



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
SEGUNDA SEÇÃO DE JULGAMENTO

Processo n° 11080.722146/2012-25
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 2202-003.742 – 2ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 16 de março de 2017
Matéria Contribuição Previdenciária - obra de construção civil - CUB
Recorrente ZANON COMÉRCIO, SERVIÇOS E TRANSPORTE LTDA.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/12/2011 a 31/12/2011

NULIDADE DA DECISÃO DE PRIMEIRA INSTÂNCIA. CERCEAMENTO DE DEFESA. INEXISTÊNCIA.

Não ocasiona cerceamento de defesa do contribuinte e não é nulo o acórdão de primeira instância que desconhece ou nega pedido de perícia quando os fundamentos que conduziram a essa decisão estão expressos no voto.

PEDIDO DE PERÍCIA. FALTA DE QUESITOS. DESNECESSIDADE.

Considera-se não formulado o pedido de perícia para o qual não há indicação dos quesitos e perito. O julgador administrativo pode indeferir o pedido de produção de provas, como diligências e perícias, se julgá-las desnecessárias.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/12/2011 a 31/12/2011

OBRA DE CONSTRUÇÃO CIVIL. AFERIÇÃO INDIRETA. REGULARIZAÇÃO COM BASE NA ÁREA CONSTRUÍDA E PADRÃO DA OBRA. CUB.

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

ALEGAÇÕES DE INCONSTITUCIONALIDADE E ILEGALIDADE DE LEI TRIBUTÁRIA.

Súmula CARF n° 2: "O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária."

MULTA DE OFÍCIO. REGULARIZAÇÃO DE OBRA DE CONSTRUÇÃO CIVIL. LANÇAMENTO FISCAL. CABIMENTO.

A regularização da obra de construção civil deve ser efetuada por iniciativa do contribuinte mediante apresentação à RFB da Declaração e Informação Sobre Obra (DISO). A necessidade da atuação do fisco para efetivar a regularização da obra, por meio de lançamento, acarreta a aplicação da multa de ofício.

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA. CABIMENTO.

A realização, pelo contribuinte, de uma série de atos com o objetivo de se utilizar, indevidamente, das remunerações dos trabalhadores na indústria para regularizar obra de construção civil e obter da Certidão Negativa de Débitos (CND), se coaduna com a conduta de sonegação e fraude a que se refere os art. 71, 72 e 73, da Lei nº 4.502/1964, e ocasiona a qualificação da multa.

MULTA. AGRAVAMENTO. ACRÉSCIMO DE METADE (50%) DO VALOR DA MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA. 225%. INAPLICABILIDADE. JURISPRUDÊNCIA ADMINISTRATIVA.

É farta a jurisprudência do antigo Conselho de Contribuintes e também deste CARF, no sentido de que a simples não apresentação de documentos ou respostas requeridas pela Fiscalização, quando não obstaculizam seu trabalho, não justifica o agravamento da multa. O agravamento da multa de ofício pelo atraso ou não atendimento de intimações e pedidos de esclarecimentos só tem aplicação quanto efetivamente demonstrada a recusa ou efetivo prejuízo ao procedimento fiscal. Acórdão 2202-003.152- 2ª Câmara / 2ª Turma Ordinária Sessão de 15 de fevereiro de 2016. Precedente desta Turma.

DECADÊNCIA. TRIBUTOS LANÇADOS POR HOMOLOGAÇÃO. MATÉRIA DECIDIDA NO STJ NA SISTEMÁTICA DO ART. 543-C DO CPC.

O art. 62-A do RICARF obriga a utilização da regra do RESP nº 973.733 - SC, decidido na sistemática do art. 543-C do Código de Processo Civil, o que faz com a ordem do art. 150, §4º, do CTN, só deva ser adotada nos casos em que o sujeito passivo antecipar o pagamento e não for comprovada a existência de dolo, fraude ou simulação, prevalecendo os ditames do art. 173, I, nas demais situações.

Recurso Voluntário Provido em Parte

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, rejeitar as preliminares de nulidade e de decadência. No mérito, por maioria de votos, dar provimento parcial ao recurso, para desagrar a multa de ofício, reduzindo-a ao percentual de 150%, vencidas as Conselheiras Rosemary Figueiroa Augusto (Relatora) e Cecília Dutra Pillar, que negaram provimento ao recurso. Foi designado o Conselheiro Marcio Henrique Sales Parada para redigir o voto vencedor, na parte em que foi vencida a Relatora.

(Assinado digitalmente)

Marco Aurélio de Oliveira Barbosa - Presidente.

(Assinado digitalmente)

Rosemary Figueiroa Augusto - Relatora.

(Assinado digitalmente)

Marcio Henrique Sales Parada - Redator Designado.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Marco Aurélio de Oliveira Barbosa (Presidente), Júnia Roberta Gouveia Sampaio, Dílson Jatahy Fonseca Neto, Rosemary Figueiroa Augusto, Martin da Silva Gesto, Cecília Dutra Pillar, Márcio Henrique Sales Parada, Theodoro Vicente Agostinho (Suplente convocado).

Relatório

Trata-se de recurso voluntário (fls. 2117/2141) interposto pelo sujeito passivo em epígrafe, em 19/12/2012, contra a decisão proferida no Acórdão nº 10-41.181 (fls. 2093/2107), pela 14ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Porto Alegre (DRJ/POA), que julgou improcedente a impugnação.

Resumidamente, conforme Relatório Fiscal de fls. 20/26 o auto de infração exige contribuição previdenciária, da parte patronal e dos segurados, bem como as contribuições destinadas às outras entidades ou fundos (terceiros), correspondentes à obra de construção civil de propriedade do contribuinte (matricula CEI nº 35.720.02058/79), cuja mão-de-obra foi apurada por meio de aferição indireta calculada com base no Custo Unitário Básico (CUB), na competência 12/2011, em face da desconsideração do livro caixa do contribuinte e da não apresentação do livro registro de inventário.

Na impugnação o contribuinte alegou em síntese: a homologação tácita do crédito tributário em relação ao ano de 2007, diante do previsto no artigo 150, § 4.º do CTN; sucessivamente, pediu a aplicação do artigo 173 do CTN, declarando a decadência do direito de constituir o crédito tributário pelo transcurso de mais de cinco anos; e se manifestou acerca (a) da plena possibilidade de demonstração dos valores gastos na obra e da conseqüente impossibilidade da aferição indireta; (b) do princípio da verdade material e da instrumentalidade do processo; (c) da negativa de vigência ao princípio da legalidade e da

cobrança em duplicidade; (d) da compensação dos valores pagos; e (e) das multas aplicadas. Pede perícia contábil e demais produção de provas.

A seguir, transcreve-se o relatório detalhado feito pela autoridade julgadora de primeira instância administrativa:

ZANON COMÉRCIO, SERVIÇOS E TRANSPORTE LTDA. teve lavrados contra si os seguintes Autos de Infração - AIs:

a) AI n.º DEBCAD 51.018.016-7, no valor de R\$ 1.136.068,71 (um milhão, cento e trinta e seis mil e sessenta e oito reais e setenta e um centavos), relativo ao lançamento de contribuições previdenciárias patronais, inclusive aquela destinada ao financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho, incidentes sobre as remunerações pagas, devidas ou creditadas a segurados empregados;

b) AI n.º DEBCAD 51.018.017-5, no valor de R\$ 383.654,69 (trezentos e oitenta e três mil, seiscentos e cinquenta e quatro reais e sessenta e nove centavos), relativo ao lançamento de contribuições previdenciárias, parte dos segurados, incidentes sobre as remunerações pagas, devidas ou creditadas a segurados empregados; e

c) AI n.º DEBCAD 51.018.018-3, no valor de R\$ 278.149,67 (duzentos e setenta e oito mil, cento e quarenta e nove reais e sessenta e sete centavos), relativo ao lançamento de contribuições destinadas a outras entidades e fundos, no caso, o Fundo Nacional de Desenvolvimento da Educação - FNDE, Instituto Nacional de Colonização e Reforma Agrária - INCRA, Serviço Social da Indústria - SESI, Serviço Nacional da Indústria - SENAI e Serviço Brasileiro de Apoio às Micro e Pequenas Empresas - SEBRAE, incidentes sobre as remunerações pagas, devidas ou creditadas a segurados empregados.

Os valores lançados referem-se à competência dezembro de 2011, e foram consolidados em 06 de março de 2012.

No Relatório do Procedimento Fiscal (fls. 20/26), a autoridade lançadora presta informações acerca da ação fiscal desenvolvida junto à empresa, bem assim no tocante à lavratura dos autos de infração supra-referidos.

Observe-se, contudo, desde já, que as contribuições objeto do presente processo referem-se à obra de construção civil inscrita sob a matrícula CEI n.º 35.720.02058/79, localizada na Av. Almirante Maximiliano da Fonseca, s/número, distrito industrial de Rio Grande, RS.

O expediente vem instruído pelos documentos de fls. 28/2061.

A empresa impugnou tempestivamente as exigências, através do arrazoado de fls. 2063/2080. A ciência dos autos de infração ocorreu em 19 de março de 2012, enquanto que a impugnação foi protocolizada em 16 de abril de 2012.

Preliminarmente, entende deva ser aplicado o disposto no artigo 150, parágrafo 4.º, do Código Tributário Nacional - CTN, anulado-se a “cobrança das contribuições previdenciárias dos exercícios compreendidos entre 01/2007 e 01/2008, declarando, outrossim, a extinção do crédito tributário (art. 156 V do CTN) em relação à esses períodos”, bem assim expurgando-se “todas as multas e juros incidentes sobre o referido lançamento em relação à contribuição patronal, do segurado e de terceiros, bem como eventual obrigação acessória.”

Afirma, no caso, haver efetuado o autolancamento tributário das contribuições ora sob cobrança, sem que a autoridade fazendária tenha se pronunciado após cinco anos. Salienta, ainda, que “o auto lancamento previdenciário ocorre de forma mensal, por meio da entrega das GFIPs de modo que é defeso ao fiscal arbitrar-lhe contribuições previdenciárias sobre os períodos que excederam 5 anos. Ademais, preconiza o artigo 150, § 4.º do CTN que o ‘dies a quo’ para contagem do prazo de homologação é a data do fato gerador, que, no caso, são os respectivos pagamentos dos funcionários da empresa.”

Ademais, caso se entenda que o autolancamento não foi devidamente feito, invoca “a decadência dos créditos lançados em relação ao ano de 2007, diante da plena aplicação do artigo 173 do Código Tributário Nacional.”

“O lancamento tributário em relação à contribuição previdenciária ora impugnado ocorreu apenas no dia 19/03/2012, por outro lado, verifica-se que as competências que se está cobrando no presente auto de lancamento são de 01/2007 a 30/12/2008, ressaltando que a contribuição previdenciária ora cobrada é de competência mensal, ou seja, segundo Código Tributário Nacional o prazo para lancamento pela autoridade fazendária passa a transcorrer a partir do mês seguinte a ocorrência do fato gerador/fato imponiblel.”

Conclui que operou-se “a decadência da cobrança das contribuições previdenciárias dos exercícios compreendidos entre 01/2007 a 01/2008”, bem assim “a extinção do crédito tributário (art. 156 V do CTN) em relação à esses períodos”, impondo-se “o expurgo de todas as multas e correções incidentes sobre o período decadente, seja sobre contribuição previdenciária patronal; do segurado ou de terceiros.”

No mérito propriamente dito, aponta, primeiramente, a impropriedade da aferição indireta.

Afirma que “o método de aferição indireta utilizado para lavratura dos autos de infração é instrumento de exceção, que permite ao auditor fiscal arbitrar as contribuições previdenciárias nos casos de total impossibilidade de fazê-lo mediante a análise da documentação contábil e fiscal da empresa.” Em assim sendo, “o requisito para a realização de arbitramento é a necessidade de sua utilização em razão da completa impossibilidade de identificação dos fatos imponíveis pela ausência de documentação hábil. Seu objetivo é evitar sonegação fiscal e o decorrente prejuízo ao Erário. Uma vez ausente qualquer desses dois pilares, a aferição indireta não se justifica.”

No caso em apreço, entende que a autoridade lançadora não observou (a) que “a contribuinte conseguiu demonstrar os pagamentos de todos os funcionários da construção civil, os quais foram feitos corretamente em relação à base de cálculo e alíquota, apesar de existir erro em relação à obrigação acessória – cadastramento de mais funcionários do que fora efetivamente utilizado”; (b) que “todos os funcionários da obra possuíam carteira assinada e constavam nas GFIPS e CFIPS”; e (c) que a própria auditora fiscal “conseguiu identificar precisamente quais eram os funcionários da obra e os serviços que prestavam.”

Logo, sendo possível a identificação das bases de cálculo do tributo reclamado, resta afastado o requisito da necessidade da aferição indireta. Assim também quanto ao requisito finalidade/objetivo, “pois uma vez verificada qual a incidência tributária no caso resta inócua o arbitramento.”

Ademais, “diante da plena identificação dos valores referentes às contribuições previdenciárias incidentes sobre folha de pagamento, a aferição indireta além de não atingir sua finalidade importará em cobrança em duplicidade, pois apesar do fato dos funcionários da indústria constarem cadastrados na matrícula CEI e não no CNPJ da indústria, tal fato não gerou débito tributário, mas, no máximo indébito em favor ao contribuinte no caso da obra.”

“Os recolhimentos previdenciários incidentes sobre os serviços prestados em obra foram efetuados [...], de modo que cobrar novamente contribuição previdenciária sobre estes montantes é recair em ‘bis in idem’.”

“Estes fatos afastam a necessidade de aferição indireta pois esta não tem escopo punitivo, mas de lançamento tributário, devendo respeitar os estreitos limites do artigo 3.º do Código Tributário Nacional.”

Assim, “mediante a análise das listas de funcionários e das GFIPS em cotejo com os pagamentos feitos pela contribuinte, é plenamente possível verificar que todos os recolhimentos incidentes sobre sua folha de pagamento foram honrados, não sendo sonogada qualquer quantia, seja na indústria, seja na construção civil.”

Refere que “a própria auditora fiscal verificou que existem 77 funcionários na empresa (ponto 5.36 do Relatório Fiscal)”, devendo ser afastada a aferição indireta no caso, “pois é plenamente possível efetuar-se a aferição direta, da qual se concluirá ao fim pela inexistência de débito.”

Em relação a obra, esclarece (a) que se trata “de construção de um pavilhão industrial, tosco, sem qualquer tipo de acabamento, de mínima complexidade, que está sendo realizada por empregados da própria ZANON/PRADOZEM”; (b) que o único bem adquirido, i.e., que não é produzido dentro da obra, é o cimento, cuja compra pode ser comprovada mediante documentos, e que não integrou o livro de inventário por ser de uso e consumo; (c) que a obra foi iniciada antes de 2007 e, até o presente momento, passados mais de seis anos, foram concluídos “apenas 69%, o que demonstra a sua lentidão justamente pela ausência de terceirização”; (d) que, nos termos da Lei n.º 8.212/91, o prestador de serviço terceirizado seria responsável solidário pelo pagamento de verbas previdenciárias, o que não ocorre no presente caso, em que inexistente tal figura “justamente pela completa ausência de terceirização”; e (e) que “uma vez demonstrado que a empresa utilizou para a construção do pavilhão apenas funcionários próprios, a cobrança de Contribuição Previdenciária deve ocorrer apenas sobre os mesmos, sendo completamente desnecessária e impossibilitada a aferição indireta” – “fato que foi desconsiderado pela ilustre auditora fiscal, que para verificar o montante de eventual débito utilizou o método de aferição indireta”.

Destarte, requer seja afastado o arbitramento por aferição indireta, aplicando-se a aferição direta.

Invoca, neste passo, “o princípio norte do PAF que é o princípio da verdade material”, o qual “encontra eco nos princípios gerais de contabilidade, em específico no da essência sobre a forma”, ambos aplicáveis no presente caso, “pois o contribuinte demonstrou, de forma cabal e sem qualquer rastro de dúvida, a possibilidade de plena aferição direta, a qual evidenciará a verdade material.”

“Apesar de existirem pequenos erros formais na contabilidade, a análise em conjunto dos documentos antes elencados, comprovaram, de forma individualizada, os custos de mão de obra ocorrentes nessa obra em específico.”

“Nesse sentido, verifica-se que a fundamentação do lançamento tributário é, unicamente formal, motivo pelo qual é repudiada pelos princípios baluartes de nosso processo administrativo fiscal. Com efeito, a argumentação de que mero problema formal pode gerar lançamento tributário gera enriquecimento sem justa causa à Fazenda Nacional e deixa de propalar o desenvolvimento de contribuinte idôneo.”

Ainda em relação ao arbitramento efetuado por meio de aferição indireta, aduz que a autoridade lançadora “simplesmente deixou de considerar os lançamentos previdenciários realizados pelo contribuinte e o respectivo pagamento dos mesmos, e, em assim sendo, é evidente a incidência dupla da contribuição previdenciária, fato que fere de morte o PRINCÍPIO DA LEGALIDADE TRIBUTÁRIA E DA VEDAÇÃO AO CONFISCO.”

Mais especificamente: em relação à única hipótese de incidência tributária ocorrida, “que foi o salário dos funcionários (indústria)”, as obrigações foram escrituradas, mesmo que na matrícula CEI, e a respectiva contribuição previdenciária devidamente apurada e paga, seja em relação à empresa, aos segurados ou a terceiros.

A cobrança ora impugnada é, portanto, ilegal, tendo em vista que “não é o método de apuração que fará surgir qualquer tributo mas o critério material da regra matriz de incidência tributária prevista em nossa Constituição Federal e, no presente caso, a única hipótese ocorrente foi tributada e devidamente paga pelo contribuinte.”

Invoca, ainda, a aplicação do artigo 142, parágrafo único, do CTN, segundo o qual “o lançamento tributário é ato vinculado”, sujeitando à responsabilização pessoal aquele agente que o fizer discricionariamente. “No presente caso, apesar de plenamente identificável a hipótese de incidência tributária, o lançamento tributário foi feito a despeito da lei, sendo assim passível de responsabilização do agente fiscal.”

“Assim, além de estar-se cobrando tributo indevido está se cobrando em duplicidade pois a mera ocorrência de incongruência em relação à escrituração da contribuinte não configura hipótese de incidência de contribuição previdenciária, sendo necessária a constatação de ausência de recolhimento ao Erário, fato que no presente caso está devidamente afastado.”

Portanto, “estando sobejamente demonstrado que todos os funcionários do contribuinte que prestaram serviços na indústria tiveram sobre seus rendimentos a incidência de todas as contribuições previdenciárias faz-se defeso à administração tributária cobrar o mesmo tributo sobre o mesmo fato imponível impondo-se a anulação do auto de lançamento em relação à sua materialidade.”

Sucessivamente, caso mantida a aferição indireta em relação aos valores pagos aos empregados/prestadores de serviços da indústria, entende deva ser “determinada a plena compensação dos valores pagos a título de contribuição previdenciária, eis que gerarão indébito tributário.”

Por outras palavras, “todos os valores pagos referentes ao presente fato pelo contribuinte deverão ser compensados na aferição indireta, sob pena de incidir em bis in idem.”

Entende, no caso, deva ser realizada “perícia contábil para apuração da diferença destes valores.”

Refere, por fim, que “uma vez demonstrado que inexistente qualquer sonegação fiscal no presente caso, impõe-se seja determinado o redimensionamento da multa aplicada.” Nesse sentido, dispõem os artigos 284 e seguintes do RPS “que as multas terão gradações de acordo com o grau de gravidade das atitudes tomadas pelo contribuinte.”

No presente caso, afirma que “não cometeu nenhum ilícito de ordem material, sendo que a ilustre fiscal utilizou-se de argumentos que não tem qualquer substancialidade”, quais sejam os de que (a) “diante do fato do contribuinte ter declarado em GFIP os empregados da indústria no CEI da obra, esta teria que sofrer penalidade agravada”; e de que (b) “a contribuinte teria entregue documentos de forma intempestiva.”

Observa que a autoridade lançadora “exigia da contribuinte documentos com mais de 5 anos de existência, fato inclusive que lhe era defeso. Ademais o contribuinte buscou entregar todos os documentos requisitados.”

Diante de tais fatos, conclui que as multas arbitradas são excessivas, acabando por ferir, não só o princípio da vedação ao confisco, mas também os princípios constitucionais da razoabilidade e da proporcionalidade.

Destarte, entende devam as multas aplicadas serem revistas e redimensionadas “a patamares razoáveis” – fixando-as em um patamar entre 2% e 20% do imposto supostamente devido, haja vista “a boa-fé da autuada e o inexistente dano ao Erário” – com o que “a multa alcançará seu fim, que é ressarcir o Erário de qualquer prejuízo e punir a recorrente de seu ato (que, como exposto, sequer participou).”

“Por fim salienta-se que o fato de estarem mais trabalhadores inscritos na obra, por erro, tal fato não enseja agravamento da pena por não tratar-se de sonegação fiscal, mas ser mero erro de fato.”

Ao final, a empresa postula, preliminarmente, seja provida a presente impugnação, declarando a decadência do lançamento tributário “em relação ao ano de 2007 diante da extinção do crédito tributário previsto no artigo 150, § 4.º do CTN.” Sucessivamente, “requer a aplicação do artigo 173 do CTN, declarando a decadência em constituir o crédito tributário pelo transcurso de mais de 5 anos.”

No mérito, requer, a um, “seja afastado o arbitramento por aferição indireta diante de sua completa ausência de necessidade e finalidade eis que plenamente possível a aferição direta determinando recálculo do apurado”; a dois, “seja determinado o cotejo do que foi efetivamente pago pelo contribuinte em relação às contribuições previdenciárias para fins de apuração de acordo com a verdade material da existência ou não de débito”; a três, “sejam expurgadas as multas materiais qualificadas eis que o contribuinte não sonegou qualquer tributo; não causou qualquer dano ao erário e incidiu em mero erro formal”.

Postula a produção de prova pericial contábil e de todas as provas em direito admitidas.

Requer, por fim, “sob pena de nulidade”, que todas as intimações sejam extraídas em nome de seu patrono.

Anexa os documentos de fls. 2081/2088, correspondentes à sua representação no presente processo.

A DRJ/SPO julgou improcedente a impugnação e manteve o crédito tributário lançado, conforme ementa a seguir:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/12/2011 a 31/12/2011

CONSTITUCIONALIDADE.

A constitucionalidade das leis é vinculada para a Administração Pública.

PROCURADOR. INTIMAÇÃO.

As intimações devem ser feitas ao sujeito passivo, no domicílio tributário por ele eleito perante a Administração Tributária.

PRODUÇÃO DE PROVAS. PERÍCIA.

É de nenhum efeito o protesto genérico pela produção de provas. Quanto à perícia, especificamente, considera-se não formulado o pedido de sua realização, porquanto não indicados os quesitos referentes aos exames desejados, nem o nome, endereço e qualificação profissional do perito da impugnante. Ademais, não constitui motivo válido para a realização desse exame a simples alegação acerca da necessidade de apuração da diferença de valores a serem compensados, o que poderia ser feito mediante a apresentação de demonstrativo elaborado pela própria postulante.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/12/2011 a 31/12/2011

SALÁRIOS-DE-CONTRIBUIÇÃO. AFERIÇÃO INDIRETA.

A não apresentação de escrituração contábil nos termos da legislação comercial, aliada a uma série de irregularidades verificadas nas folhas de pagamento e nas GFIPs da empresa, justifica a aferição indireta dos salários-de-contribuição, para fins de apuração das contribuições devidas.

OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS. FINALIDADE.

A observância das obrigações tributárias acessórias não constitui mera questão formal, a ser afastada de qualquer maneira, na busca da verdade material. Trata-se de obrigações estabelecidas no interesse da fiscalização tributária, com o objetivo de propiciar à Fiscalização elementos suficientes, que lhe permitam concluir, com segurança, quanto ao correto recolhimento das contribuições devidas pelas empresas.

ESCRITURAÇÃO CONTÁBIL. DISPENSA.

A empresa optante pelo regime de tributação com base no lucro presumido está dispensada da manutenção de escrituração contábil nos termos da legislação comercial, desde que

mantenha a escrituração do Livro Caixa e Livro de Registro de Inventário.

DOCUMENTOS. CONSERVAÇÃO.

A empresa é obrigada a conservar os livros obrigatórios de escrituração comercial e fiscal e os comprovantes dos lançamentos neles efetuados até que ocorra a prescrição dos créditos tributários decorrentes das operações a que se referam.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 01/12/2011 a 31/12/2011

DECADÊNCIA.

As contribuições previdenciárias estão sujeitas, em matéria decadencial, aos prazos estabelecidos Código Tributário Nacional, contados da ocorrência do fato gerador ou do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, conforme tenha havido, ou não, antecipação de pagamento parcial, respectivamente.

MULTA. APLICAÇÃO. ATIVIDADE VINCULADA.

A autoridade julgadora, assim como a autoridade lançadora, está expressamente vinculada à observância das normas legais e regulamentares, não havendo como aplicar multas diferentes daquelas estabelecidas em lei.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Cientificado desse acórdão em 21/11/2012 (AR de fls. 2114), o contribuinte apresentou o recurso voluntário de fls. 2117/2141), em 19/12/2012, no qual alega que a decisão da DRJ é nula por cerceamento de defesa, uma vez que negou seu pedido de perícia, que seria necessária para o julgamento da causa; e requer a baixa dos autos em diligência, permitindo ao contribuinte informar o perito e os quesitos para realização da prova técnica. Além disso, repisa os argumentos e pedidos trazidos na impugnação, exceto o pedido de que todas as intimações sejam extraídas em nome de seu patrono.

Ao analisar o recurso, a 2ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da 2ª Seção do CARF converteu o julgamento em diligência, por meio da Resolução nº 2403-000.248 (fls. 2148/2170), para que a unidade de origem apresentasse as seguintes informações:

- (i) quais foram as irregularidades encontradas no Livro Caixa;
- (ii) quais as movimentações financeiras e bancárias que deixaram de ser registradas no Livro Caixa;
- (iii) quais foram os lançamentos escriturados no Livro Caixa que não foram validados por documentos;

(iv) se as irregularidades encontradas no Livro Caixa estão descritas no Relatório de Procedimento Fiscal, ou em seus Anexos, do presente processo administrativo-fiscal;

(v) considerando-se o regime de tributação de opção pelo lucro presumido da empresa, o seu objeto social e as suas atividades desenvolvidas, se a empresa estaria obrigada a apresentar o Livro Registro de Inventário.

Em resposta, foi trazida aos autos a Informação Fiscal de fls. 2174/2178, que diz que no item 12 do Relatório Fiscal deste processo foi indicada a desconsideração do livro caixa por não registrar toda a movimentação financeira e bancária, e informado sobre a lavratura de auto de infração por descumprimento de obrigação acessória - Código de Fundamentação Legal (CFL) 38, DEBCAD nº 51.001.308-2. Transcreve trechos do Relatório Fiscal do processo nº 11080-722.145/2012-81 (relativo às obrigações acessórias, inclusive quanto ao CFL 38) que especificam as irregularidades no livro caixa, os documentos que deixaram de ser apresentados e que a empresa é obrigada a manter o livro de registro de inventário, uma vez que um dos seus objetivos é o comércio de cereais e fertilizantes.

O contribuinte tomou ciência dessa Informação Fiscal em 13/04/2015 e não se manifestou, conforme informado no despacho da unidade de origem de fls. 2188, que devolveu o processo ao CARF para julgamento.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheira Rosemary Figueiroa Augusto, Relatora.

O recurso é tempestivo e atende às demais condições de admissibilidade. Portanto, merece ser conhecido.

Preliminar de nulidade da decisão recorrida

O sujeito passivo alegou que a decisão recorrida é nula, por cerceamento de defesa, uma vez que negou seu pedido de perícia contábil para verificação de que seria desnecessário realizar a aferição indireta e para demonstrar que pagou vultosos valores de contribuição previdenciária que não foram considerados.

Primeiramente, observa-se que, na impugnação, o contribuinte pediu a perícia para se apurar quais os valores pagos a título de contribuição previdenciária que deveriam ser compensados com os valores calculados na aferição indireta e, ao final, requereu a produção de prova pericial de forma genérica, conforme trechos da peça impugnatória a seguir:

Sucessivamente, caso Vossas Senhorias entendam que a aferição indireta deve ser validada, o que se argumenta apenas em respeito ao princípio da eventualidade na defesa, requer seja determinada a plena compensação dos valores pagos a título de contribuição previdenciária, eis que gerarão indébito tributário.

Assim, todos os valores pagos referentes ao presente fato pelo contribuinte deverão ser compensados na aferição indireta, sob pena de incidir em bis in idem. Requer se proceda em perícia contábil para apuração da diferença destes valores.

(...)

3.6. Requer a produção de prova pericial contábil e de todas as provas em direito admitidas;

Na análise desses pedidos, assim se pronunciou a autoridade julgadora de primeira instância:

Por derradeiro, quanto ao protesto pela produção de provas, especialmente a realização de perícia, formulado pela impugnante, ao final de suas razões, cumpre observar que, nos termos do artigo 16, incisos III e IV, e seu parágrafo 4.º, do Decreto n.º 70.235/72, com as alterações das Leis n.º 8.748/93, e 9.532/97, a impugnação deve mencionar as provas que a impugnante possua e bem assim as diligências ou perícias que pretenda sejam efetuadas, expostos os motivos que as justifiquem, com a formulação dos quesitos referentes aos exames desejados, assim como, no caso de perícia, a indicação do nome, endereço e qualificação profissional do seu perito. Especificamente quanto à prova documental, esta deve ser apresentada na impugnação, precluindo o direito de a impugnante fazê-lo em outro momento processual, a menos que fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior; refira-se a fato ou a direito superveniente; ou se destine a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos.

É, portanto, de nenhum efeito o protesto genericamente formulado pela impugnante, no tocante à produção de provas.

Quanto à realização de perícia, já examinada alhures, reitere-se que se considera não formulado tal pedido, forte no parágrafo 1.º do artigo 16 do Decreto n.º 70.235/72, e alterações, uma vez que não foram apresentados os quesitos referentes aos exames desejados, nem indicados o nome, o endereço e a qualificação profissional do perito da impugnante. Também não se pode considerar, como justificativa válida para a realização desse exame, a necessidade, apontada pela impugnante, de apuração da diferença de valores pagos a título de contribuição previdenciária, a serem compensados em decorrência da aferição indireta dos salários-de-contribuição utilizadas na apuração das exações consideradas nos lançamentos ora impugnados – o que poderia ser feito mediante a simples apresentação de demonstrativo elaborado pela própria postulante.

Verifica-se que a decisão da DRJ fundamentou a negativa da perícia pela falta de apresentação dos quesitos e da qualificação do perito, com fulcro no art. 16, parágrafo 1º do Decreto 70.235/72, e também por entender que a justificativa para tal exame não era válida, uma vez que o próprio contribuinte poderia ter produzido as provas que pretendia.

Assim, não se vislumbra a hipótese de cerceamento de defesa arguida pelo recorrente, posto que os motivos para indeferimento da perícia foram devidamente expostos pela autoridade julgadora, o que permitiu ao contribuinte rebater em seu recurso as razões do indeferimento da prova pericial.

Dessa forma, rejeita-se a preliminar de nulidade da decisão recorrida.

Mérito

Aferição indireta

O recorrente repisa sua insurgência contra a aferição indireta, em síntese, por entender que esta não era necessária, pois diz que conseguiu demonstrar ao fisco os pagamentos de todos os funcionários da construção civil, todos os empregados tinham carteira assinada e a própria fiscalização conseguiu identificar quais eram os funcionários da obra.

A aferição indireta no caso dos autos, conforme os Fundamentos Legais do Débito (FLD), às fls. 5, 10 e 15, está fundamentada nos parágrafos 3º, 4º e 6º, do art. 33, da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, a seguir transcritos:

Art. 33. (...)

*§ 3º Ocorrendo recusa ou sonegação de qualquer documento ou informação, ou sua **apresentação deficiente**, a Secretaria da Receita Federal do Brasil pode, sem prejuízo da penalidade cabível, lançar de ofício a importância devida.*

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

(...)

*§ 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 nossos)

Depreende-se desses dispositivos que a prova regular e formalizada apta a comprovar o montante dos salários pagos pela execução de obra de construção civil é a escrituração contábil; e, na sua falta, a Administração Fazendária pode obter o montante dos salários pagos na execução da obra por meio de cálculo proporcional à área construída e ao padrão da obra.

No caso dos autos, a fiscalização efetuou o arbitramento da remuneração da mão de obra em face da empresa não ter apresentado a escrituração contábil, da qual somente estaria dispensada se mantivesse livro caixa e livro de registro de inventário, uma vez optante pelo regime tributário com base no lucro presumido (consoante o disposto no parágrafo único do artigo 45 da Lei n.º 8.981, de 20 de janeiro de 1995, matriz legal do artigo 527 do Regulamento do Imposto de Renda - RIR/99, aprovado pelo Decreto n.º 3.000, de 26 de março de 1999).

No entanto, o livro de registro de inventário não foi apresentado e o livro caixa foi desconsiderado pelo fisco por não registrar toda a movimentação financeira e bancária, bem como pela falta de apresentação de documentos que validassem os lançamentos nele efetuados. Transcreve-se abaixo, trecho do Relatório Fiscal, às fls. 22, nesse sentido:

12. A empresa não apresentou escrituração contábil, uma vez que, sendo optante pelo regime de tributação com base no lucro presumido, estaria dispensada do Livro Diário e Razão, desde que mantivesse Livro Caixa e Livro Registro de Inventário (não apresentado).

O Livro Caixa foi desconsiderado, por não registrar toda a movimentação financeira, inclusive a bancária, infringindo assim o Parágrafo Único do art 527 do Regulamento do Imposto de Renda de 1999-RIR, e também pela não apresentação de documentos que dão suporte, validando os lançamentos escriturados no Livro Caixa. Diante destes fatos foi lavrado auto de infração por descumprimento de obrigações acessórias - Código de fundamentação legal -CFL-38, DEBCAD N° 51.001.308-2.

Às fls. 26 do Relatório Fiscal também constam os lançamentos efetuados na mesma auditoria, incluindo a autuação relativa ao CFL 38, no processo 11.080.722.145/2012-81, conforme abaixo:

22.5. Nesta auditoria fiscal foram lavrados, os seguintes autos de infração:

Documentos	Comprot nº	Nº do documento
AI	11.080.722.144/2012-36	37.348 859-9
AI	11.080.722.144/2012-36	37.348 860-2
AI	11.080.722.144/2012-36	37.348 861-0
AI	11.080.722.146/2012-25	51.018 016-7
AI	11.080.722.146/2012-25	51.018 017-5
AI	11.080.722.146/2012-25	51.018 018-3
AI CFL22	11.080.722.145/2012-81	51.001 312-0
AI CFL 30	11.080.722.145/2012-81	51.001 316-3
AI CFL 38	11.080.722.145/2012-81	51.001 308-2
AI CFL 68	11.080.722.144/2012-36	37.348 865-3
AI CFL 69	11.080.722.144/2012-36	37.348 866-1
AI CFL 78	11.080.722.145/2012-81	51.001 314-7
AI CFL 91	11.080.722.145/2012-81	51.001 310-4

O Código de Fundamentação Legal (CFL) 38, abrange a obrigação acessória da empresa de exibir, sem deficiências, todos os documentos e livros relacionados com as contribuições previdenciárias, sob pena de sofrer a penalidade cabível e permitir ao fisco o lançamento da importância que reputar devida, nos termos do art. 33, parágrafos 2º e 3º, da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, combinado com os artigos 232 e 233 do Regulamento da Previdência Social (RPS), aprovado pelo Decreto nº 3.048/99.

De se notar que o processo nº 11080.722145/2012-81, no qual está incluído o AI DEBCAD 51.001.308-2 (CFL 38), já se encontrava em cobrança administrativa quando do julgamento destes autos pela DRJ, conforme trecho da decisão recorrida (fls. 2104):

O Livro Caixa apresentado pela impugnante foi desconsiderado, por não registrar toda a movimentação financeira e pela não apresentação de documentos que deram suporte aos lançamentos nele escriturados – com a conseqüente lavratura do AI n.º DEBCAD 51.001.308-2 (incluído no Processo n.º 11080.722145/2012-81),

atualmente em cobrança administrativa, conforme consulta aos sistemas informatizados da RFB.

Ainda quanto ao Livro Caixa e demais documentos apresentados pela impugnante, durante a ação fiscal, não se pode olvidar as diversas irregularidades constatadas pela Fiscalização, e detalhadamente expostas no voto prolatado no Processo n.º 11080.722144/2012-36, nesta mesma sessão de julgamento.

Observa-se, também, no trecho acima, que as irregularidades do livro caixa foram tratadas detalhadamente no voto proferido no processo n.º 11080.722144/2012-36, relativo a lançamento de obrigações principais efetuado no mesmo procedimento fiscal (conforme quadro de AI emitidos acima). Apenas para constar, verificou-se no sistema Comprot - Comunicação e Protocolo, disponível na Internet, que tal processo já está na Procuradoria da Fazenda Nacional.

Na Informação Fiscal de fls. 2174/2178, foram trazidos trechos do Relatório Fiscal da autuação no processo nº 11080-722.145/2012-81, que incluiu o auto de infração relativo ao CFL 38, lavrado na mesma ação fiscal que ocasionou este lançamento, conforme abaixo:

(...)

5.1.3. DEBCAD 51.001.308-2 - CFL-38 -

.....

5.1.3.3. A empresa intimada a prestar esclarecimentos conforme TIF 02, informou que "Com relação aos pagamentos efetuados em anexo segue relação bancaria com os pagamentos efetuados nos anos de 2007 e 2008. Durante o ano de 2007, em função de uma situação financeira, os pagamentos eram feitos através de nossa coligada Pradozem, Com.Serv. e Transp.Ltda Em anexo segue as relações bancarias da Pradozem, com respectivo créditos em conta corrente".

Registra-se que o esclarecimento solicitado no Termo de Intimação Fiscal (TIF) nº 2 acima mencionado (fls. 55/56 destes autos) foram os seguintes:

Prazo: 05 dias úteis Período de apuração: 01/2007 a 12/2008

Considerando que não foi possível identificar, no Livro Caixa apresentado os valores constantes das folhas de pagamentos, a empresa deverá informar como são escriturados, no Livro Caixa, os pagamentos efetuados ao segurados empregados e contribuintes individuais. (grifos nossos)

E assim continua a referida Informação Fiscal:

5.1.3.4. A empresa intimada, no TIF 03 e no TIF 05 a apresentar os comprovantes que deram origem a essas transferências, prestou os seguintes esclarecimentos em 16/11/2011, no item 3: "EM RELAÇÃO ÀS TRANSAÇÕES BANCÁRIAS EFETUADAS ENTRE AS EMPRESAS DO MESMO GRUPO NÃO HÁ NENHUM DOCUMENTO QUE DE ORIGEM A ESSAS TRANSFERENCIAS, POIS SÃO EMPRESAS DO MESMO GRUPO ECONÔMICO.

COMP	VALOR	VALOR	OBS
------	-------	-------	-----

	DEBITO	CREDITO	
200701		231.000,06	BRADESCO AG 3708 CONTA 13542-9
200702		50.000,06	BRADESCO AG 3708 CONTA 13542-9
200703		52.500,06	BRADESCO AG 3708 CONTA 13542-9
200704	52.000,06	1.000,06	BRADESCO AG 3708 CONTA 13542-9
200705	115.000,06	28.000,06	BRADESCO AG 3708 CONTA 13542-9
200706	63.000,06	10.000,00	BRADESCO AG 3708 CONTA 13542-9
20070/	20.000,06		BRADESCO AG 3708 CONTA 13542-9
200709		11.000,00	BRADESCO AG 3708 CONTA 13542-9
200710\		198.000,00	BRADESCO AG 3708 CONTA 13542-9
200711		420.000,00	BRADESCO AG 3708 CONTA 13542-9
200712		700.000,06	BRADESCO AG 3708 CONTA 13542-9
200801		550.289,55	BRADESCO AG 3708 CONTA 13542-9
200803	235.570,06		BANCO ITAUAG 296 CONTA 910003
200804	37.000,06		BANCO ITAUAG 296 CONTA 910004
200805		10.000,06	BRADESCO AG 3708 CONTA 13542-9
200806	193.000,06		BANCO ITAUAG296 CONTA 910005
20080/	45.000,06		BANCO ITAUAG 296 CONTA 910006
200810		220.000,06	BRADESCO AG 3708 CONTA 13542-9
200811		630.000,06	BRADESCO AG 3708 CONTA 13542-9
TOTAIS	760.570,00	3.111.789,55	

5.1.3.5. Com relação aos pagamentos efetuados referente aos segurados constantes das folhas de pagamentos, do ano de 2008, apresentou apenas uma relação de "consulta a pagamentos a efetuar -por período" agência 0296 na conta 91000-3, do **Banco ITAÚ**. Tais relações foram utilizadas para confirmar os lançamentos das folhas de pagamentos. No entanto no período de 01/08/2008 a 31/12/2008 não foi possível

<i>Data do pagamento</i>	<i>Valor</i>
12/09/2008	32.835,19
29/09/2008	56.825,21
14/10/2008	25.988,81
30/10/2008	52.789,62
14/11/2008	23.857,92
28/11/2008	65.764,01
12/12/2008	22.446,87
29/12/2008	20.064,11

5.1.3.6. Ocorre que no período 01/08/2008 a 31/12/2008 existem lançamentos no Livro Caixa de transferência de valores da conta do BRADESCO agência 3708 conta nº 13542-9 para essa conta do Itaú. Existe também uma transferência do ITAU para o Bradesco nesse período. **Não existe nenhum pagamento registrado no Livro Caixa como tendo sido efetuado pelo Banco Itaú neste período.**

Diante deste fato, a empresa foi intimada, no item 3, do TIF 03, à "Apresentar comprovante de depósito bancário, efetuado aos segurados empregados, nas competências de 09/2008 a 12/2008, tendo em vista que foi apresentado apenas uma relação de "pagamentos a efetuar "na conta 91000-3 agencia 0296 do Banco ITAÚ".E no item 4 à apresentar comprovante de depósito bancário efetuado aos segurados empregados na competência de 08/2008, que não foi entregue ". A empresa teve ciência do TIF 03 em 23/09/2009 [2011].

5.1.3.7. Em 28/10/2011 apresentou esclarecimentos, **após o prazo de 5 dias úteis** da ciência do TIF 03(ciência em 13/09/2011) e no item 5 informa que " Em virtude do tempo esses extratos não foram localizados, sendo que os mesmos já foram solicitados ao Banco Itaú mas o prazo de entrega é de 30 dias". No entanto durante a auditoria os mesmos não foram apresentados apesar de intimados novamente no TIF 07, com ciência em 25/11/2011.

5.1.3.9. Em 28/10/2011 apresentou esclarecimentos, referente ao TIF 03 e no item 2 informa que "Notas Fiscais referentes à compra de vale transporte e as refeições são pagas através de retiradas do Bradesco e pagas em dinheiro. **Houve um erro contábil ao não serem escrituradas essas despesas no Livro Caixa**, sendo que como a empresa é tributada pelo lucro presumido não foi dada a atenção merecida para a escrituração das mesmas"(grifo nosso [da fiscalização]). Apresentou cópias de notas fiscais de vale transporte e de alimentação.

Posteriormente os originais foram fornecidos, tendo em vista a intimação do TIF 05, de 27/10/2011.

5.1.3.10. A empresa foi intimada a apresentar as guias do FGTS, conforme item 8 do TIF 03. Apresentou cópias dos comprovantes de operação- GRF- Guia de recolhimentos do FGTS, onde se constata que a conta a ser debitada é a da agência 0296, conta 910003, do Banco ITAÚ, em nome de ZANON COM SERV E TRANSP LTDA, nos seguintes dias e valores:

Competência	Data pagamento	Valor recolhido
07/2008	07/08/2008	8.487,24
07/2008	07/08/2008	857,48
08/2008	05/09/2008	7.129,52
08/2008	05/09/2008	833,01
09/2008	07/10/2008	7.393,91
09/2008	07/10/2008	820,66
10/2008	07/11/2008	7.700,12
10/2008	07/11/2008	861,16
11/2008	05/12/2008	7.670,99

Conforme já relatado anteriormente no item 5.15 acima, não existem pagamentos, registrados no Livro Caixa, nessas datas, efetuado pelo Banco ITAÚ.

5.1.3.11. Como também não foi possível identificar o pagamento de algumas GPS, constantes do conta corrente da empresa no banco de dados da Previdência Social, a empresa foi intimada no item 4 do TIF 05 a : "EMPRESA DEVERÁ ESCLARECER COMO FORAM ESCRITURADAS OS RECOLHIMENTOS

EFETUADOS EM GPS-GUIA DA PREVIDÊNCIA SOCIAL, RELACIONADOS NA PLANILHA 01 EM ANEXO".

Da mesma forma apresentou cópia de um relatório de "consulta a pagamentos a efetuar - por período", do Banco ITAÚ, nos seguintes dias:

<i>Data Pagamento</i>	<i>Valor a pagar</i>
11/08/2008	45.453,49
10/11/2008	83.689,25
10/12/2008	34.123,57
19/12/2008	28.171,58

Conforme já relatado anteriormente no item 5.15 acima, não existem pagamentos, registrados no Livro Caixa, nessas datas, efetuado pelo Banco ITAÚ.

.....

5.1.3.13. Foi constatado nos LIVROS REGISTRO DE APURAÇÃO DO ICMS Nº 02 E 03, entrada de mercadorias classificadas no código de operações fiscais - CFO 1102 (Classificam-se neste código as compras **de mercadorias a serem comercializadas**. Também serão classificadas neste código as entradas de mercadorias em estabelecimento comercial de cooperativa recebidas de seus cooperados ou de estabelecimento de outra cooperativa), no período de 09/2007 a 02/2008, no valor total de R\$13.080.469,21.

.....

3.A empresa foi intimada a apresentar documentos no TIF 03 e reintimada nos TIF 05 e 07, a saber:"

No item 9 do TIF 03

"9. Documentos de caixa relacionados na Planilha 1- Anexa ao TIF-03. "

No item 3 do TIF 05;

"3. COM RELAÇÃO AO ITEM 9 DO TIF- 03 A EMPRESA APRESENTOU CÓPIA DE ALGUNS EXTRATOS BANCÁRIOS ONDE CONSTAM OS VALORES DOS DOCUMENTOS SOLICITADOS, A EMPRESA DEVERÁ APRESENTAR OS COMPROVANTES DA OPERAÇÃO QUE GERARAM ESSES LANÇAMENTOS, ISTO É A ORIGEM DOS PAGAMENTOS E RECEBIMENTOS EFETUADOS(NOTAS FISCAIS, RECIBOS) "

E no item 9 do TIF 07:

"9.COM RELAÇÃO AO ITEM 9 DO TIF- 03 A EMPRESA APRESENTOU CÓPIA DE ALGUNS EXTRATOS BANCÁRIOS ONDE CONSTAM OS VALORES DOS DOCUMENTOS SOLICITADOS, A EMPRESA DEVERÁ APRESENTAR OS COMPROVANTES DA OPERAÇÃO QUE GERARAM ESSES LANÇAMENTOS, ISTO É A ORIGEM DOS PAGAMENTOS E RECEBIMENTOS EFETUADOS(NOTAS FISCAIS, RECIBOS).(solicitados também no TIF 05 de 27/10/2011)."

A empresa não apresentou os documentos da Planilha 1 anexa ao TIF 03, que se encontra nos documentos comprobatórios do processo.

4. Na cláusula 3ª da alteração contratual registrada em 28/12/2005, na Junta Comercial do Rio Grande do Sul, consta:

*"O Objetivo Social da Sociedade é o seguinte: Prestação de serviços de mistura e ensaque de adubos e fertilizantes; **Comércio de Cereais e Fertilizantes**; Serviços de armazenagem de grãos, adubos e fertilizantes; Serviços de armazenamento e beneficiamento de sementes; Transporte de cargas rodoviárias em geral; Aluguel de imóveis de sua propriedade para terceiros ".(grifo nosso [da fiscalização])*

*Foi constatado nos LIVROS REGISTRO DE APURAÇÃO DO ICMS Nº 02 E 03, entrada de mercadorias classificadas no código de operações fiscais -CFO 1102 (Classificam-se neste código as compras **de mercadorias a serem comercializadas.**, no período de 09/2007 a 02/2008, no valor total de **R\$13.080.469,21***

*Para exemplificar temos no período de 01/12/2007 a 31/12/2007, lançamentos no Livro do ICMS, **compra para comercialização**, no código 1.102, no valor de R\$ 849.752,16 e venda mercad. Adq/rec. Terceiros, no código 5.102, no valor de R\$ 5.725,50. Portanto existindo estoque de mercadorias no término do ano calendário.*

*Uma vez que um dos objetivos da empresa é **o comércio de Cereais e fertilizantes** e, que no Livro do ICMS consta a entrada de mercadorias a serem comercializadas, o Livro de Registo de Inventário é obrigatório.*

(...) (Grifos no original)

Constata-se, assim, que o livro caixa não permitiu à fiscalização identificar claramente os pagamentos efetuados aos segurados empregados constantes das folhas de pagamento nos anos de 2007 e 2008. Nas respostas às intimações a empresa diz que em 2007, os empregados eram pagos por outra empresa do grupo. Apresentou lista de transferências bancárias entre as empresas (2007 e 2008), mas não trouxe os documentos relativos à operações que deram origem às transferências. Ainda apresentou, quanto ao ano de 2008, relação de "consulta a pagamentos a efetuar - por período" da agência 0296, conta 91000-3, do Banco Itaú, para justificar as transferências entre as empresas, o pagamento de FGTS e guias da Previdência Social. Porém, como frisou a fiscalização, não há registros no livro caixa de nenhum pagamento efetuado por meio do Banco Itaú no período de 07/2008 a 12/2008. O livro caixa também não registra as notas fiscais referentes à compra de vales transporte e refeições de 01/2007 a 11/2008 (período solicitado nos itens 2 do TIF 03, às fls. 57).

Além disso, não foram apresentados os documentos referentes ao período de 01/2007 a 12/2008, relacionados na Planilha 1 (fls. 59/65) anexa ao TIF nº 03 (fls. 57), a fim de respaldar os registros efetuados no livro caixa.

Ressalta-se que, de acordo com o parágrafo único do art. 527, Regulamento do Imposto de Renda (RIR), aprovado pelo Decreto nº 3.000, de 26/03/1999, no livro caixa "*deverá estar escriturado toda a movimentação financeira, inclusive bancária (Lei nº 8.981, de 1995, art. 45, parágrafo único)*".

Diante dessas irregularidades, concorda-se com a desconsideração do livro caixa, efetuada pela fiscalização e confirmada pela autoridade julgadora, pois esse livro não está apto a fazer prova da real remuneração paga pela empresa a seus empregados.

Quanto ao livro registro de inventário, sua manutenção é obrigatória mesmo para empresas que optam pelo regime tributário do lucro presumido, nos termos do inciso II, do art. 527, do RIR, a seguir:

Art. 527. A pessoa jurídica habilitada à opção pelo regime de tributação com base no lucro presumido deverá manter (Lei nº 8.981, de 1995, art. 45):

I - escrituração contábil nos termos da legislação comercial;

II - Livro Registro de Inventário, no qual deverão constar registrados os estoques existentes no término do ano-calendário;

III - em boa guarda e ordem, enquanto não decorrido o prazo decadencial e não prescritas eventuais ações que lhes sejam pertinentes, todos os livros de escrituração obrigatórios por legislação fiscal específica, bem como os documentos e demais papéis que serviram de base para escrituração comercial e fiscal.

Parágrafo único. O disposto no inciso I deste artigo não se aplica à pessoa jurídica que, no decorrer do ano-calendário, mantiver Livro Caixa, no qual deverá estar escriturado toda a movimentação financeira, inclusive bancária (Lei nº 8.981, de 1995, art. 45, parágrafo único). (Grifos nossos)

Ainda assim, instada pela Resolução de fls. 2148/2170 a se pronunciar sobre a obrigatoriedade da empresa apresentar o livro registro de inventário (considerando a opção pelo lucro presumido, seu objeto social e atividades desenvolvidas), a fiscalização reportou que o sujeito passivo estava obrigado a manter o referido livro, uma vez que um dos seus objetivos sociais era o comércio de cereais e fertilizantes e que no livro do ICMS constava a entrada de mercadorias a serem comercializadas.

Contudo, o sujeito passivo não apresentou esse livro à fiscalização.

Portanto, como o livro caixa exibido foi desconsiderado e o livro registro de inventário não foi entregue ao fisco, permanece para o contribuinte a obrigatoriedade da escrituração dos livros diário e razão, o quais também não possuía para o período em questão.

Dessa forma, correto o procedimento da autoridade fiscal quanto ao arbitramento da remuneração da mão de obra empregada na construção civil, tendo em vista a ausência de escrituração contábil para fazer prova regular e formal do montante total dos salários pagos na execução da obra.

De se observar ainda que, apesar de o contribuinte ter, incorretamente, informado nas GFIP específicas da obra de construção civil os trabalhadores a ela vinculados e os empregados vinculados ao estabelecimento industrial (que deveriam ter sido informados em GFIP separada), a autoridade fiscal conseguiu identificar, por meio das funções constantes das folhas de pagamento em meio papel, os trabalhadores da obra e as respectivas remunerações, conforme planilhas "B1 - Remuneração Declarada em GFIP - Pessoal da Obra" (fls. 175/300) e "B2 - Resumo da Remuneração Declarada em GFIP" (fls. 301), deduzindo as remunerações do cálculo da aferição indireta, como se confirma nas planilhas "B4 - Aferição da Mão de Obra Total" (310/311) e "B5 - Apuração da Área Regularizada pela Remuneração contida em GFIP" (fls. 312/313).

Portanto, não houve duplicidade de incidência de contribuição sobre o mesmo fato imponible, como alegou o recorrente; e, tampouco há que se falar em compensação

de valores, visto que não se exigiu contribuição sobre as remunerações relativas à obra informada nas GFIP.

Importante mencionar que o fato de a auditoria ter conseguido identificar salários pagos a trabalhadores relacionados à obra em questão por meio de folhas de pagamento e GFIP não faz prova que esses pagamentos identificados correspondam à totalidade dos valores direcionados para esse fim, o que somente seria comprovado com a escrita contábil regular.

Também não se está deixando de observar o princípio da verdade material, como alegou o contribuinte, tanto que fiscalização, na fase investigativa, fez várias intimações para apresentação de diversos documentos; e, por fim, na falta dos livros contábeis, capazes de provar a remuneração total relativa à obra, lavrou esta autuação por meio da aferição indireta conforme previsto na Lei nº 8.212/91. Já na fase contenciosa, que se iniciou com a impugnação, caberia ao contribuinte trazer as provas de suas alegações, como preceitua o art. 16, III, do Decreto nº 70.235/72, para que a autoridade julgadora pudesse, assim, apreciá-las e continuar na busca da verdade material. Entretanto, nenhuma prova foi trazida aos autos pelo recorrente.

Diante do exposto, nega-se provimento ao recurso quanto aos argumentos trazidos pelo interessado relacionados à aferição indireta procedida nestes autos.

Multas aplicadas

Quanto às multas aplicadas, o recorrente alega que não cometeu ilícito de ordem material e que não tem substancialidade as justificativas do fisco que assim enumerou na fl. 2137:

"a. informou a fiscal que diante do fato do contribuinte ter declarado em GFIP os empregados da indústria no CEI da obra, esta teria que sofrer penalidade agravada;

b. que a contribuinte teria entregue documentos de forma intempestiva."

Diz que lhe foram solicitados documentos com mais de cinco anos de existência e que buscou entregar todos os documentos requisitados.

Argumenta que a multa é excessiva e fere os princípios constitucionais da razoabilidade, da proporcionalidade e de vedação ao confisco, pois sofreu multas que ultrapassam 100%.

Pede o afastamento da aplicação da multa ou que seja minorada a patamar razoável, que entende ser de 2% a 20%, tendo em vista a boa fé da autuada e inexistência de dano ao erário.

Salienta que o fato de haver mais trabalhadores inscritos na obra não enseja o agravamento da pena, por não se tratar de sonegação, mas mero erro de fato.

De início, cabe frisar que os argumentos de inconstitucionalidades relativos à multa não devem ser enfrentados por este colegiado, nos termos da Súmula CARF nº 2, a seguir transcrita, que são vinculantes para os membros deste Conselho, por força do art. 45, VI, do Anexo I de seu Regimento Interno, aprovado pela Portaria nº 343/2015.

Súmula CARF nº 2: "O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária."

No presente lançamento foram aplicadas a multa de ofício (75%), a multa qualificada (150%) e agravada (50%), nos termos do art. 44, I, §§ 1º e 2º, da Lei nº 9.430, de 1996, na redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007, conforme abaixo:

Lei 9.430/1996:

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

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

(...)

§ 1º O percentual de multa de que trata o inciso I do caput deste artigo será duplicado nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei no 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis.

§ 2º Os percentuais de multa a que se referem o inciso I do caput e o § 1º deste artigo serão aumentados de metade, nos casos de não atendimento pelo sujeito passivo, no prazo marcado, de intimação para:

I - prestar esclarecimentos;

(...)

Os artigos 71, 72 e 73 da Lei no 4.502, de 30 de novembro de 1964, a que remete essa legislação assim dispõem:

Art . 71. Sonegação é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária:

I - da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais;

II - das condições pessoais de contribuinte, suscetíveis de afetar a obrigação tributária principal ou o crédito tributário correspondente.

Art . 72. Fraude é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, ou a excluir ou

modificar as suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do impôsto devido a evitar ou diferir o seu pagamento.

Art. 73. Conluio é o ajuste doloso entre duas ou mais pessoas naturais ou jurídicas, visando qualquer dos efeitos referidos nos arts. 71 e 72.

A ocorrência do lançamento fiscal ocasiona a aplicação da multa de ofício no percentual de 75%, conforme art. 44, I, da Lei nº 9.430/1996.

De se destacar que a regularização da obra de construção civil deve ser efetuada por iniciativa do contribuinte, conforme art. 339, da Instrução Normativa RFB nº 971/2009, na redação original:

*Art. 339. Para regularização da obra de construção civil o proprietário do imóvel, o dono da obra, o incorporador, pessoa jurídica ou pessoa física, ou a empresa construtora contratada para executar obra mediante empreitada total **deverá informar, à RFB, os dados do responsável pela obra e os relativos à obra, mediante apresentação da Declaração e Informação Sobre Obra (DISO), conforme modelo do Anexo V, na unidade de atendimento da RFB da jurisdição do estabelecimento matriz da empresa responsável pela obra ou da localidade da obra de responsabilidade de pessoa física.***

Assim, como foi preciso que a fiscalização atuasse para efetivar a regularização da obra, mediante a lavratura de lançamento, correta a aplicação da multa de ofício.

Já a multa em percentual de até 20%, suscitada pelo recorrente, encontra previsão no art. 61, da Lei nº 9.43/96, mas tem natureza moratória e é aplicada apenas quando o contribuinte recolhe espontaneamente o tributo devido, o que não ocorreu na situação em análise, quanto aos montantes necessários à regularização da obra. Logo, há que se manter a multa de ofício.

Em relação à qualificação da multa, prevista no art. 44, I, § 1º, da Lei nº 9.430/1996 (duplicação do percentual de 75%), a autoridade fiscal assim a justificou:

5. A empresa declarou GFIP, nas competências de 01/2007 a 06/2008, somente no CEI da obra, de todos os empregados (pessoal de obra e da indústria) do estabelecimento 91.067.983/0003-09, não identificando o estabelecimento. O correto seria ter declarado 2 GFIP's, uma referente ao pessoal da obra e outra do pessoal da Indústria.

6. Nas competências de 01/2007 a 05/2007 a empresa declarou GFIP no estabelecimento 91.067.983/0003-09, SEM MOVIMENTO, ou seja, quando não existe fato gerador de contribuições previdenciárias. Sendo dispensada a entrega de GFIP's, nas competências subsequentes, até a ocorrência de fatos geradores de contribuições previdenciárias. Como a empresa não declarou GFIP nas competências de 06/2007 a 06/2008, com esse procedimento entende-se que não existia fato gerador de contribuição previdenciária nesse estabelecimento, o que não procede, conforme se verifica nas folhas de pagamentos apresentadas, em que consta a existência de segurados empregados na atividade industrial. Com relação às competências de 07/2008 a 12/2008 a empresa declara que nesse

estabelecimento existia apenas a atividade de execução de obra própria, omitindo a informação de atividade Industrial (de mistura e ensaque de fertilizantes). Portanto nas competências de 01/2007 a 12/2008, ou seja, por dois anos, a empresa declarou apenas a atividade de construção civil (obra própria).

7. Os recolhimentos da GPS foram efetuados na matrícula CEI da obra, no período de 01/2007 a 12/2008, não existindo recolhimento no estabelecimento 91.067.983/0003-09.

8. A empresa declarou em GFIP, nas competências de 13/2007, 07/2008 a 13/2008, no estabelecimento 91.067.983/0003-09, toda a folha, informando como tomador a própria empresa e a matrícula CEI da obra, inclusive com o pessoal da Indústria e fez o recolhimento da GPS, totalmente na matrícula CEI da obra. (No período de 01/2007 a 12/2008)

9. Exemplificando, na competência de 08/2008 temos o seguinte:

Total BC GFIP	Total BC obra	Total BC Industria	Total segurados -	Nº segurados Obra	Nº segurados Industria
R\$92.302,09	R\$43.585,24	R\$48.716,85	77	44	33

10. Foi identificado, nas GFIP's que a empresa utilizou o mesmo CBO - Código Brasileiro de Ocupações para diversos cargos, exemplificando:

CBO 7102 -mestre e encarregados na construção civil foi utilizado para as seguintes funções:

Carpinteiro	
Encarregado de Carpintaria	
Encarregado de Ferreiro	
Encarregado de Mistura	Atividade na Industria
Encarregado de turno	
Encarregado de Servente de obras	
Ferreiro	
Pedreiro	
Mestre de obra	

CBO 7170: ajudante de obras civis, foi utilizado para as seguintes funções:

Aux Serviços Gerais(Coque)	Atividade na Industria
Ajudante de Produção	Atividade na Industria
Balanceiro	Atividade na Industria
Carpinteiro	
Encarregado de Mistura	Atividade na Industria
Ferreiro	
Operador De Descarga	Atividade na Industria
Operador De Painel	Atividade na Industria
Operador Maquinas Automot	Atividade na Industria
Porteiro	Atividade na Industria
Servente De Obras	

CBO 1413 : Gerente de obras em empresas de construção civil, foi utilizado para as seguintes funções:

Gerente Comercial	Atividade na Industria
-------------------	------------------------

CBO 7156:Trabalhadores de Instalações Elétricas, foi utilizado para as seguintes funções:

Ajudante de Produção	Atividade na Industria
Aux Serviços Gerais	Atividade na Industria
Aux Serviços Gerais(coque)	Atividade na Industria
Balanceiro	Atividade na Industria
Encarregado de Mistura	Atividade na Industria
Operador de Descarga	Atividade na Industria
Operador de Painel	Atividade na Industria

(...)

18.Entendemos que a empresa, no período de 01/2007 a 12/2008, com os procedimentos de:

- **Declarar GFIP nas competências de 01/2007 a 05/2007 no estabelecimento 91.067.983/0003-09, SEM MOVIMENTO;**

- **Declarar o pessoal da indústria (91.067.983/0003-09), no CEI da Obra;**

- **Declarar diversos CBO do pessoal da indústria, como sendo da atividade de construção civil;**

-Efetuar as contribuições previdenciárias no CEI, incidentes sobre a remuneração do pessoal que prestou serviços na industria (mistura e ensaque de fertilizantes), como sendo de trabalhadores da obra de construção civil;

Agiu com a intenção de utilizar os recolhimentos previdenciários, do pessoal da indústria, como sendo da obra, quando da regularização desta obra. A multa será qualificada (somente nas competências a partir de 12/2008).

Tanto é assim que não existem recolhimentos de contribuições previdenciárias no estabelecimento da indústria (91.067.983/0003-09), (no período de 01 2007 a 12 2008). Todos os recolhimentos foram efetuados na matrícula CEI da obra, inclusive, em relação às contribuições incidentes sobre as remunerações do pessoal da indústria. As Guias de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência -GFIP foram declaradas no CEI da obra ou o CEI da obra como tomador.

Recolher valores numa matrícula CEI de obra, de uma filial (pessoal da indústria) não é a mesma coisa do que recolher as contribuições de uma filial em outra. **Quando há obras envolvidas (matrícula CEI), o recolhimento na matrícula CEI será considerado para a regularização da obra e conseqüente emissão da CND da obra com fins de averbação no Registro de Imóveis. Fazendo parecer que o contribuinte utilizou mão de obra suficiente para tal construção.** Esses recolhimentos não são recolhimentos somente do pessoal envolvido na obra. **A empresa está se utilizando contribuições previdenciárias incidentes sobre a remuneração do pessoal da indústria como se fossem trabalhadores na construção civil.**

(...) (Grifos nossos)

Diante desse contexto, ficou evidenciado uma série de atos efetivados pela empresa, que afastam o argumento do interessado de que houve mero erro de fato nas GFIP,

como, por exemplo: apresentar GFIP sem movimento para o estabelecimento industrial; alocar os empregados da indústria na GFIP da obra; inserir nos mesmos CBO atividades distintas, para compatibilizar com as atividades da construção civil; efetuar os recolhimentos de contribuições dos empregados da indústria como se fossem da obra. Essa série de procedimentos demonstram a intenção deliberada do sujeito passivo de se utilizar, indevidamente, das remunerações dos trabalhadores na indústria para regularização da obra de construção civil e obtenção da Certidão Negativa de Débitos (CND). Os atos assim realizados se coadunam com a conduta de sonegação e fraude a que se refere os art. 71, 72 e 73, da Lei nº 4.502/1964, e, portanto, há que se manter a qualificação da multa.

Quanto ao agravamento da multa, nos termos do art. 44, § 2º, da Lei nº 9.430/1996, a auditoria fiscal apontou como motivos para sua aplicação o atraso na prestação de esclarecimentos solicitados em uma intimação e a falta de prestação de esclarecimentos em outra, conforme trecho do Relatório Fiscal (fls. 25), a seguir transcrito:

19. A empresa prestou esclarecimentos, em 28/10/2011, **após o prazo** previsto no TIF-03 (ciência em 13/09/2011), e **não prestou** esclarecimentos solicitados no TIF 06 (ciência em 21/11/2011) e, portanto a **multa será agravada**.

(...) (Grifos no original)

Em relação ao argumento do recorrente de que lhe foram solicitados documentos com mais de cinco anos de existência, razão não lhe assiste, pois, verifica-se no Termo de Início de Procedimento Fiscal (fls. 51) e nos Termos de Intimação Fiscal contidos nos autos (fls. 53/97) que as solicitações ao contribuinte foram feitas em diversas datas do ano de 2011 e 2012, sempre para apresentação de documentos relativos ao ano de 2007 e posteriores.

No que diz respeito ao argumento de que buscou entregar todos os documentos solicitados, embora esteja claro que nem todos os documentos foram entregues, cabe mencionar que a multa agravada não se aplica em razão da falta de apresentação de documentos, mas sim nos casos de não atendimento pelo sujeito passivo, no prazo marcado, de intimação para prestar esclarecimentos. Nesse sentido, verifica-se que o interessado não trouxe aos autos prova de que teria se manifestado sobre o TIF nº 06 (fls. 73/74), do qual tomou ciência em 21/11/2011 (AR de fls. 82/83), apontado pelo fisco como não atendido.

Dessa forma, também há que se manter a multa agravada.

Homologação tácita e decadência

O recorrente alega que está extinto o crédito tributário relativo às competências 01/2007 a 01/2008, em razão da homologação tácita, com fulcro no art. 150, § 4º do Código Tributário Nacional (CTN), ou da decadência, nos termos do art. 173, I, do CTN.

Para tratar dessa questão, cumpre mencionar que o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) está vinculado às decisões proferidas pelo Superior Tribunal de Justiça (STJ) quando submetidas ao regime do art. 543-C do Código de Processo Civil (recurso repetitivo), por força do art. 62, §2º, do Anexo II, do Regimento Interno deste Conselho (RICARF) em vigor, aprovado pela Portaria MF nº 343, de 09 de junho de 2015, conforme abaixo:

Art. 62. (...)

(...)

§ 2º *As decisões definitivas de mérito, proferidas pelo Supremo Tribunal Federal e pelo Superior Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional, na sistemática prevista pelos arts. 543B e 543C da Lei nº 5.869, de 1973 Código de Processo Civil (CPC), deverão ser reproduzidas pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF.*

Por conseguinte, no que se refere à contagem do prazo decadencial, em observância do citado dispositivo do RICARF, deve-se adotar as conclusões exaradas no Recurso Especial nº 973.733/SC (2007/0176994-0), julgado pelo STJ em 12 de agosto de 2009, na sistemática prevista no art. 543-C do Código de Processo Civil, cujo acórdão transitou em julgado em 22/10/2009, contendo a seguinte ementa:

PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ARTIGO 543C, DO CPC. TRIBUTÁRIO. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. INEXISTÊNCIA DE PAGAMENTO ANTECIPADO. DECADÊNCIA DO DIREITO DE O FISCO CONSTITUIR O CRÉDITO TRIBUTÁRIO. TERMO INICIAL. ARTIGO 173, I, DO CTN. APLICAÇÃO CUMULATIVA DOS PRAZOS PREVISTOS NOS ARTIGOS 150, § 4º, e 173, DO CTN. IMPOSSIBILIDADE.

1. O prazo decadencial quinquenal para o Fisco constituir o crédito tributário (lançamento de ofício) conta-se do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, nos casos em que a lei não prevê o pagamento antecipado da exação ou quando, a despeito da previsão legal, o mesmo incoorre, sem a constatação de dolo, fraude ou simulação do contribuinte, inexistindo declaração prévia do débito (Precedentes da Primeira Seção: **REsp 766.050/PR**, Rel. Ministro Luiz Fux, julgado em 28.11.2007, DJ 25.02.2008; **AgRg nos EREsp 216.758/SP**, Rel. Ministro Teori Albino Zavascki, julgado em 22.03.2006, DJ 10.04.2006; e **EREsp 276.142/SP**, Rel. Ministro Luiz Fux, julgado em 13.12.2004, DJ 28.02.2005).

2. É que a *decadência ou caducidade*, no âmbito do Direito Tributário, importa no perecimento do direito potestativo de o Fisco constituir o crédito tributário pelo lançamento, e, consoante doutrina abalizada, encontra-se regulada por cinco regras jurídicas gerais e abstratas, entre as quais figura a *regra da decadência do direito de lançar nos casos de tributos sujeitos ao lançamento de ofício, ou nos casos dos tributos sujeitos ao lançamento por homologação em que o contribuinte não efetua o pagamento antecipado* (Eurico Marcos Diniz de Santi, "Decadência e Prescrição no Direito Tributário", 3ª ed., Max Limonad, São Paulo, 2004, págs. 163/210).

3. O dies a quo do prazo quinquenal da aludida regra decadencial rege-se pelo disposto no artigo 173, I, do CTN,

sendo certo que o "primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado" corresponde, iniludivelmente, ao primeiro dia do exercício seguinte à ocorrência do fato imponível, ainda que se trate de tributos sujeitos a lançamento por homologação, revelando-se inadmissível a aplicação cumulativa/concorrente dos prazos previstos nos artigos 150, § 4º, e 173, do Codex Tributário, ante a configuração de desarrazoado prazo decadencial decenal (Alberto Xavier, "Do Lançamento no Direito Tributário Brasileiro", 3ª ed., Ed. Forense, Rio de Janeiro, 2005, págs. 91/104; Luciano Amaro, "Direito Tributário Brasileiro", 10ª ed., Ed. Saraiva, 2004, págs. 396/400; e Eurico Marcos Diniz de Santi, "Decadência e Prescrição no Direito Tributário", 3ª ed., Max Limonad, São Paulo, 2004, págs. 183/199).

(...)

7. Recurso especial desprovido. Acórdão submetido ao regime do artigo 543C, do CPC, e da Resolução STJ 08/2008.

(Grifos no original.)

Como se vê, a regra do art. 150, § 4º, do CTN, só deve ser adotada nos casos em que houver antecipação do pagamento e não for comprovada a existência de dolo, fraude ou simulação; e, nos demais casos, prevalece os ditames do art. 173, I, do CTN. Transcreve-se a seguir esses dispositivos legais:

Art. 150. (...)

(...)

§ 4º Se a lei não fixar prazo a homologação, será ele de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.

(...)

Art. 173. O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados:

I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado;

(...)

A aferição indireta com base na área construída e no Custo Unitário Básico (CUB), embora permita apurar em uma única competência o valor da mão-de-obra empregada na construção predial, considera nessa apuração todo o período de realização da obra, excluindo-se as competências decadentes, conforme art. 374 da Instrução Normativa (IN) da Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB) nº 971, de 2009, a seguir:

Art. 374. Na regularização de obra de construção civil, cuja execução tenha ocorrido parte em período decadencial e parte

em período não-decadencial serão devidas contribuições sociais sobre a remuneração de mão-de-obra correspondente à área executada em período não-decadente, considerando-se, para efeito de enquadramento, a área total do projeto, submetida, quando for o caso, à aplicação dos redutores previstos no art. 357, observado o disposto no art. 390.

Parágrafo único. No cálculo da remuneração correspondente a área a regularizar relativa ao período não-decadencial, serão observados os seguintes procedimentos:

I - a remuneração relativa à área total do projeto submetida, se for o caso, à aplicação de redutores, será calculada com base na sistemática de cálculo prevista no art. 359;

II - a remuneração da mão-de-obra total relativa ao período não-decadencial será o resultado da multiplicação da remuneração relativa à área total do projeto, obtida conforme disposto no inciso I, pelo percentual não decadente calculado a partir da equação: percentual não decadente = 1 - (número de meses decadentes / número de meses de execução da obra);

III - da remuneração da mão-de-obra total relativa a período não-decadencial, calculada com base no disposto no inciso II, serão deduzidas as remunerações correspondentes aos recolhimentos efetuados em período não-decadencial, se houver, na forma dos arts. 353 a 356;

IV - o número de meses do período não-decadencial (MND), a que se refere o inciso II, corresponderá ao número de meses compreendidos entre o início do período não-decadencial e o mês de conclusão da obra, inclusive;

V - o número total de meses de execução da obra (NT), a que se refere o inciso II, corresponde à soma do número de meses do período não-decadencial (MND), conforme definido no inciso IV, com o número de meses do período decadencial a partir do início da obra comprovado na forma prevista no § 2º do art. 390;

VI - a remuneração correspondente aos recolhimentos com vinculação inequívoca à obra, efetuados em período não-decadencial, será deduzida da RMT, observando-se os critérios previstos nos arts. 353 a 356;

VII - a área correspondente ao percentual decadente, será considerada área regularizada.

(...) (Grifou-se)

No caso em pauta, tendo em vista a ocorrência de conduta compatível com fraude, conforme tratado na análise da multa qualificada, aplica-se a regra decadencial do art. 173, I, do CTN, ou seja, cinco anos, contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

De se mencionar que não há como acatar a tese do contribuinte de que o termo "exercício" se refira à "competência", pois as normas legais não preveem tal relação entre esses conceitos.

O débito aferido foi lançado na competência 12/2011, tendo como período de apuração as competências 01/2007 a 12/2011, como constou nos Discriminativos de Débitos (DD) dos autos de infração às fls. 3, 8 e 13.

Assim, vê-se que a competência mais antiga do período de apuração (01/2007) poderia ter sido lançada até 31/12/2012.

Como a ciência do lançamento ao contribuinte se efetivou em 19/03/2012 (conforme Termo de Encerramento do Procedimento Fiscal às fls. 2061), não há competências decadentes inseridas na aferição realizada neste lançamento.

Pedido de diligência e prova pericial

O recorrente se insurge contra os motivos apontados pela decisão recorrida para negativa de seu pedido de perícia, argumentando que, pelo princípio da verdade material e da informalidade moderada que norteiam o processo administrativo, a nomeação do perito pode ser feita pela própria RFB ou, após o deferimento do pedido, deve-se intimar o contribuinte a indicar o perito e os quesitos. E que não há justificativas para indeferir a perícia solicitada, pois ela terá potencial de definir de forma apropriada os fatos relativos ao lançamento.

O princípio da verdade material e da informalidade moderada, é aplicado, em sede de contencioso administrativo fiscal, na medida em que o contribuinte traga aos autos as provas de suas alegações.

Tal assertiva é corroborada pelos seguintes dispositivos do Decreto nº 70.235, de 06 de março de 1972, que rege o processo administrativo fiscal no âmbito da União:

Nos termos do Decreto nº 70.235/72, cabe à autoridade julgadora indeferir as diligências que considerar prescindíveis, conforme abaixo:

Art. 16. A impugnação mencionará:

(...)

III - os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância e as razões e provas que possuir;

(...)

IV - as diligências, ou perícias que o impugnante pretenda sejam efetuadas, expostos os motivos que as justifiquem, com a formulação dos quesitos referentes aos exames desejados, assim como, no caso de perícia, o nome, o endereço e a qualificação profissional do seu perito.

(...)

§ 1º Considerar-se-á não formulado o pedido de diligência ou perícia que deixar de atender aos requisitos previstos no inciso IV do art. 16.

(...)

§ 4º A prova documental será apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual, a menos que:

- a) fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior;
- b) refira-se a fato ou a direito superveniente;
- c) destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos.

§ 5º A juntada de documentos após a impugnação deverá ser requerida à autoridade julgadora, mediante petição em que se demonstre, com fundamentos, a ocorrência de uma das condições previstas nas alíneas do parágrafo anterior.

(...)

Art. 17. Considerar-se-á não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada pelo impugnante.

Art. 18. A autoridade julgadora de primeira instância determinará, de ofício ou a requerimento do impugnante, a realização de diligências ou perícias, quando entendê-las necessárias, indeferindo as que considerar prescindíveis ou impraticáveis, observando o disposto no art. 28, in fine.

(...) (Grifou-se)

No caso em análise, o interessado não trouxe os quesitos da perícia pretendida e não indicou o perito, como exige o art. 16, IV, do Decreto 70.235/72, ocasionando o não conhecimento desse pedido nos termos do parágrafo primeiro do referido dispositivo. Ademais, caso a perícia pretendida estivesse relacionada à verificação de documentos da empresa, o próprio sujeito passivo poderia ter trazido aos autos as provas que pretendia produzir para desconstituir a aferição indireta. No entanto, isso não aconteceu.

Ressalta-se ainda que os elementos contidos nos autos possibilitam formar a convicção para o julgamento da lide, como se discorreu acima, sendo prescindível a realização de perícias.

Portanto, não se conhece do pedido de perícia do recorrente.

Conclusão

Diante do exposto, voto por conhecer do recurso voluntário; rejeitar a preliminar de nulidade; e, no mérito, NEGAR-LHE PROVIMENTO.

(Assinado digitalmente)

Rosemary Figueiroa Augusto - Relatora

Voto Vencedor

Conselheiro Marcio Henrique Sales Parada, redator designado.

Peço vênia à ilustre Relatora, Conselheira Rosemary Figueiroa Augusto, para divergir pontualmente de seu bem traçado Voto, especificamente no que tange à aplicação da multa agravada.

Traz a Relatora que:

Quanto ao agravamento da multa, nos termos do art. 44, § 2º, da Lei nº 9.430/1996, a auditoria fiscal apontou como motivos para sua aplicação o atraso na prestação de esclarecimentos solicitados em uma intimação e a falta de prestação de esclarecimentos em outra, conforme trecho do Relatório Fiscal (fls. 25), a seguir transcrito:

19. A empresa prestou esclarecimentos, em 28/10/2011, após o prazo previsto no TIF-03 (ciência em 13/09/2011), e não prestou esclarecimentos solicitados no TIF 06 (ciência em 21/11/2011) e, portanto a multa será agravada.

(...) (Grifos no original)

A ação fiscal foi iniciada em 11/05/2011, conforme Termo de Início na fl. 51. A partir daí, houve 10 (dez) termos de intimação, numerados sequencialmente, sendo o último em 28/02/2012 (fl. 96/7). Em mais de nove meses de trabalho fiscal, foi apontado que o contribuinte respondeu a um termo após o prazo e não respondera a um deles, como razão para o agravamento.

Não foi demonstrado ou descrito no Termo de Verificação nenhum prejuízo ou perturbação ao trabalho fiscal, decorrente deste atraso/falta de resposta, que ao final foi concluído com lavratura do Auto de Infração, que aqui se discute.

Entendo, assim, muito frágil o argumento apresentado para agravamento da multa. É farta a jurisprudência do antigo Conselho de Contribuintes e também deste CARF, no sentido de que a simples não apresentação de documentos ou respostas requeridas pela Fiscalização, quando não obstaculizam seu trabalho, não justifica o agravamento. Vejamos:

AGRAVAMENTO O agravamento da multa de ofício pelo atraso ou não atendimento de intimações e pedidos de esclarecimentos só tem aplicação quanto efetivamente demonstrada a recusa ou efetivo prejuízo ao procedimento fiscal. 1º CC. / 3a. Câmara / ACÓRDÃO 10323.566 em 17.09.2008. Publicado no DOU: 20.01.2009.

MULTA AGRAVADA Não deve ser aplicada a multa agravada de 112,5% se não fica demonstrada ação ou omissão do contribuinte com o objetivo de retardar ou impedir a atividade de fiscalização. CARF 1a. Seção 2a. Turma da 3a. Câmara / ACÓRDÃO 130200.302 em 21.05.2010. Publicado no DOU em: 24.01.2011.

MULTA AGRAVADA FALTA DE ATENDIMENTO À INTIMAÇÃO Dispondo a fiscalização dos elementos necessários para apuração da matéria tributável, descabe o agravamento da

multa por não atendimento à intimação para apresentação dessas informações. Recurso Voluntário Provido em Parte. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais CARF 1a. Seção 1a. Turma da 3a. Câmara / ACÓRDÃO 130100.270 em 29.01.2010.

MULTA. AUMENTO. 112,5%. INAPLICABILIDADE. JURISPRUDÊNCIA ADMINISTRATIVA.

É farta a jurisprudência do antigo Conselho de Contribuintes e também deste CARF, no sentido de que a simples não apresentação de documentos ou respostas requeridas pela Fiscalização, quando não obstaculizam seu trabalho, não justifica o agravamento da multa. "Dispondo a fiscalização dos elementos necessários para apuração da matéria tributável, descabe o agravamento da multa por não atendimento à intimação para apresentação dessas informações. Recurso Voluntário Provido em Parte". Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF - 1a. Seção - 1a. Turma da 3a. Câmara / ACÓRDÃO 1301-00.270 em 29.01.2010. Acórdão 2202-003.152- 2ª Câmara / 2ª Turma Ordinária Sessão de 15 de fevereiro de 2016. Precedente desta Turma.

Dessa feita, VOTO por desagrar a multa de ofício, reduzindo-a ao percentual de 150% (multa de ofício qualificada)

(Assinado digitalmente)

Marcio Henrique Sales Parada