

b) Não contabilização do recebimento de Leonilda Vendruscollo Theobald

A Impugnante confirma que os fatos narrados pela fiscalização efetivamente aconteceram. Houve o recebimento do valor na data mencionada e a contabilização ocorreu da forma dita. Contudo, **a baixa não foi dada em função de**

que os sócios ficaram com o valor recebido à vista, pois estavam em vias de novas negociações.

Alega que a não contabilização do recebimento foi um lapso, pois aquelas negociações acabaram se estendendo e ela acabou passando despercebida. Em contrapartida, esta situação não influenciou no custo das obras, visto que se trata de recebimento de valores, sujeitos a outros tributos. Assim, não pode servir de motivo para a desconsideração de toda a contabilidade da Impugnante. Até porque a alteração contábil já foi efetuada, com o devido recebimento e pagamento dos tributos em atraso (comprovante em anexo).

c) Contrato com Elevadores Atlas Schindler S.A.

· O Agente Fiscal apontou a não contabilização, em época própria o contrato com Elevadores Atlas Schindler S.A. de fornecimento, montagem e instalação de elevador, contrato n. 7200049054, datado de 23/11/2005, no valor total de R\$ 43.700,00 e destinado ao Residencial Ponta dos Ganchos. Em 01/04/2007 foi contabilizado na conta "299 – Marter Constr Ponta dos Ganchos" o valor de R\$ 43.800,00, relativo ao contrato 7200070626, de 19/03/2007 e este destinado ao Residencial Ponta da Armação. Em 01/08/2008 novamente foi contabilizado o contrato 7200070626, de 19/03/2007, no valor de R\$ 43.800,00 na conta "1641 - Master Constr Ponta da Armação", como estorno de lucros acumulados, creditando-se a conta "275 - Lucros Acumulados" e com o seguinte histórico de lançamento: "Vir. estorno contrato 7200070626 Atlas Schindler Ledo. Indevidamente em 01/04/2007 que ora regularizamos". Ao analisar o razão da conta "1127 -Elevadores Atlas Schindler S.A." verifica-se a não contabilização do contrato 7200049054 no valor de R\$ 43.700,00, sendo que a conta apresenta saldo devedor desde 21/09/2007 no valor de R\$ 31.000,00. Também ocorreu a contabilização do pagamento da 1ª parcela do contrato 7200049054, no valor de 6.200,00 e vencimento em 24/11/2005; e do pagamento da 1ª parcela do contrato 7200070626, no valor de R\$ 7.300,00 e vencimento em 20/03/2007, paga através do cheque nº 010722, do Banco Real, mas contabilizado com suprimimento de caixa, sem registrar contabilmente a liquidação. Intimada, a empresa entregou os documentos solicitados e disse que "ficaram faltando os pagamentos referentes a um dos contratos". Após outra intimação para que trouxesse os lançamentos contábeis do contrato 7200049054, juntamente com o comprovante de pagamento da 1ª parcela, feito em 24/22/2005, a empresa silenciou sobre o tema.

Alega que o próprio Fisco concorda que houve a contabilização de ambos elevadores. O que ficou faltando foram os comprovantes de pagamento de um dos contratos, o que já foi regularizado através das devidas **retificações nos lançamentos.** **Diferentemente do alegado pela fiscalização, neste caso a contabilização ocorreu em época** própria, mas, equivocadamente, em conta diferente. O problema foi constatado e resolvido, por simples ajuste, em nada afetou a apuração tributária, especialmente a previdenciária.

d) Parte não contabilizada Contrato com Vidroforte Ind. Com . Vidros Ltda.

O Agente Fiscal diz que não houve a contabilização da liquidação do valor de R\$ 237.500,00, pendente desde 08/01/2007 na conta "1270-Vidroforte Ind. Com. de Vidros Ltda", relativo ao contrato de compra e venda, firmado em 09/02/2006, do apartamento n. 301 e Box 02, do Residencial Ponta dos Ganchos, em que o valor de R\$ 300.000,00 seria pago com a entrega de vidros por parte da compradora.

Após análise, o Fiscal entendeu que há saldo zerado em 01/10/2008, demonstrando pelos lançamentos **que todos os créditos efetuados foram liquidados, a grande maioria pagamentos por "caixa"**. A conta do Ativo, Clientes no País "1270-Vidroforte Ind. Com. de Vidros Ltda" permaneceu com saldo devedor de R\$ 237.500,00 desde 08/01/2007. O contrato remonta a 09/02/2006. Valor da contratação foi de R\$ 425.000,00 (R\$ 312.000,00 pagos com vidro e o restante pago em espécie).

A amortização dos R\$ 312.000, foi sendo feita de forma gradual, na medida em que a Impugnante recebia os vidros. O valor de R\$ 125.000,00 foi recebido em espécie no mês de janeiro de 2007. **Sustenta que após o recebimento em dinheiro, a empresa tenha se equivocado e entendido que o valor já havia sido quitado. Restava amortizar os outros 237.0000, também a medida em que a mercadoria foi sendo entregue, o que não foi feito.**

Assim, a Impugnante também já fez a devida composição contábil, recolhendo os tributos na forma prevista em lei (comprovante em anexo).

e) Diferença não contabilizada Contrato Alexandre Bellini e Magda Bellini

Também foi constatado pelo Agente Fiscal que não houve a contabilização da diferença de R\$ 180.000,00, pelo aditamento contratual feito em 20/12/2007 ao contrato de compra e venda, firmado em 18/07/2005, pela mudança de unidade adquirida, troca do apartamento 202, Box 02, pelo apartamento n. 301, Box 5, do Residencial Ponta da Armação. Disse que intimou a empresa para apresentar o aditamento, além do demonstrativo de contabilização dos valores, e que esta apresentou cópia do aditivo, sem demonstrar ou esclarecer a contabilização de referido montante, quer na operação de venda ou dos pagamentos. Sobre esta questão o fiscal se equivocou, pois os esclarecimentos solicitados, quando do procedimento fiscal, foram informados.

Estão perfeitamente contabilizados e regularmente tributados todos os pagamentos da referida venda, tanto com relação ao contrato original como com relação ao seu aditivo. O valor final dos recebimentos em 2006, 2007 e 2008, soma a importância de R\$ 389.078,27. **Este valor é fruto da liberalidade das partes em contratar e atribuir valor ao negócio.**

f) Contabilização na conta "Caixa" de cheques compensados

Sobre a prática adotada pela empresa de contabilização na conta "Caixa" de saques compensados, sustenta a Impugnante que é uma alternativa contábil que, não sendo ilegal, foi utilizada pela Impugnante durante vários anos. Com o tempo,

passou a evitar essa prática por conta da interpretação equivocada que os Agentes Fiscais vinham -e ainda vem - tendo sobre ela.

Sustenta que não há que se alegar sonegação de informações indispensáveis, pois **a contabilidade da Impugnante apresenta os atos e fatos modificativos do seu patrimônio, especialmente aqueles que poderiam configurar fato gerador de contribuição previdenciária.** O contrário é ilógico, pois se quisesse sonegar o tributo, não passaria os valores pelo caixa.

Portanto, por mais que o Fisco entenda que o caixa elevado não seja uma boa prática, não pode dizer que isso gera a desconconsideração de toda a contabilidade para os fins aqui discutidos.

Sustenta que não há reincidência na prática, mas sim, concomitância ou continuidade nos lançamentos, pois feitos nos mesmos exercícios que o período anteriormente fiscalizado.

Da base legal para desconsiderar a contabilidade regular — Aferição Indireta

A Impugnação apresenta a legislação que fundamentou a aferição indireta (Lei 8.212 - Plano de Custeio da Seguridade Social, juntamente com Decreto 3.048 - Regulamento da Previdência Social e Instrução Normativa MPS/SRP n. 3/2005, revogada pela IN RFB n. 971/2009, em vigor desde 17 de novembro de 2009),

Afirma que ao final das obras os documentos foram apresentados à Receita Federal por meio da Declaração e Informações Sobre a Obra – DISO, e conforme o próprio Agente Fiscal relata, as CDA's das referidas obras foram expedidas observando-se o disposto no art. 477 da IN SRP 03/2005 (vigente até 17/11/2009);

Frisa que não foi emitido o Aviso para regularização de Obra - ARO para as obras, visto que a Impugnante informou, ao encaminhar a DISO à RFB, possuir contabilidade regular e apresentou demais documentos para a expedição das certidões;

Alega que o agente fiscal agiu livremente para desconsiderar a sua contabilidade, tratando o contribuinte como um sonegador e não indicando como deveria proceder para corrigir seus erros;

Sustenta que a decisão de aferir indiretamente as remunerações não considerou outros preceitos necessários para o perfeito exercício de seu poder discricionário, quais sejam, razoabilidade, prudência, ponderação, a própria Legalidade e juridicidade;

Que a Impugnante tem a certeza de que sua contabilidade é feita dentro dos ditames legal, tanto que, quando encontrado o erro, corrige através das alterações contábeis condizentes, conforme exposto.

Ademais, destacou que a impugnante apresentou todos os documentos solicitados, tais como folhas de pagamento, rescisões de contrato de trabalho, relações de empregados vinculados ao FGTS, guias de recolhimento GFIP, e demais documentos pertinentes ao período em que foram realizadas as obras, sem ter o Agente Fiscal desconsiderado qualquer um deles, por estarem de conformidade com o noticiado pela Impugnante;

Apresenta jurisprudência que autoriza a comprovação em contrário em caso de aferição indireta e pede para que a documentação comprobatória do pagamento das contribuições previdenciárias seja considerada;

Afirma que o impacto dos erros apurados na contabilização é em outros tributos que não em contribuições previdenciárias, e que todos os erros foram corrigidos pela Impugnante, tendo sido os tributos incidentes sobre estas operações foram devidamente pagos e também contabilizados, respeitando o princípio contábil da competência;

Ao alertar para o § 13 do artigo 225 do RPS, esqueceu o Agente de considerar que ele faz referência direta ao inciso II, que diz respeito ao lançamento na contabilidade dos fatos geradores de todas as contribuições sociais, o que foi rigorosamente obedecido pela Impugnante, atendendo, também ao regime de competência;

DO OBJETO DO PRESENTE AUTO DE INFRAÇÃO

Pelo cotejo analítico entre a legislação apresentada e a argumentação acima exposta, tem-se claramente que em nenhum momento, foi apontado na contabilidade algo que pudesse influenciar diretamente na base de cálculo de referidas contribuições, o que faz por deduzir nula a autuação sob esta alegação;

Sustenta que o Agente Fiscal analisou toda a documentação da empresa, inclusive relativo à mão de obra contratada, e não encontrou sequer uma falha quanto ao pagamento e recolhimento de tributos dos seus funcionários;

Com relação ao RAT/SAT, a Impugnação alega que com as novas instruções, Resolução MPS/CNPS nº 1.316/2010 - caso fosse aceita a desconsideração da contabilidade da Impugnante, o que cogita apenas para fins de argumentação deveria o Agente Fiscal ter aplicado a alíquota de 1,5%, considerando o multiplicador 0,5 do Fator Acidentário Previdenciário - FAP, e não de 2,88% como aplicou ($3,0\% \times 0,5 = 1,5\%$);

Por fim, sustenta que a multa aplicada (75%) afronta o princípio do não-confisco, não podendo ser mantida em hipótese alguma;

Em seu pedido, afirma que, uma vez demonstrada a nulidade, insubsistência e improcedência do presente Auto de Infração, afastando qualquer prejuízo causado pela Impugnante ao erário público, espera e requer seja acolhida a presente impugnação para o fim de assim ser decidido, cancelando-se o débito fiscal.

Em sessão do dia 11/06/2014, a 3ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Campo Grande houve por bem julgar improcedente a Impugnação mantendo o crédito tributário em acórdão assim ementado:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2005 a 39/12/2010

NULIDADE DO LANÇAMENTO

Presentes os requisitos legais da notificação e inexistindo ato lavrado por pessoa incompetente ou proferido com preterição ao direito de defesa, descabida a arguição de nulidade do feito. Matérias alheias a essas comportam decisão de mérito.

DECISÕES ADMINISTRATIVAS E JUDICIAIS

É vedada a extensão administrativa dos efeitos de decisões judiciais contrárias à orientação estabelecida para a administração direta e autárquica em atos de caráter normativo ordinário.

DESCONSIDERAÇÃO DA CONTABILIDADE. AFERIÇÃO INDIRETA. FISCALIZAÇÃO DE OBRA DE CONSTRUÇÃO CIVIL

Se no exame da escrituração contábil e de qualquer outro documento, 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 arbitramento, as contribuições efetivamente devidas, cabendo também ao contribuinte o ônus da prova.

FATOR ACIDENTÁRIO PREVIDENCIÁRIO. CÁLCULO. SUPOSTA INCORREÇÃO. APRECIACÃO INCIDENTAL. IMPOSSIBILIDADE.

A Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento não é competente para apreciar incidentalmente, em processo administrativo fiscal, a correção ou não do Fator Previdenciário Acidentário - FAP atribuído à empresa pelo Ministério da Previdência Social, não prosperando, por consequência, o pedido de improcedência do lançamento tributário em razão de suposta incorreção no cálculo do FAP efetuado pelo Ministério da Previdência Social.

MULTA DE OFÍCIO. CONFISCO.

A multa que encontra embasamento legal, por conta do caráter vinculado da atividade fiscal, não pode ser excluída administrativamente se a situação fática verificada enquadra-se na hipótese prevista pela norma.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

A intimação com o resultado de julgamento foi recebida em 25/06/2014, conforme Aviso de Recebimento (e-fls. 632), e o Recurso Voluntário (e-fls. 634/678) foi apresentado em 21/07/2014, contendo os seguintes argumentos:

DA NECESSÁRIA DESCONSTITUIÇÃO DOS AUTOS DE INFRAÇÃO EMITIDOS PELA AUTORIDADE FISCAL

DA DECISÃO ORA RECORRIDA: AUSÊNCIA DE FUNDAMENTAÇÃO

Alega que o acórdão se limitou a afirmar que os erros apontados pela fiscalização e que fundamentaram a aferição indireta não se trataram de meros equívocos;

Não foram analisados os documentos e esclarecimentos juntados que comprovaram o cumprimento das obrigações tributárias, prova em contrário de que trata o §6º, do art. 33, da Lei 8.212/91;

Traz doutrina sobre a motivação das decisões administrativas;

Sustenta que a decisão é nula porque não foi devidamente motivada;

DA DESCONSIDERAÇÃO DA CONTABILIDADE: DAS INFRAÇÕES SUPOSTAMENTE COMETIDAS

O Recorrente traz, novamente, *ipsis litteris*, as informações apresentadas na Impugnação sobre cada uma das infrações cometidas e listadas pela fiscalização;

DA BASE LEGAL PARA DESCONSIDERAR A CONTABILIDADE REGULAR – AFERIÇÃO INDIRETA

O Recorrente sustenta que o agente fiscal apenas pode desconsiderar a contabilidade quando verificadas as hipóteses previstas em lei o que não ocorreu no presente caso;

Repisa que, quando da finalização das obras os documentos foram todos apresentados à Receita Federal que nada questionou e emitiu as certidões negativas das obras, sem a necessidade de Aviso para regularização de Obra – ARO e que tem certeza de que sua contabilidade foi feita dentro dos ditames legais;

Alega que, quando promoveu as correções das irregularidades não estava agindo em “denúncia espontânea” como afirmou o acórdão, e sim, estava corrigindo os equívocos apontados, o que demonstra a sua boa-fé;

Ademais, afirma que foram apresentados todos os documentos relativos à apuração e recolhimento das contribuições previdenciárias e que não foi indicado qualquer erro que levasse à desconsideração dos valores que foram apurados e recolhidos pela Recorrente, e como a legislação admite prova em contrário para deconstituir a aferição indireta, a documentação apresentada e correção das irregularidades deveriam ter sido analisadas e admitidas em seu favor.

DO PEDIDO

Requer seja declarada a nulidade da decisão e o retorno dos autos para a origem para novo julgamento, ou que seja desconstituído o Auto de Infração.

Em seguida, os autos foram remetidos para este Conselho para apreciação e julgamento do Recurso Voluntário.

Não foram apresentadas contrarrazões.

É o relatório.

Voto

Conselheira Ana Carolina da Silva Barbosa, Relatora.

1. Admissibilidade

O Recurso Voluntário é tempestivo, assim como atesta o Despacho de Encaminhamento (e-fls. 680) e atende aos demais requisitos de admissibilidade previstos no Decreto nº 70.235/72, de modo que dele conheço.

2. Da Nulidade do Lançamento e da Decisão de Primeira Instância

Em sede de preliminar, o Recorrente defendeu a nulidade da autuação fiscal, em razão de não terem sido identificadas irregularidades na sua contabilidade que influenciassem diretamente na base de cálculo das contribuições previdenciárias.

A decisão de piso enfrentou tal argumento entendendo que estaria devidamente justificado o procedimento da aferição indireta e que não teria sido verificada qualquer hipótese prevista no art. 59¹ do Decreto nº. 70.235/72, que levasse à nulidade do lançamento. Ademais, explicitou que o procedimento fiscalizatório teria seguido o disposto no artigo 37² da Lei nº. 8.212/91 e que a autuação se deu em conformidade com o artigo 142³ do CTN e com todos os requisitos previstos no art. 10⁴ do Decreto nº. 70.235/72.

Não vejo razão ao Recorrente nesse argumento.

¹ Art. 59. São nulos:

I - os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

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

² Art. 37. Constatado o não-recolhimento total ou parcial das contribuições tratadas nesta Lei, não declaradas na forma do art. 32 desta Lei, a falta de pagamento de benefício reembolsado ou o descumprimento de obrigação acessória, será lavrado auto de infração ou notificação de lançamento. (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009)

³ Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

Parágrafo único. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.

⁴ Art. 10. O auto de infração será lavrado por servidor competente, no local da verificação da falta, e conterá obrigatoriamente:

I - a qualificação do autuado;

II - o local, a data e a hora da lavratura;

III - a descrição do fato;

IV - a disposição legal infringida e a penalidade aplicável;

V - a determinação da exigência e a intimação para cumpri-la ou impugná-la no prazo de trinta dias;

VI - a assinatura do autuante e a indicação de seu cargo ou função e o número de matrícula.

Em seu Recurso Voluntário, o Recorrente alega que a decisão de piso seria nula em razão da ausência de motivação e fundamentação. Contra a aferição indireta, realizada em razão da desconsideração da sua contabilidade, foram apresentados esclarecimentos e documentos que buscaram demonstrar a correção dos equívocos cometidos. Alega, o Recorrente, que tais correções não teriam sido objeto de análise pela decisão de piso:

Os Ilustres Julgadores sequer analisaram os esclarecimentos e documentos juntados pela Recorrente, os quais claramente demonstram o cumprimento das obrigações tributárias, bem como evidenciam a “prova em contrário” de que trata o parágrafo 6º, do artigo 33, da Lei 8.212/91. (e-fls. 636)

Analisando-se o Relatório Fiscal elaborado pela autoridade administrativa fiscal autuante (V1 - e-fls. 59/88), verifica-se que a utilização da aferição indireta teve como embasamento a ocorrência de irregularidades na escrituração contábil da empresa, nos termos do §6º, do artigo 33 da Lei 8.212/1991. É o que se infere do item 6 daquele documento, que apresentou “*Dos Fatos e Irregularidades contábeis que determinaram o lançamento por aferição indireta*”, infrações anteriormente mencionadas.

A Delegacia Regional de Julgamento concluiu o seguinte:

MÉRITO

DESCONSIDERAÇÃO DA CONTABILIDADE. AFERIÇÃO INDIRETA. FISCALIZAÇÃO DE OBRA DE CONSTRUÇÃO CIVIL

Trata-se o presente processo de Auto de Infração por descumprimento de obrigação principal, no valor total de R\$ 230.106,69, referente a contribuições sociais incidentes sobre a remuneração da mão-de-obra utilizada na execução de três obras de construção civil matriculadas no Cadastro Específico do INSS – CEI nºs 50.017.30992/73, 50.071.42195/78 e 50.017.32290/72, ao encargo da empresa, incidentes sobre a remuneração dos segurados empregados e as destinadas ao financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrentes dos riscos ambientais do trabalho. O crédito previdenciário foi constituído a partir da remuneração de segurados empregados utilizados na execução das obras de construção civil aferidas indiretamente.

Nos itens 6.3 e 6.4 do Relatório Fiscal – Refisc (fls. 63 a 67), constam relacionados seis tipos de irregularidades, identificadas na contabilidade do sujeito passivo pela autoridade fiscal durante o período fiscal de 2005 a 2008.

Ao contestar pontualmente a irregularidades relacionadas no item 2.2 do Refisc, a própria impugnante reconhece a ocorrência de equívocos; de lapsos; de pequenos erros na escrituração contábil e de ausência de comprovantes, que no entanto, segundo o seu entendimento, nada têm a ver com o custeio das obras de construção civil, fonte de fatos geradores de contribuições previdenciárias, pois “as irregularidades trazidas têm como ponto crucial a contabilização da operação sem a contrapartida do recebimento de valores, o que representa fato gerador para outros tributos, diversos da Contribuição Previdenciária ora cobrada”; que “sua contabilidade é feita dentro dos ditames legais, tanto que, quando encontrado o erro, corrige através das alterações contábeis condizentes”, e acrescenta que “a ocorrência destes pequenos equívocos e esquecimentos não são capazes de determinar a desclassificação de toda uma contabilidade, eis que podem (como o foram) ser corrigidos de modo a não causar nenhum prejuízo à tributação”.

Ao contrário do entendimento da contribuinte notificada, entende o presente julgamento que não se constituem meras irregularidades as suas assumidas falhas

de contabilização. Bem como, não cabe à autoridade fiscal, e muito menos à contribuinte, avaliar se todas estas falhas, que certamente influenciam no resultado do exercício fiscal, são ou não relevantes para fins de cálculo das contribuições previdenciárias devidas.

Uma vez identificadas tais discrepâncias pela autoridade fiscal, e levando-se em consideração a relevante quantidade e incidências de um mesmo procedimento faltoso, tal como a contabilização de diversos cheques sem comprovação de despesa efetuada, relatada no item 6.4, leva a este julgamento concluir que não se tratam de meros equívocos pontuais, mas de cometimento de faltas intencionais e sistematizadas.

Cumpramos esclarecer que, em se tratando de matéria tributária, não importa se o contribuinte deixou de atender às exigências da lei por má-fé, por intuito de sonegação ou, ainda, se tal fato aconteceu por descuido ou desconhecimento. A infração é do tipo objetiva, na forma do artigo 136 do C.T.N. (Lei 5.172, de 1966), isto é, “a responsabilidade por infrações da legislação tributária independe da intenção do agente ou do responsável e da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato.”

Assim, uma vez constatada determinada infração à legislação tributária em procedimento fiscal, não cabe à autoridade fiscal agir com discricionariedade. Entende-se que acertadamente a autoridade lançadora lavrou o presente auto de infração, a quem não cabe decidir pela aplicação ou não da norma legal, mas pelo contrário, por ser a atividade pública plenamente vinculada, sob pena de responsabilidade funcional, como adverte o parágrafo único do art.142 do Código Tributário Nacional, a norma legal não pode ser descumprida:

“Art.142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

Parágrafo único. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional”.

Enquadra-se perfeitamente a situação encontrada no § 3º do art. 33 da Lei nº 8.212/91 (apresentação deficiente de documento), que autoriza a sua desconsideração da contabilidade.

Lei nº 8.212/91

Art. 33. À Secretaria da Receita Federal do Brasil compete planejar, executar, acompanhar e avaliar as atividades relativas à tributação, à fiscalização, à arrecadação, à cobrança e ao recolhimento das contribuições sociais previstas no parágrafo único do art. 11 desta Lei, das contribuições incidentes a título de substituição e das devidas a outras entidades e fundos. (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009). (...)

§ 2º A empresa, o segurado da Previdência Social, o serventuário 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. (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009).

§ 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. (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009)..

(...)

§ 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.

RPS - Decreto nº 3.048/99

Art. 233 - Ocorrendo recusa ou sonegação de qualquer documento ou informação, ou sua apresentação deficiente, o Instituto Nacional do Seguro Social e a Secretaria da Receita Federal podem, sem prejuízo da penalidade cabível nas esferas de sua competência, lançar de ofício importância que reputarem devida, cabendo à empresa, ao empregador doméstico ou ao segurado o ônus da prova em contrário.

Parágrafo único - Considera-se deficiente o documento ou informação apresentada que não preencha as formalidades legais, bem como aquele que contenha informação diversa da realidade, ou, ainda, que omita informação verdadeira.

Uma vez corretamente demonstrada pela autoridade fiscal a ocorrência da infração, o ônus da prova em contrário de que não houve o fato infringente compete ao sujeito passivo, já que a organização e disponibilização da documentação fiscal é responsabilidade do contribuinte, conforme disposto no art. 225 § 5o do RPS/99, abaixo transcrito. Confira-se o que diz o citado art. 225 § 5o do RPS/99, in verbis:

Art.225. A empresa é também obrigada a:

...

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 e à Secretaria da Receita Federal todas as informações cadastrais, financeiras e contábeis de interesse dos mesmos, na forma por eles estabelecida, bem como os esclarecimentos necessários à fiscalização;

Extrai-se dos autos que a autuação foi devidamente formalizada e motivada com atendimento das formalidades essenciais, e incumbe à contribuinte o ônus da prova em contrário, segundo mandamento expresse na Lei nº 9.784/99, Art. 36.

Quanto a alegação de que a maior parte das irregularidades identificadas na contabilidade pela fiscalização já foram devidamente corrigidas, deve-se informar que ao contribuinte cabe a faculdade de corrigir seus documentos fiscais a qualquer momento.

Lembrando, porém, que não se pode mais valer-se do benefício da espontaneidade assim que se inicia qualquer procedimento administrativo nos termos do que disciplina o parágrafo único do art. 138 da Lei nº. 5.172, de 25 de outubro de 1966 (Código Tributário Nacional - CTN), *verbis*:

“Não se considera espontânea a denúncia apresentada após o início de qualquer procedimento administrativo ou medida de fiscalização, relacionados com a infração.”

No mesmo sentido dispõe o art. 7º., § 1º., do Dec. nº. 70.235, de 1972, ao destacar que o início do procedimento fiscal exclui a espontaneidade do sujeito passivo.

Destarte, constatado que a autoridade lançadora agiu com estrita observância das normas legais que regem a matéria em questão, e não tendo a interessada demonstrado que as irregularidades em sua contabilidade, detectadas pela fiscalização, não ocorreram, deve ser mantido Auto de Infração.

Assim como se procede em toda e qualquer auditoria fiscal que objetive identificar fatos geradores de contribuições previdenciárias não declaradas pelo contribuinte, também em relação às fiscalizações de fatos geradores específicos, incorridos em obra de construção civil de responsabilidade de pessoa jurídica, os créditos previdenciários são inicialmente constituídos por aferição direta, tomando-se como referência a análise comparativa entre dois ou mais documentos administrativos, operacionais e contábeis, tais como folhas de pagamentos; holerites; recibos de pagamentos de salários, Termos de Rescisões de Contratos de Trabalho, Recibos de Vales, GFIPs, Livros Diários, razão ou caixa, etc., onde as informações registradas em um tipo de documento devem, automaticamente, possuírem reflexos em outro tipo de documento, a exemplo dos livros contábeis da empresa, que devem conter registros de todas as receitas e despesas incorridas, dentre estas as remunerações dos seus colaboradores e fornecedores de produtos e serviços.

Este tipo procedimento fiscalizatório, com base em informações contidas em documentos afins e na escrituração contábil da empresa relativo a obras de construção civil, está previsto no art. 380 da Instrução Normativa RFB nº 971, de 13/11/2009, que dispõe sobre normas gerais de tributação previdenciária e de arrecadação das contribuições sociais destinadas à Previdência Social e as destinadas a outras entidades ou fundos, administradas pela Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB), considerando escrita contábil aquela que apresenta os livros Diário e Razão devidamente escriturado e formalizado, *verbis*:

DOS PROCEDIMENTOS FISCAIS

Da Auditoria na Construção Civil pela Análise dos Documentos Contábeis

Art. 380. A obra ou o serviço de construção civil, de responsabilidade de pessoa jurídica, deverá ser auditada com base na escrituração contábil, observado o disposto nos arts. 328 e 330, e na documentação relativa à obra ou ao serviço.

§ 1º Os livros Diário e Razão, com os lançamentos relativos à obra, serão exigidos pela fiscalização após 90 (noventa) dias contados da ocorrência dos fatos geradores.

§ 2º Aplica-se o disposto neste artigo às obras edificadas na forma do art. 323.

Subsidiariamente, estando o sujeito passivo obrigado a elaborar escrituração contábil, mas não a elaborando, ou quando a sua contabilidade não espelhe a sua realidade econômico-financeira por omissão de qualquer lançamento contábil ou por não registrar o movimento real da remuneração dos segurados utilizados para a execução da obra, deverá a fiscalização constituir possíveis créditos previdenciários em função do valor da mão-de-obra empregada proporcional à área construída e ao padrão da obra, procedimento este autorizado pelo art. 381 da IN 971, *verbis*:

Art. 381. A base de cálculo para as contribuições sociais relativas à mão-de-obra utilizada na execução de obra ou de serviços de construção civil será aferida

indiretamente, com fundamento nos §§ 3º, 4º e 6º do art. 33 da Lei nº 8.212, de 1991, quando ocorrer uma das seguintes situações:

...

II - quando não houver apresentação de escrituração contábil na forma estabelecida no § 5º do art. 47;

III - quando a contabilidade não espelhar a realidade econômico-financeira da empresa por omissão de qualquer lançamento contábil ou por não registrar o movimento real da remuneração dos segurados a seu serviço, do faturamento ou do lucro; (grifo nosso)

...

V - quando os documentos ou informações de interesse da RFB forem apresentados de forma deficiente.

§ 1º Nas situações previstas no caput, a base de cálculo aferida indiretamente será obtida:

I - mediante a aplicação dos percentuais previstos nos arts. 336, 451 e 455, sobre o valor da nota fiscal, da fatura ou do recibo de prestação de serviços ou sobre o valor total do contrato de empreitada ou de subempreitada;

II - pelo cálculo do valor da mão-de-obra empregada, correspondente ao padrão de enquadramento da obra de responsabilidade da empresa e proporcional à área construída;

III - por outra forma julgada apropriada, com base em contratos, informações prestadas aos contratantes em licitação, publicações especializadas ou em outros elementos vinculados à obra, quando não for possível a aplicação dos procedimentos previstos nos incisos I e II.

§ 2º Na contratação de serviços mediante cessão de mão-de-obra ou empreitada total ou parcial, até janeiro de 1999, aplicar-se-á, observado o disposto no inciso VIII do art. 152, a responsabilidade solidária, na forma da Seção III do Capítulo IX do Título II, em relação às contribuições incidentes sobre a base de cálculo apurada na forma deste artigo, deduzidas as contribuições já recolhidas, se existirem.

§ 3º Na contratação de empreitada total a partir de fevereiro de 1999, não tendo o contratante usado da faculdade da retenção prevista no art. 164, aplicar-se-á a responsabilidade solidária, observado o disposto no art. 157, em relação às contribuições incidentes sobre a base de cálculo apurada na forma deste artigo, deduzidas as contribuições já recolhidas, se existirem.

§ 4º As formas de aferição previstas nos incisos I a III do § 1º somente são aplicáveis às obras de construção civil.

Em sendo assim, em decorrência do motivo apresentado no Relatório Fiscal, não devem prosperar as alegações da interessada. **Pois nota-se que, acertadamente, a sua contabilidade foi adequadamente desconsiderada pela autoridade fiscal, e os créditos previdenciários, correspondentes às obras de construção civil em questão, arbitrados pelo método CUB de aferição indireta e, com estes procedimentos adotados e descritos pela fiscalização, ficou plenamente caracterizada a ocorrência dos fatos geradores, permitindo à impugnante verificar os valores lançados e, se for o caso, contestá-los fundamentadamente.** (grifos acrescidos)

Ao contrário do que afirma o Recorrente, entendo que a decisão de piso foi devidamente fundamentada e motivada, e analisou os documentos apresentados em correção de alguns dos erros de contabilização apontados. A decisão de piso apenas vai numa direção diversa à defesa do Recorrente, ao entender que estavam presentes os elementos necessários para a desconsideração da contabilidade e aferição indireta das contribuições previdenciárias e que as correções realizadas não comprovam a regularidade da sua contabilidade.

A motivação e a fundamentação legal das decisões e/ou acórdãos são condições *sine qua non* à sua validade, e suas ausências ensejam a nulidade da decisão. Aliás, a falta da motivação e fundamentação clara e precisa da decisão e/ou acórdão, além de contrariar o artigo 50⁵ da Lei nº. 9.784/99 e o artigo 31⁶ do Decreto nº. 70.235/72, fere de morte, igualmente, os consagrados direitos de defesa e do contraditório do contribuinte, que não terá a condição necessária para exercê-los, na forma do artigo 50, inciso LV, da CR/88, *in verbis*:

Art. 5º.

(...)

LV - aos litigantes, em processo judicial ou administrativo, e aos acusados em geral são assegurados o contraditório e ampla defesa, com os meios e recursos a ela inerentes;

As decisões desmotivadas e sem fundamentação devem ser consideradas nulas, como determina o artigo 59, inciso II, do Decreto nº 70.235/72:

Art. 59. São nulos:

(...)

II — os despachos e decisões proferidos por autoridades incompetentes ou com preterição do direito de defesa.

Contudo, no presente caso não se vislumbra falta de motivação ou fundamentação, tendo a decisão de piso analisado o procedimento do lançamento e as correções feitas pelo Recorrente em seus lançamentos contábeis, entendendo que tais correções não levaram à regularização de sua contabilidade ou na comprovação de que as bases de cálculo das contribuições previdenciárias adotadas estariam corretas.

Diante do exposto, rejeito a preliminar de nulidade arguida.

3. Da Aferição Indireta

A discordância do Recorrente reside no fato de que ele afirma que cometeu meros equívocos contábeis, corrigíveis, e que tais equívocos não seriam capazes de levar à desconsideração de sua contabilidade e à aferição indireta. Ademais, sustenta que a aferição indireta não seria possível porque as irregularidades verificadas não tinham qualquer relevância para fins de cálculo das contribuições previdenciárias. Seu argumento se baseia no fato de que foram apresentados todos os documentos referentes às contribuições previdenciárias: Folhas de

⁵ Art. 50. Os atos administrativos deverão ser motivados, com indicação dos fatos e fundamentos jurídicos (...) §1º. A motivação deve ser explícita, clara e congruente (...)

⁶ Art. 31. A decisão conterá relatório resumido do processo, fundamentos legais, conclusão e ordem de intimação, devendo referir-se, expressamente, a todos os autos de infração e notificações de lançamento objeto do processo, bem como às razões de defesa suscitadas pelo impugnante contra todas as exigências.

Pagamento, GFIP's, Comprovantes de recolhimento, e que a fiscalização não teria indicado irregularidades nos mesmos. Ademais, tais documentos teriam sido analisados pela Receita Federal no momento de emissão das CND's das obras.

Portanto, a grande questão que se coloca no presente caso é se a fiscalização precisa identificar inconsistências relacionadas diretamente às contribuições previdenciárias para desconsiderar a contabilidade e promover a aferição indireta.

A utilização de métodos indiretos para apuração dos fatos geradores é medida excepcional, e a auditoria fiscal deve utilizá-los quando estiverem presentes as circunstâncias que autorizam o procedimento, conforme previsto no artigo 33, parágrafos 3º, 4º e 6º da Lei nº. 8.212/1991. *Verbis*:

Art. 33. À Secretaria da Receita Federal do Brasil compete planejar, executar, acompanhar e avaliar as atividades relativas à tributação, à fiscalização, à arrecadação, à cobrança e ao recolhimento das contribuições sociais previstas no parágrafo único do art. 11 desta Lei, das contribuições incidentes a título de substituição e das devidas a outras entidades e fundos. (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009). (...)

§ 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. (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009).

§ 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. (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009)..

(...)

§ 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.** (grifos acrescentados)

Vê-se, portanto, da leitura do §6º do art. 33, da Lei nº. 8.212/91, que o agente fiscal, tendo verificado que *a contabilidade não registra o movimento real de remuneração dos segurados a seu serviço, do faturamento e do lucro*, promoveu a aferição indireta das contribuições, seguindo os exatos termos da legislação.

Tal procedimento deve estar fundamentado e motivado nos autos do processo, além de atender aos princípios da razoabilidade e proporcionalidade, sob pena de nulidade ou improcedência do lançamento.

No presente caso, a fiscalização detalhou o procedimento de fiscalização no Relatório de Fiscalização, apresentou as razões que levaram à aferição indireta, fundamentando a aferição indireta nas impropriedades da sua contabilidade, listando as infrações cometidas, ou seja, no §6º do art. 33, da Lei nº. 8.212/91.

Ademais, o entendimento da fiscalização sobre as inconsistências em sua contabilidade não eram novidade para o Recorrente, que já tinha sido autuado por razões semelhantes e respondido a outros processos administrativos. A fiscalização instruiu o processo

com a cópia do Acórdão nº. 02-17.746, proferido pela DRJ de Belo Horizonte, em 14 de maio de 2008, que julgou o lançamento procedente. Sobre as práticas contábeis adotadas pelo Recorrente, **principalmente sobre a conta Caixa e os cheques**, que o Recorrente defendeu como sendo prática lícita, assim se manifestou a decisão (V2 - e-fls. 315):

É sabido que a conta Caixa pode estar relacionada, basicamente, a receitas e a despesas operacionais da empresa, e a outras entradas e saídas, a exemplo de integralização de capital, juros e dividendos recebidos, pagamentos a acionistas, aquisição de bens do ativo permanente, etc.

No caso em análise, o suprimimento da conta Caixa significou mera entrada de numerário sem trazer nenhuma correspondência com desembolsos realizados ou a realizar.

Dessa forma, os registros contábeis da impugnante omitem operações relevantes, sejam relacionados a valores patrimoniais ou de resultado.

Isso representa ofensa ao princípio contábil da Universalidade dos Fenômenos Patrimoniais, invalidando as demonstrações contábeis, pois, não incluindo a totalidade dos fenômenos patrimoniais, essas demonstrações não poderão refletir adequadamente a situação econômica - financeira do patrimônio e nem do resultado do exercício. (grifos acrescidos)

Mesmo ciente de que tal procedimento contábil não era aceito pela fiscalização, o Recorrente o manteve, comprometendo a regularidade de sua escrita contábil para as demais obras de construção civil.

Portanto, entendo que a aferição indireta realizada pela fiscalização possui amparo na legislação, e o auto de infração encontra-se fundamentado.

Se tal procedimento encontra-se albergado na norma, qual é, então, a prova que o contribuinte precisaria fazer para demonstrar que a sua base de cálculo estava correta e não a base presumida no procedimento fiscalizatório? Faço esta pergunta porque, o Recorrente insiste ter promovido correções de seus lançamentos contábeis e que essas correções seriam suficientes para desconstituir a aferição indireta e comprovar que seus recolhimentos a título de contribuição previdenciária estariam corretos.

Primeiramente, entendo que tais correções não comprovam a regularidade da sua contabilidade ou desconstituem a aferição indireta promovida. Muito pelo contrário, o Recorrente admite as infrações cometidas.

Nos termos do § 4.º do art. 33 da Lei nº 8.212/1991, tendo-se as contribuições sido apuradas por arbitramento, o ônus de fazer prova para desconstituir a exigência é do responsável pela obra. O Recorrente não faz prova de que a base de cálculo utilizada para recolhimento das contribuições previdenciárias estaria correta. O cálculo realizado pela fiscalização pelo método CUB, usando as informações das obras específicas, sequer é mencionado em sua defesa, não há comprovação dos pagamentos registrados em folha, não há comprovação de que os recolhimentos realizados corresponderam à realidade da execução das obras. Portanto, entendo que o Recorrente não se desincumbiu de comprovar a regularidade de seus recolhimentos.

Ora, o arbitramento é presunção legal *juris tantum*, que admite prova em contrário. Ou seja, a fiscalização faz lançamento do tributo com base em presunção de que aquela seria a base correta, **mas tal presunção não prevalece se o contribuinte comprova a**

correção da base de cálculo por ele apurada e dos recolhimentos efetivamente realizados. Isso porque o direito tributário não admite a tributação com base em presunções absolutas. É como nos ensina Heleno Torres⁷:

Sobre o uso das presunções legais no direito tributário, pela circunstância de alheamento da administração em face de todos os fatos passíveis de serem alcançados para tributação e pela exigência de demonstração de provas, por parte das autoridades administrativas, a cada ato de lançamento tributário, em favor da simplificação, qualquer recurso ao uso de presunções legais deve satisfazer a estritos requisitos de justificação, sob pena de afetar os princípios de segurança jurídica e interdição do arbítrio, e ter por prejudicada sua aplicação. Todavia, o uso de presunções em matéria tributária há de encontrar limites muito claros. Primeiro, tais presunções só poderão ser de ordem probatória (presunção simples ou hominis); e, quando criadas por lei, não poderão ser absolutas, mas só relativas, admitindo a devida prova em contrário por parte do alegado, com liberdade de meios e formas. Segundo, a Administração deve respeitar o caráter de subsidiariedade dos meios presuntivos, pois só de modo excepcional se deve valer deles, na função de típica finalidade aliviadora ou igualdade de armas, nas hipóteses em que encontrar evidente dificuldade probatória. Terceiro, porque a verdade material é o parâmetro absoluto da tributação, qualquer modalidade de presunção relativa, há de ser aplicada com estrito respeito aos direitos fundamentais, e a legalidade, acompanhada de devido processo legal e sem qualquer espécie de discricionariedade que leve ao abuso de poder.

Assim, como se observa, o procedimento do arbitramento, uma vez constatados os requisitos exigidos na legislação, é legal e inverte o ônus da prova ao contribuinte, que deve apresentar prova consistente e que não deixe dúvidas da correta apuração e recolhimento das contribuições previdenciárias em questão, o que não foi feito, no presente caso.

É como tem se posicionado o CARF em várias oportunidades:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/12/2003 a 30/06/2007 AFERIÇÃO INDIRETA. CONSTRUÇÃO CIVIL.

Restando comprovado não ter o registro das obras de construção civil observado os regramentos fiscais e contábeis aplicáveis, é possível ser apurada a base de cálculo das contribuições mediante o procedimento de aferição indireta.

(Acórdão nº. 2202-008.433, Relator Conselheiro Ronnie Soares Anderson, 2ª Seção, 2ª Câmara, 2ª Turma Ordinária, sessão de 15 de julho de 2021).

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/04/2005 a 31/03/2006

CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. CONSTRUÇÃO CIVIL.

O responsável por obra de construção civil está obrigado a recolher as contribuições arrecadadas dos segurados e as contribuições a seu cargo, incidentes sobre a remuneração dos segurados utilizados na obra e por ele diretamente contratados, de forma individualizada por obra, em documento de arrecadação identificado com o número da inscrição da obra.

⁷ TORRES, Heleno Taveira. Controle sobre Preços de Transferência. Legalidade e Uso de Presunções no Arbitramento da Base de Cálculo dos Tributos. O Direito ao Emprego do Melhor Método. Limites ao Uso do PRL60 na Importação. RFDT 06/2 I, dez/03

ÔNUS DA PROVA.

Cabe ao interessado a prova dos fatos que tenha alegado. Art. 36 da Lei nº 9.784/99.

(Acórdão nº. 2402-009.453, Relatora Conselheira Ana Claudia Borges de Oliveira, 2ª Seção, 4ª Câmara, 2ª Turma Ordinária, sessão de 2 de fevereiro de 2021).

4. Conclusão

Ante o exposto, concluo o voto no sentido de CONHECER o Recurso Voluntário, REJEITAR a preliminar de nulidade e no mérito, NEGAR-LHE PROVIMENTO.

(documento assinado digitalmente)

Ana Carolina da Silva Barbosa