



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 11516.003833/2009-85
Recurso Voluntário
Acórdão nº 2402-009.840 – 2ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 10 de maio de 2021
Recorrente HANTEI CONSTRUÇÕES E INCORPORAÇÕES LTDA
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2004 a 31/12/2008

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL (PAF). LANÇAMENTO. REQUISITOS LEGAIS. CUMPRIMENTO. NULIDADE. INEXISTENTE.

Cumpridos os pressupostos do art. 142 do Código Tributário Nacional (CTN) e tendo o autuante demonstrado de forma clara e precisa os fundamentos da autuação, improcede a arguição de nulidade quando o auto de infração contém os requisitos contidos no art. 10 do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, e ausentes as hipóteses do art. 59, do mesmo Decreto.

PAF. INCONSTITUCIONALIDADES. APRECIÇÃO. SÚMULA CARF. ENUNCIADO Nº 2. APLICÁVEL.

Compete ao poder judiciário aferir a constitucionalidade de lei vigente, razão por que resta inócua e incabível qualquer discussão acerca do assunto na esfera administrativa. Ademais, trata-se de matéria já sumulada neste Conselho.

PAF. VERDADE MATERIAL. DOCUMENTAÇÃO IDÔNEA. APRESENTAÇÃO. FASE RECURSAL. REQUISITOS LEGAIS. INOBSERVÂNCIA. INADMISSIBILIDADE.

Regra geral, a prova deve ser apresentada na impugnação, precluindo o direito do sujeito passivo trazê-la em momento processual diverso, exceto nos impedimentos causados por força maior, assim como quando ela pretender fundamentar ou contrapor fato superveniente. Logo, ausente a comprovação de atendimento dos preceitos legais, não se conhece dos documentos acostados a destempo.

CONTRIBUIÇÃO. SEGURO DE ACIDENTE DO TRABALHO (SAT/RAT). ALÍQUOTA APLICÁVEL. STJ. ENUNCIADO Nº 341. VINCULANTE.

A alíquota aplicável no cálculo da contribuição para o financiamento dos riscos ambientais do trabalho (SAT/RAT) é fixada em função do nível de risco dos afazeres praticados em cada estabelecimento, assim considerado quando individualizado pelo respectivo CNPJ. Contudo, tratando-se de cadastro único, referido percentual será determinado levando-se em consideração a graduação do perigo representado pela atividade preponderante do contribuinte.

PAF. RECURSO VOLUNTÁRIO. NOVAS RAZÕES DE DEFESA. AUSÊNCIA. FUNDAMENTO DO VOTO. DECISÃO DE ORIGEM. FACULDADE DO RELATOR.

Quando as partes não inovam em suas razões de defesa, o relator tem a faculdade de adotar as razões de decidir do voto condutor do julgamento de origem como fundamento de sua decisão.

CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. OBRA DE CONSTRUÇÃO CIVIL. ARBITRAMENTO FISCAL.

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

O montante dos salários pagos pela execução de obra de construção, quando da inexistência de prova regular e formalizada, será apurado por aferição indireta, com base na tabela CUB, divulgada mensalmente pelos Sindicatos da Indústria da Construção Civil, de acordo com o disposto no art. 33, parágrafo 4o, da Lei nº 8.212/91

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Denny Medeiros da Silveira – Presidente

(documento assinado digitalmente)

Francisco Ibiapino Luz - Relator

Participaram da presente sessão de julgamento os Conselheiros: Denny Medeiros da Silveira, Márcio Augusto Sekeff Sallem, Ana Claudia Borges de Oliveira, Luis Henrique Dias Lima, Renata Toratti Cassini, Gregório Rechmann Júnior, Rafael Mazzer de Oliveira Ramos e Francisco Ibiapino Luz.

Relatório

Trata-se de recurso voluntário interposto contra decisão de primeira instância, que julgou procedente em parte a impugnação apresentada pela Contribuinte com o fito de extinguir crédito tributário decorrente das contribuições incidentes sobre a remuneração dos segurados empregados, a parte patronal e aquela destinada ao SAT/RAT.

Auto de Infração e Impugnação

Por bem descrever os fatos e as razões da impugnação, adoto excertos do relatório da decisão de primeira instância – Acórdão nº 07-23.591 - proferida pela 5ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Florianópolis - DRJ/FNS - transcritos a seguir (processo digital, fls. 1.204 a 1.240):

Trata-se de Auto de Infração (AI DEBCAD nº 37.000.525-2), fls. 01 e anexos, por meio do qual se exige do sujeito passivo acima qualificado o montante de R\$ 2.208.220,05 (dois milhões, duzentos e oito mil e duzentos e vinte reais e cinco centavos), consolidado em 09/07/2009, a título de contribuições devidas à Seguridade Social, incidentes sobre a remuneração dos segurados empregados, referentes à contribuição a cargo da empresa e ao financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho.

Conforme Relatório Fiscal anexo aos autos, fls. 18 a 78, os fatos geradores das contribuições lançadas, ocorrido no período de 01/01/2003 a 31/12/2008, é a remuneração dos segurados empregados apurada por aferição indireta, com base na mão-de-obra contida no CUB - Custo Unitário Básico, uma vez que a contabilidade da empresa não demonstra o movimento real da remuneração dos segurados a serviço da empresa nas seguintes obras de construção civil:

- a) Edifício Residencial Mandagua - CEI: 39.080.01926/73 - período: 01/12/2001 a 30/04/2005
- b) Águas da Brava Residence - CEI: 39.080.02244/77 - período: 01/05/2002 a 30/04/2005.
- c) Residencial Parque São Jorge - CEI: 39.080.03043/77 - período: 01/03/2003 a 30/01/2006.
- d) Edifício Residencial Flamboyant - CEI: 39.080.04066/76 - período 01/07/2004 a 30/01/2007.
- e) Comercial Aldo Kuerten - CEI: 39.080.04113/79 - período 01/01/2005 a 30/08/2006.
- f) Residencial Las Vegas - CEI: 39.080.04369/73 - período 01/08/2005 a 30/04/2008.
- g) Edifício Residencial Eriberto Melo - CEI: 45.360/0143/73 - período: 01/01/2007 a 30/10/2008.
- h) Residencial Boulevard de Canasvieiras - CEI: 45.360.01243/70 - período: 01/03/2007 a 30/12/2008.
- j) Residência Unifamiliar (1000m2) - CEI: 70.000.39525/71 - período 01/01/2004 a 31/12/2004.
- k) Residência Unifamiliar (600m2) - CEI: 70.000.39567/73 - período 01/01/2004 a 31/12/2004.
- l) Residência Unifamiliar (2500m2) - CEI: 70.000.39601/72 - período 01/01/2005 a 31/12/2005.
- m) Residência Unifamiliar (1200m2) - CEI: 70.000.39619/77 - período 01/01/2006 a 31/12/2006.
- n) Edifício Comercial Pedra Branca - CEI: 36.530.01606/71 - período 01/08/2006 a 30/09/2007.

As razões e motivações do lançamento das contribuições previdenciárias apuradas por aferição indireta da mão de obra utilizada nas edificações supracitadas, estão pormenorizadas no relatório fiscal, às fls. 18 e 78. A fiscalização informa que a empresa apresentou sua escrituração contábil (Livros Diário e Razão) com inobservância às Normas Técnicas e os Princípios Fundamentais de Contabilidade, estes estabelecidos na Resolução nº 750/93 do Conselho Federal de Contabilidade - CFC, bem como a Lei nº 6.404/76 - Lei das Sociedades Anônimas (aplicável às demais sociedades), o Decreto-Lei nº 486/96, que dispõe sobre a escrituração e os Livros Mercantis e da Lei nº 556/50 - Código Comercial, concluindo que "contém tantos vícios e de tal natureza que as tornam indignas de merecer fé... (fl. 22)".

Descreve as seguintes situações fáticas apuradas do exame da escrituração contábil, cujos aspectos podem ser sintetizados conforme segue:

(a) Verificou nos anos de 2003 e 2004 a existência de períodos com saldo credor na conta Caixa, como apurado nas conta 1.1.1.01.0001 - Caixa Geral, conforme apontam os documentos do anexo I (fls. 83 a 121). A partir do ano de 2005, o saldo Credor de Conta Caixa não fica mais plenamente visualizado, todavia, a fiscalização observou que a empresa também utilizou o expediente de Suprimento de Caixa, que tende a diminuir o saldo da conta caixa.

(b) Citando os requisitos extrínsecos e intrínsecos da contabilidade, em especial a "individualização e clareza dos lançamentos contábeis", expõe que a empresa não possui, um Livro Auxiliar ao Diário, para demonstrar os lançamentos que são efetuados mediante registros simplificados, apresentando exemplos quanto à forma da empresa contabilizar os Depósitos Bancários e as retiradas Bancárias, com os históricos de Suprimentos de Caixa, que, segundo a fiscalização, não demonstram a verdadeira movimentação da empresa (itens 3.3.8), a saber:

(b.1) Apresenta lançamentos efetuados na Conta Caixa no dia 10/01/2003 e a contrapartida na conta Bancos, cujos históricos são apenas Depósitos Bancários tanto na conta Caixa quanto na Conta Bancos, inexistindo na contabilidade, em relação a alguns dos valores contabilizados, registro das posteriores alterações na contabilidade, ou seja, de quais clientes recebeu os montantes depositados. Além desse exemplo de 2003, essa forma de contabilizar foi encontrada nos anos de 2004, 2005, 2006 e 2007. Relata que a empresa foi intimada a prestar informações acerca dessa forma de contabilização, tendo informado que é impraticável a identificação entre os valores recebidos e posteriormente depositados, acrescentando que todos os valores depositados são decorrentes de recursos de recebimentos na data ou em datas anteriores, cujos lançamentos contábeis estão claramente identificados no razão da conta caixa, em contrapartida à conta de clientes e/ou bancos. Esses valores não estão corretamente identificados como menciona a empresa e pressupõe a utilização de um regime diferente do regime de competência obrigatório pelas Normas Contábeis, e por esse motivo a empresa estaria obrigada a ter um livro registro auxiliar, demonstrando de quais clientes pertencem os valores a serem depositados.

Esclarece que "Como começamos a ação fiscal em 2003 e este ano ainda não estava decadente, mas não alteramos os exemplos porque entendemos que a discussão da escrita contábil deve ser vista como um conjunto e não apenas o que podemos levantar tributariamente (este levantamento sim desde 2004), mesmo porque existem obras da empresa que se iniciaram em 2001 e terminaram em 2007 e muitas outras que se iniciaram nos anos de 2002 e 2003".

(b.2) Expõe que a empresa utiliza outro critério irregular que são as Retiradas Bancárias sem justificção. Apresenta como exemplo o lançamento datado de 20/05/2003, quando foi lançado valor a débito na Conta Caixa e a contrapartida (crédito) na Conta Bancos, ambos os lançamentos com o mesmo histórico: *Valr. Ref. Cheque nr. 304247 Ref. Saque Para Suprimento de Caixa*. Verificou no livro Diário nº 09, págs. 431 a 436, onde constam todos os lançamentos do dia 20/05/2003, que se trata de apenas uma operação financeira da empresa, porque não há outros lançamentos de apropriação para possíveis pagamentos. De acordo com cópia, apresenta pela empresa, o cheque é nominal a própria Hantei. Cita outros exemplos de cheques compensados que foram registrados como Suprimento de Caixa no ano de 2003, bem como afirma que essas operações abrangem todos os exercícios de escrituração da empresa, apresentando aleatoriamente um dia por ano: 06/05/2004, 05/08/2005, 03/02/2006, 29/06/2007.

(d) No item 3.4, e subitens, relata operações financeiras da empresa, confrontando as declarações da DIMOB - Declaração de Informação sobre

Atividades Imobiliárias e DOI - Declaração sobre Operações Imobiliárias, referentes a diversos imóveis comercializados pela empresa, e a contabilização da comercialização, apontando diversas irregularidades, tais como não contabilização de apartamentos vendidos por intermediadores da empresa fiscalizada; vendas com valor abaixo do recebido de apartamentos recebidos em permuta de imóveis, evitando o pagamento do ganho de capital; declarações na DIMOB da venda de apartamentos abaixo do valor realmente transacionado; a venda e contabilização de apartamentos e garagens por valor inferior ao realmente recebido; mistura de contas e recebimentos entre contas contábeis, fazendo com que a escrita contábil não se torne merecedora de crédito das reais operações e dos valores nela descritos. Neste item, consta a análise da DIMOB, DOI, contratos de compra e venda e escrituração contábil dos seguintes imóveis: apartamento 302 do Edifício Delacroix e apartamentos 201 e 202 do Condomínio Águas da Brava, cuja análise se deu em conjunto pois estavam interligados em suas operações; sala 402 da Av. Othon Gama D'êça, apto. 310 do Edifício Mirante da Brava, lote nº 17 na Ponta das Canas, apto. 302 do Condomínio Águas da Brava, apto. 203 do Edifício Lúcia, apto. 401-B6 do Condomínio Águas da Brava (análise em conjunta devido à interligação na comercialização desses imóveis); apto. 307 Bl. 1 Edif. Mirante da Brava e apto 301 A5 Condomínio águas da Brava, sendo o primeiro recebido em permuta pelo pagamento do segundo imóvel; garagens 07,146 e 151 do Edifício Residencial Flamboyant.

Após essa análise, com base na legislação que normatiza a arrecadação da Receita Federal do Brasil, a autoridade lançadora desconsiderou, para fins de levantamento e cobrança das contribuições previdenciárias, a contabilidade da empresa autuada, relativamente ao período com contabilidade sob ação fiscal, que abranche as competências 01/2003 a 12/2008, com a finalidade de proceder ao lançamento arbitrado das contribuições previdenciárias.

Portanto, constitui base de cálculo do crédito lançado o salário de contribuição obtido pela diferença entre o valor do salário de contribuição arbitrado por aferição indireta e a somatória dos salários de contribuição contidos nos recolhimentos de contribuição previdenciária do contribuinte, das empreiteiras e subempreiteiras e os resultantes da aplicação de 5% sobre as Notas Fiscais de fornecimento de concreto e argamassa usinada, conforme previsão do art. 448, inciso III da Instrução Normativa SRP nº 03, de 14 de julho de 2005.

O salário de contribuição de cada obra foi apurado por aferição indireta com base na área construída, tendo como parâmetro para a apuração da mão de obra empregada o Custo Unitário Básico aplicável para a construção, em função do tipo de construção, padrão da obra, número de pavimentos e área construída. Para cada obra, são apresentados os seguintes documentos de apuração do crédito previdenciário: folha de identificação, área de cálculo, M.O. Própria, M.O. Empreiteiros, Argamassa/Concreto e ARO -Aviso para regularização de Obra, os quais compõem os anexos XI e XIII (volume 5).

Refere, ainda, que efetuou a matrícula de ofício das seguintes obras com débitos previdenciários:

- a) CEI: 70.000.39525/71 - Residência Unifamiliar/Período: 01/01/2004 a 31/12/2004;
- b) CEI: 70.000.39567/73 - Residência Unifamiliar/Período: 01/01/2004 a 31/12/2004;
- c) CEI: 70.000.39601/72 - Residência Unifamiliar/Período: 01/01/2005 a 31/12/2005;
- d) CEI: 70.000.39619/77 - Residência Unifamiliar/Período 01/01/2006 a 31/12/2006.

Com relação a essas obras, consta do Relatório que a empresa foi intimada para prestar esclarecimento, uma vez que eram apresentadas como propaganda no sítio da internet da autuada. A empresa informou que a única casa que foi realizada pela Hantei é a residência no Morro das Pedras, as demais são de propriedade de particulares, não tendo ligação com a Hantei, estando no *site* internet apenas para efeito de publicidade. A empresa não informou à fiscalização quais seriam os proprietários das obras, a fim de esclarecer quanto à responsabilidade ou não por essas obras, diante do que, procedeu à matrícula de ofício.

No item 4.5, constam relação de obras com matrícula CEI, que foram objeto do lançamento, e a demonstração da apuração do percentual da mão de obra já regularizada pela empresa, considerado para fins de apuração do crédito lançado.

O montante do salário de contribuição e o valor da contribuição apurada encontram-se especificados no Discriminativo Analítico de Débito (DAD) fls. 04 a 07 e no Discriminativo Sintético do Débito (DSD), fls. 08 a 10, relativos a matrícula da obra.

A autuação veio instruída pelos anexos de fls. 82 a 1016 (volumes 1 a 5).

DA IMPUGNAÇÃO

A autuada apresentou impugnação (fls. 1123/1157 - volume 06), a qual, em síntese, contém os argumentos abaixo relacionados.

PRELIMINARES

a) Vício formal do auto de infração. Alega que a auditoria-fiscal fiscalizou o período de 01/2003 a 03/2009, mas lançou apenas a competência 03/2009, conforme se depreende do DAD - Discriminativo Analítico do Débito e DSD - Discriminativo Sintético do Débito, violando os arts. 114, 116 e 142 do Código Tributário Nacional (CTN). Acrescenta que as contribuições sociais previdenciárias são tributos e como tal se sujeitam à Constituição Federal e ao CTN. Com base no art. 22, inciso I, da Lei nº 8.212, de 1991, o art. 201, inciso I e parágrafo Iº e art. 216, inciso I, alínea "b", ambos do RPS, assevera que a contribuição previdenciária incide sobre a folha de salários, no percentual de 20%, a ser recolhida no dia 02 (dois) do mês seguinte a que se referem a remunerações, começando deste marco a se contar o prazo decadencial, e, ao prevalecer o procedimento adotado no lançamento fiscal, todas as remunerações foram pagas na competência 03/2009, sendo forçoso imaginar que a impugnante pudesse construir 13 obras em um único mês. Assim, entende que o procedimento fiscal abrangiu competências decaídas, maculando todo o lançamento, pois viola frontalmente o art. 142 do CTN. Além disso, criou a auditoria-fiscal, hipótese de incidência e fato gerador sem lei que o estabeleça, violando o princípio da legalidade (art. 5º, inciso II c/c/ 150, I e 146, III, "a", todos da CF/88).

b) Decadência. Aduz que a auditoria fiscal lançou competências decadentes, citando como exemplo os dados coletados do ARO das obras Residencial Mand'Água, Águas da Brava Residence e Residencial Parque São Jorge. Relata que em 12/02/2008 foi formalizado o Termo de Início de Ação Fiscal, em 09/07/09 foi elaborado o Termo de Encerramento do Procedimento Fiscal (TEPF) e em 16/07/2009 foi dada ciência ao lançamento. Tem-se, portanto, que a fiscalização não começou em 2003, começou em 02/2008, averiguando competência de 2001 em diante. Por força do entendimento do Supremo Tribunal Federal, o prazo decadencial para o lançamento das contribuições previdenciárias é de 05 anos, todavia, não foram excluídos da autuação os lançamentos relativos às contribuições previdenciárias supostamente devidas no interregno de 01/2003 a 07/2004 das obras acima informadas. Reforça que o lançamento foi encerrado em julho de 2009 e portanto não poderia lançar os fatos geradores referentes às competências até julho de 2004, por força da aplicação do art. 250, parágrafo 4º, do CTN, uma vez que houve o recolhimento parcial das contribuições previdenciárias.

No mesmo tópico, traz considerações acerca do lançamento por meio do arbitramento - aferição indireta, que, por ser modalidade excepcional, deve guardar a proporcionalidade de tratamento por parte do agente fiscal, descaracterizando a

contabilidade como última hipótese. Ocorre que no caso em concreto, a autuada foi intimada em diversas ocasiões pela fiscalização, tendo atendido a todas as solicitações, com exame pelo Fiscal do Livro de Registro de Empregados n.º 01, folha de pagamento, GFIP, comprovante de recolhimento e outros elementos, além disso, apresentou outros documentos que lhe foram solicitados, tais como Diário e Razão, onde estão lançados todos os fatos contábeis.

Refere que a fiscalização não pode presumir que algum evento decaído possa ser estendido aos demais fatos geradores não abrangidos pela decadência. Caso a fiscalização, a partir de uma presunção, verificasse tal hipótese, deveria provar exaustiva e minuciosamente, o que não fez, apenas dizendo que nas competências até 2003 ocorreram supostas irregularidades e com base nisso presumiu, mas não provou que as mesmas e hipotéticas incorreções se entenderiam aos fatos geradores referentes às competências dos anos anteriores. Cita posições doutrinárias acerca da prova, classificando-a em direta e indireta e sua aplicação no âmbito do processo administrativo, onde não basta que esta simplesmente atue, e atribua ao impugnante o ônus da prova em relação à aferição indireta, quando este lhe apresentou todos os documentos, alguns sequer analisados, tais como os Livros Diário e Razão, em relação aos quais limitou-se a apontar alguns saques e depósitos sem entrar no mérito.

Colaciona doutrina e jurisprudência acerca da presunção e dos indícios, que não resultam em verdade material nem tampouco jurídica. Diz que para a autuação é necessário a segurança e certeza na relação, a qual só é atingida a partir do momento que o agente administrativo autua o infrator, após fiscalização minuciosa.

Invocando o princípio da tipicidade no princípio tributário, alega que o ato fiscal reputa-se nulo, por ter se sustentado em indícios e não em provas concretas. Reforça que a fiscalização desclassificou a contabilidade, arbitrando a base de cálculo da contribuição previdenciária por meio de fatos geradores decaídos, presumindo que supostas incorreções contábeis deste período também tivessem ocorrido nos fatos geradores posteriores - agosto de 2004 em diante; e como se não bastasse, desprezou uma infinidade de registros contábeis, como por exemplo a análise minuciosa dos Livros Diário e Razão, limitando-se apenas a anexar cópias desses documentos. Refere que no período de 01/2002 a 07/2009 fez 216.931 lançamentos contábeis e que desclassificar uma contabilidade de cinco anos por supostos saldos credores de caixa em alguns poucos dias do próprio mês (agosto/04) é desclassificar o bom senso.

Questiona que outra prova teria o contribuinte, além de sua contabilidade, para se contrapor à aferição.

Em face da decadência dos fatos geradores anteriores a 07/2004 (inclusive), decaído também está o direito de a fiscalização utilizar atos, fatos, dados e/ou documentos contábeis para fins de constituir e lançar as supostas contribuições previdenciárias devidas, e, como apontará em tópico próprio, todos os contratos relacionados no item 3.4 do relatório do Auto de Infração são anteriores a 30/06/2004, e em 2004, três são os fatos (garagens excedentes) que poderiam gerar uma presunção de alguma incorreção, mas que esses únicos fatos não poderiam descaracterizar toda a contabilidade.

MÉRITO

c) Da impossibilidade do arbitramento da base de cálculo. Alega que as supostas irregularidades apontadas pelo fisco não tem o condão de desconsiderar a contabilidade, uma vez que a própria autoridade fiscal, ao apontá-las, já dispunha de todos os elementos necessários para efetuar o lançamento tributário no movimento real da empresa, sem a necessidade de, ilegalmente, recorrer ao arbitramento. De acordo com a Lei n.º 8.212 e o CTN (art. 148), o arbitramento só é cabível quando sejam omissos ou não mereçam fé as declarações ou os esclarecimentos prestados, ou os documentos expedidos pelo sujeito passivo, fatos que não ocorreram, como atesta a própria fiscalização em seu relatório, no item 6.2. No período em que não houve a decadência não foram apontadas irregularidades relevantes, nem houve recomposição dos saldos apresentados. Que na época da conclusão das obras a impugnante já havia recolhido os

encargos previdenciários e obteve todas as CND's (Certidões Negativas de Débitos) das obras ora lançadas, conforme certidões que apresenta.

e) Da contabilidade a partir de julho/2004 - das obras com matrículas e com débitos previdenciários. Quanto transações financeiras (item 3.3. do REFISC), diz que é desnecessário comentar sobre meses/períodos até julho de 2004 que não se prestam para efetuar o recolhimento. Para os períodos não decadentes a argumentação, que seria a mesma para o período anterior, não possui a profundidade necessária exigida pelo art. 142 do CTN. Diz que pela leitura dos razões anexados pela fiscalização, houve várias distribuições de lucros aos sócios e que esses honraram com compromissos firmados pela sociedade, até por que se não o fizesse de forma direta o fariam de forma indireta, tanto que bens dos sócios foram oferecidos em garantia hipotecária de empréstimos efetuados pela impugnante, numa clara preocupação daqueles com a continuidade da empresa. Que se houve falha contábil da suposta omissão do registro de empréstimos temporários pelos sócios, esse erro não é motivo para o lançamento tributário. Que no ano de 2004, apenas e tão somente o período de 05 a 20/08 (15) dias, o saldo do caixa permaneceu credor, com apoio financeiro dos sócios, sendo irrisório esse período ao considerar o período legal fiscalizado o volume mensal de lançamentos, conforme declaração do contador que anexa. No item 3.2.9 do Relatório fica clara a inexistência de saldo credor de caixa em todo o período não decadente, todavia, o auditor faz uma ilação na tentativa de recompor virtualmente o saldo credor inexistente de caixa, algo como presunção negativa, todavia, as irregularidades apontadas são totalmente inexistentes e as operações identificadas estão devidamente contabilizadas. As irregularidades apontadas não guardam nenhuma relação com o fato gerador de contribuições previdenciárias e sequer constituem vício de contabilidade. É infundada a alegação da fiscalização de que a contabilidade da impugnante não é dotada de suficiente clareza e os critérios adotados para a escrituração não atendem aos princípios contábeis. Na vasta quantidade de folhas do Razão e Diário anexados constata-se que não há um único caso de lançamento resumido (com a movimentação diária/semanal/mensal), sendo os lançamentos feitos individualmente, com partidas e contrapartidas, identificação do fato, respeitadas as limitações impostas por sistemas informatizados. Houve imperícia da fiscalização, que insiste em dizer da necessidade de um Livro Auxiliar do Diário para demonstrar os lançamentos simplificados (totalizadores), que são inexistentes.

Por opção, todos os recebimentos de clientes são feitos na conta Caixa e todos os recebimentos dos clientes estão claramente demonstrados nos razões anexados, com o valor, nome do cliente e número da parcela, questionando o que mais deveria individualizar. Diz ser insensato individualizar cada um dos depósitos. A fiscalização deveria constatar que as origens estão claramente demonstradas, sejam por recebimentos de clientes, empréstimos de terceiros e/ou de saques bancários, este último tratado mais adiante, e ainda constatar as aplicações (saídas do caixa).

Refere que a legislação em vigor não impede que a empresa mantenha seus recursos financeiros em caixa; que não se pode afirmar que o caixa não foi efetivamente suprido e que se tratava de lançamento meramente fictício, se não foi feita qualquer verificação tendente a determinar que a empresa não estava em poder do numerário que havia sido sacado e seus registros contábeis indicavam. Ressalta que em momento algum o auditor apontou vícios em sua contabilidade, sendo incontestado que os lançamentos efetuados na conta Caixa encontravam respaldo preciso nos lançamentos efetuados em contrapartida da conta Bancos.

Quanto aos depósitos bancários, questiona onde está a irregularidade dos lançamentos que são descritos nos itens 3.3.8.1.1, uma vez que a partida é a conta Bancos CEF e a contrapartida na conta Caixa, em coincidência de datas e valores, se foram feitos depósitos que outro histórico poderia conter os lançamentos.

Quanto aos itens 3.3.8.1.7.3 e 3.3.8.1.7.4, diz que as ilações do fiscal apenas buscam atingir o seu objetivo, a aferição indireta.

Alude que não se pode impor ao contribuinte a adoção do regime de competência (item 3.3.8.7.5) enquanto a impugnante optou por tributar suas receitas pela modalidade do Lucro Presumido, sendo facultada a contabilização pelo regime de caixa.

Ao invalidar a contabilidade com argumentos inválidos, por via transversa, validou tudo o que fora feito pela impugnante, devendo assim ser considerados suficientes os recolhimentos efetuados, tendo em vista que as bases de cálculo estão regularmente contabilizadas.

Quanto às retiradas bancárias, todas as informações solicitadas nos TIADs foram devidamente esclarecidas, conforme anexo III do lançamento, sendo válida para esse ponto a mesma argumentação acerca da imprestabilidade das provas, pois toda a argumentação relata fatos ocorridos em 2003, já fulminados pela decadência. Diz que não há proibição do pagamento em dinheiro de despesas e que se não houvessem os cheques o saldo caixa ficaria credor. E, se pagasse sem os saques o saldo certamente ficaria negativo. Por tudo isso não há justificativa para desclassificar a contabilidade da impugnante.

f) Das transações imobiliárias (item 3.4 do Relatório Fiscal). Diz que essas provas também são imprestáveis, pois toda a argumentação relata fatos ocorridos na sua maioria em 2003 e o restante no início de 2004, já fulminados pela decadência, com exceção, apenas, quanto às vagas de garagens descritas nos itens 3.4.5, cujas vendas foram realizadas em 2007. Destaca a imperícia da fiscalização, pela falta de conhecimento da atividade da impugnante, notadamente quanto às várias formas de negociação com imóveis, principalmente os de grandes valores, bem como a data da efetiva transmissão da propriedade, e, devido a esse dinamismo, podem ocorrer eventuais falhas em alguns registros contábeis, assim como disparidade em datas de documentos (entre contratos e escrituras, por exemplo), diferenças de dias entre extrato bancário e registro contábil, porém sem deixar de registrar, na essência, os fatos. Diz que a fiscalização valorou mais as informações da DOI que da própria DIMOB, que é documento relacionado à Receita Federal do Brasil. Que a DOI é um documento que não guarda relação direta com a data dos fatos e, por este motivo, também em relação aos valores. Esses são determinados pela Prefeitura Municipal, principalmente nos casos de vagas de garagens, onde o preço é definido para cálculo do ITBI pelo metro quadrado em valores iguais aos dos apartamentos, todavia as vagas excedentes são vendidas por qualquer preço, conhecido como "queima de estoque". Já a DIMOB retrata os dados da data do evento, informada anualmente no mês de fevereiro do ano seguinte ao fato. Portanto as informações na DOI podem refletir fatos que já ocorreram muito antes, até mesmo antes do início das obras e os valores certamente serão outros, os quais podem ou não incluir os acréscimos ocorrido no período.

No caso das garagens, único evento não atingido pela decadência, não houve nenhuma irregularidade. As vendas foram dissociadas dos apartamentos, pois os proprietários já haviam adquirido antes os apartamentos com outras vagas de garagens, tratando-se de vagas excedentes, por isso vendidas a preços menores. Nas informações cruzadas da fiscalização foram omitidas as declarações de pessoas físicas tendo sido comparada apenas a DÓI, cujo valor refere-se à avaliação da Prefeitura Municipal para fins de transmissão da propriedade. Sendo assim, é falta de bom senso macular a contabilidade, dizer que a informação contábil é inverídica e afirmar que as informações contábeis trazem enormes desconfiças.

Quanto ao item 3.4.2.2.1 do Relatório, a própria fiscalização faz a explicação no item 3.4.2.2.4.

Já em relação ao item 3.4.3.2.1.8 há pressuposições infundadas, mas conclui que as informações fecham tanto em DIMOB e DOI, quanto na contabilidade, ou seja, por não ter entendido a operação, pressupõe um vício e desclassifica toda a contabilidade.

Do mesmo modo quanto ao item 3.4.3.2.2.9, onde ocorreu apenas uma inversão de valores entre apartamento e lote 17, mas cuja soma é exatamente a mesma, onde a fiscalização desclassifica toda a contabilidade e fecha citando "é difícil imaginar que um

imóvel perca tanto o seu valor de venda", quando o preço é subjetivo, ajustado pelas partes.

Quanto ao item 3.4.2.4.5, diz que é irônico o Auditor-Fiscal considerar um mistério a troca do nome de uma conta contábil, explicando que, conforme declaração do contador da empresa, o que houve foi um erro primário do colaborador da impugnante, que ao invés de cadastrar nova conta, simplesmente alterou a anterior, uma vez que se tratava do mesmo cliente e que esse fato não resultou nenhum prejuízo ou sonegação.

Diz que nos tópicos seguintes do relatório, a autoridade lançadora repisa os mesmos fatos traçando desconfianças infundadas, com o único objetivo de desclassificar a contabilidade da impugnante e proceder ao lançamento arbitrado.

g) Da contribuição para o SAT. Argumenta que, não havendo o julgamento pela inconstitucionalidade total da contribuição para o SAT, há que se entender pela aplicação de alíquotas variadas, em função da atividade preponderante em cada estabelecimento da empresa. Assim, no que tange à área administrativa, deve ser aplicada a alíquota diferenciada do SAT, visto que se tratam de atividades desenvolvidas cujo grau de risco é mínimo.

Que deve ser aplicada a alíquota de 1% para todas as empresas, uma vez que a definição dos graus de riscos não poderia ser feita via decreto.

h) Das obras sem matrícula. É nulo o lançamento relativo às obras sem matrícula, uma vez que se baseia em presunções e não em provas concretas. Diz que a auditoria considerou que essas obras eram todas da Hantei por constarem no *site* em que há propaganda de diversas obras, em sua grande maioria construídas pela impugnante, todavia, isso não significa que todas sejam de sua responsabilidade e foram realizadas à margem de informações contábeis e portanto houve prática de infração à legislação tributária. Preferiu a autoridade lançadora lançar as CEI de ofício, à mingua de informações acerca da localização dos imóveis e respectivo período de construção, podendo ainda se valer da DIMOB, DOI e outras informações dos registros de imóveis. Pelo simples fato de não ter informado os dados dos proprietários dos imóveis, a impugnante foi responsabilizada pela construção das residências unifamiliares. Essas obras não estavam em sua contabilidade por não serem de sua propriedade, conforme informou na intimação fiscal. Informa, outrossim, que os proprietários dos citados imóveis são a empresa Guga Kuertem Participações e Empreendimentos Ltda (CEI n.º 70.000.39525/71 e 70.000.39601/72) e Nelson João de Moraes Filho (CEI n.º 70.000.39567/73 e 70.000.39619/77), sendo que esses dois últimos foram ofertados pelo proprietário, que é sócio da autuada como garantia de empréstimos em instituições financeiras, ue só demonstra seu interesse na continuidade dos negócios da empresa. Diz que o imóvel lançado sob a matrícula CEI n.º 70.000.39601/72 já possuía uma matrícula anterior (39.080.3534/70) e foi corretamente contabilizada pela impugnante, com a diferença de não se tratar de obra própria, mas de empreitada, conforme se constata pelos razões em que são lançadas as receitas e por intermédio de guias de recolhimento do INSS, cujos documentos estão anexos.

Requer ao final, em síntese, a nulidade/cancelamento do lançamento pelos motivos acima listados e a produção de todos os meios de prova em direito admitidas e o deferimento, em eventual da juntada de documentos posteriores, se necessário.

Foram anexados à impugnação os documentos de fls 1158 a 1283, arrolados à fl. 1157.

Em face da alegação da interessada de que não é proprietária dos imóveis matriculados de ofício sob os números 70.000.39525/71, 70.000.39567/73, 70.000.39601/72 e 70.000.39619/77, foi solicitada a diligência de fls. 1288 e 1289, para que a fiscalização verificasse se a documentação apresentada pela empresa se refere às quatro residências unifamiliares matriculadas de ofício e que foram objeto do presente lançamento, confirmando o nome dos proprietários dos citados imóveis, e, com relação à residência unifamiliar do Morro das Pedras - matrícula CEI n.º 39.080.3534/70, informar se esse imóvel é o mesmo objeto da matrícula de ofício n.º 70.000.39601/72 e consta do rol das obras fiscalizadas na ação fiscal.

Na informação fiscal de fis. 1291 e 1292, a autoridade lançadora relata que não foi possível obter provas da participação efetiva da empresa Hantei Construções na realização das citadas obras, solicitando a exclusão dos créditos previdenciários lançados referentes às matrículas CEI n.ºs 70.000.39525/71, 70.000.39567/73, 70.000.39601/72 e 70.000.39619/77.

Cientificado (vide AR de fl. 1295), o contribuinte não se pronunciou sobre a diligência.

(Destques no original)

Julgamento de Primeira Instância

A 5ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Florianópolis, por unanimidade, julgou procedente em parte a contestação da Impugnante, nos termos do relatório e voto registrados no Acórdão recorrido, cuja ementa transcrevemos (processo digital, fls. 1.204 a 1.240):

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2004 a 31/12/2008

CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. OBRA DE CONSTRUÇÃO CIVIL. ARBITRAMENTO FISCAL.

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

DECADÊNCIA. SÚMULA VINCULANTE N.º 8.

Aplica-se, para as contribuições previdenciárias, o prazo decadencial previsto no Código Tributário Nacional, a partir da edição da Súmula Vinculante n.º 8 pelo Supremo Tribunal Federal, a qual declarou a inconstitucionalidade do artigo 45 da Lei n.º 8.212/91.

CONTRIBUIÇÃO PARA O SAT/RAT.

A Lei n.º 8.212, de 1991, em seu artigo, 22, inciso II, define todos os elementos capazes de fazer nascer obrigação tributária válida. O fato de a lei deixar para regulamento a complementação dos conceitos de "atividade preponderante" e "grau de risco" não implica ofensa ao princípio da legalidade.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/01/2004 a 31/12/2008

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA.

Não se configura cerceamento do direito de defesa se a descrição dos fatos e o enquadramento legal encontram-se suficientemente claros e foi assegurado o conhecimento dos atos processuais ao contribuinte que exerceu o seu direito de impugnação.

ALEGAÇÕES DE INCONSTITUCIONALIDADE. LIMITES DE COMPETÊNCIA DAS INSTÂNCIAS ADMINISTRATIVAS.

As autoridades administrativas estão obrigadas à observância da legislação tributária vigente, sendo incompetentes para a apreciação de arguições de inconstitucionalidade e ilegalidade.

PROVAS. MOMENTO PARA APRESENTAÇÃO.

O prazo para apresentação de provas no processo administrativo fiscal coincide com o prazo de que o contribuinte dispõe para impugnar o lançamento, salvo se comprovada alguma das hipóteses autorizadas para juntada de documentos após esse prazo.

Impugnação Procedente em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte

Recurso Voluntário

Discordando da respeitável decisão, o Sujeito Passivo interpôs recurso voluntário, basicamente repisando os argumentando apresentados na impugnação, o qual nada acrescenta de relevante para a solução da presente controvérsia (processo digital, fls. 1.250 a 1.288).

Contrarrazões ao recurso voluntário

Não apresentadas pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Francisco Ibiapino Luz - Relator

Admissibilidade

O recurso é tempestivo, pois a ciência da decisão recorrida se deu em 18/4/2011 (processo digital, fl. 1.245), e a peça recursal foi interposta em 18/5/2011 (processo digital, fl. 1.250), dentro do prazo legal para sua interposição. Logo, já que atendidos os demais pressupostos de admissibilidade previstos no Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, dele tomo conhecimento.

Preliminares

Nulidade do lançamento

Inicialmente, registre-se que o lançamento é ato privativo da Administração Pública, pelo qual se verifica e registra a ocorrência do fato gerador, a fim de apurar o quantum devido pelo sujeito passivo da obrigação tributária prevista no artigo 113 da Lei n.º 5.172, de 25 de outubro de 1966 - Código Tributário Nacional (CTN). Portanto, à luz do art. 142 do mesmo Código, trata-se de atividade vinculada e obrigatória, como tal, sujeita à apuração de responsabilidade funcional em caso de descumprimento, pois a autoridade não deve nem pode fazer juízo valorativo acerca da oportunidade e conveniência do lançamento. Confirma-se:

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.

Assim sendo, não se apresenta razoável o argumento da Recorrente de que o lançamento ora contestado é nulo, supostamente porque dita autuação se deu na competência 03/2009, mês de emissão do Aviso de Regularização de Obra – ARO, exatamente como prescreve a legislação. Confirma-se no excerto do acórdão recorrido:

[...] a aferição indireta da remuneração dos segurados despendida em obra de construção civil sob responsabilidade de pessoa jurídica ou de pessoa física, com base na área construída e no padrão da obra, será efetuada de acordo com os procedimentos estabelecidos para a regularização da obra com base na área construída e no padrão de construção, conforme determina a Instrução Normativa nº 03/2005, em vigor na data da autuação:

Aferição Indireta do Valor da Remuneração com Base na Área Construída e no Padrão da Obra

Art. 429. A aferição indireta da remuneração dos segurados despendida em obra de construção civil sob responsabilidade de pessoa jurídica ou de pessoa física, com base na área construída e no padrão da obra, será efetuada de acordo com os procedimentos estabelecidos no Capítulo IV deste Título.

REGULARIZAÇÃO DE OBRA POR AFERIÇÃO INDIRETA COM BASE NA ÁREA CONSTRUIDA E NO PADRÃO DE CONSTRUÇÃO

Seção I Documentos Subseção I Declaração e Informação Sobre Obra (DISO)

Art. 430. 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 SRP, os dados do responsável pela obra e os relativos à obra, mediante apresentação da Declaração e Informação Sobre Obra - DISO, conforme modelo do Anexo XI, na DRP circunscricionante do estabelecimento centralizador da empresa responsável pela obra ou da localidade da obra de responsabilidade de pessoa física.

Aviso para Regularização de Obra (ARO)

Art. 431. Para as pessoas jurídicas sem contabilidade regular e para as pessoas físicas, a Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB), a partir das informações prestadas na DISO e após a conferência dos dados nela declarados com os documentos apresentados, expedirá em 2 (duas) vias o ARO, destinado a informar ao responsável pela obra a situação quanto à regularidade das contribuições sociais incidentes sobre a remuneração aferida, sendo que: (Nova redação dada pela IN RFB nº 910, de 29/01/2009)

(...)

§ 2º No cálculo da remuneração despendida na execução da obra e do montante das contribuições devidas, se for o caso, será considerada como competência de ocorrência do fato gerador o mês da emissão do ARO, e o valor das contribuições nele informadas deverá ser recolhido até o dia dez do mês subsequente ao da sua emissão, prorrogando-se o prazo de recolhimento para o primeiro dia útil seguinte, se no dia dez não houver expediente bancário.

Nova Redação dada pela (Instrução Normativa MF/RFB n' 774 - de 29 de agosto de 2007 - DOU DE 3/9/2007)

No caso dos autos, o salário de contribuição foi apurado conforme demonstrado no ARO - Aviso de Regularização de Obras, sendo considerada **como competência de ocorrência do fato gerador o mês da emissão do ARO**. Assim, está correto o lançamento na competência 03/2009, uma vez que os cálculos do ARO foram efetuados pela fiscalização nessa competência.

Como visto, esse procedimento tem amparo legal, e o fato de ter sido lançada em somente uma competência todos os créditos apurados não significa que a fiscalização tenha concluído que as 13 obras tenham sido construídas em um único mês. Não se vislumbra, portanto violação ao princípio da legalidade, uma vez que a autoridade fiscal não criou nova hipótese de incidência e fato gerador, conforme alega o contribuinte.

Não obstante mencionadas alegações, entendo que o auto de infração contém todos os requisitos legais estabelecidos no art. 10 do Decreto nº 70.235/72, que rege o Processo Administrativo Fiscal, trazendo, portanto, as informações obrigatórias previstas nos seus incisos I a VI, especialmente aquelas necessárias ao estabelecimento do contraditório, permitindo a ampla defesa do autuado. Confirma-se:

Art. 10. O auto de infração será lavrado por servidor competente, no local da verificação da falta, e conterà 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.

Nestes termos, ainda na fase inicial do procedimento fiscal, o Contribuinte foi regularmente intimado a apresentar documentos e esclarecimentos relativos ao período fiscalizado – competências 1/2003 a 3/2009. Portanto, compulsando os preceitos legais juntamente com os supostos esclarecimentos disponibilizados pelo Recorrente, a autoridade fiscal formou sua convicção, o que não poderia ser diferente, conforme preceitua o já transcrito art. 142 do CTN (processo digital, fls. 81 e 82).

A tal respeito, dito lançamento identificou a irregularidade apurada e motivou, de conformidade com a legislação aplicável à matéria, o procedimento adotado, tudo feito de forma transparente e precisa, como se pode observar no “Auto de Infração” e “Relatório do Auto de Infração”, em consonância, portanto, com os princípios constitucionais da ampla defesa, do contraditório e da legalidade (processo digital, fls. 3 a 80).

Tanto é verdade, que o Interessado refutou, de forma igualmente clara, a imputação que lhe fora feita, como se observa do teor de sua contestação e da documentação a ela anexada. Neste sentido, expôs os motivos de fato e de direito de suas alegações e os pontos de discordância, discutindo o mérito da lide relativamente a matéria envolvida, nos termos do inciso III do art. 16 do Decreto nº 70.235/72, não restando dúvidas de que compreendeu perfeitamente do que se tratava a exigência.

Além disso, nos termos do art. 59 do Decreto nº 70.235/1972, incisos I e II, a nulidade processual opera-se somente quando o feito administrativo foi praticado por autoridade incompetente ou, **exclusivamente** quanto aos despachos e decisões, ficar caracteriza preterição ao direito de defesa respectivamente, nestes termos:

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.

Como se vê, cogitação acerca do cerceamento de defesa é de aplicação **restrita** nas fases processuais ulteriores à constituição do correspondente crédito tributário (despachos e decisões). Por conseguinte, suposta nulidade de autuação (auto de infração ou notificação de lançamento) transcorrerá **tão somente** quando lavrada por autoridade incompetente.

Ademais, conforme art. 60 do mesmo Decreto, outras falhas prejudiciais ao sujeito passivo, quando for o caso, serão sanadas no curso processual, sem que isso importasse forma diversa de nulidade. Confira-se:

Art. 60. As irregularidades, incorreções e omissões diferentes das referidas no artigo anterior não importarão em nulidade e serão sanadas quando resultarem em prejuízo para o sujeito passivo, salvo se este lhes houver dado causa, ou quando não influírem na solução do litígio.

Ante o exposto, cumpridos os pressupostos do art. 142 do Código Tributário Nacional (CTN) e tendo o autuante demonstrado de forma clara e precisa os fundamentos da autuação, improcede a arguição de nulidade, eis que o auto de infração contém os requisitos contidos no art. 10 do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, e ausentes as hipóteses do art. 59, do mesmo Decreto. Logo, já que o caso em exame não se enquadra nas transcritas hipóteses de nulidade, incabível sua declaração, por não se vislumbrar qualquer vício capaz de invalidar o procedimento administrativo adotado, razão por que esta pretensão preliminar não pode prosperar, porquanto sem fundamento legal razoável.

Por fim, embora referida arguição tenha sido apresentada em sede preliminar, tratando-se, também, da formulação de mérito, como tal será analisada em sua completude, nos termos do já transcrito art. 60 do PAF.

Princípios constitucionais

Ditos princípios caracterizam-se preceitos programáticos frente às demais normas e extensivos limitadores de conduta, motivo por que têm apreciação reservada ao legislativo e ao judiciário respectivamente. O primeiro, deve considerá-los, preventivamente, por ocasião da construção legal; o segundo, ulteriormente, quando do controle de constitucionalidade. À vista disso, resta inócua e incabível qualquer discussão acerca do assunto na esfera administrativa, sob o pressuposto de se vê tipificada a invasão de competência vedada no art. 2º da Constituição Federal de 1988.

Nessa perspectiva, conforme se discorrerá na sequência, o princípio da legalidade traduz adequação da lei tributária vigente aos preceitos constitucionais a ela aplicáveis, eis que regularmente aprovada em processo legislativo próprio e ratificada tacitamente pela suposta inércia do judiciário. Por conseguinte, já que de atividade estritamente vinculada à lei, não cabe à autoridade tributária sequer ponderar sobre a conveniência da aplicação de outro princípio, ainda que constitucional, em prejuízo do desígnio legal a que está submetida.

Como visto no art. 142, § único, do CTN já transcrito em tópico precedente, o lançamento é ato privativo da autoridade administrativa, que desempenha suas atividades nos estritos termos determinados em lei. Logo, haja vista reportada vinculação legal, a fiscalização está impedida de fazer juízo valorativo acerca da oportunidade e conveniência da aplicação de suposto princípio constitucional, enquanto não traduzido em norma proibitiva ou obrigacional da respectiva conduta.

Diante do exposto, concernente aos argumentos recursais de que tais comandos foram agredidos, supostamente em face de inconstitucionalidade da alíquota SAT/RAT, manifesta-se não caber ao CARF apreciar questão de feição constitucional. Nestes termos, a Medida Provisória n.º 449, de 3 de dezembro de 2008, convertida na Lei n.º 11.941, de 27 de maio de 2009, acrescentou o art. 26-A no Decreto n.º 70.235, de 1972, o qual determina:

Art. 26-A. No âmbito do processo administrativo fiscal, fica vedado aos órgãos de julgamento afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade. (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009)

[...]

§ 6º O disposto no caput deste artigo não se aplica aos casos de tratado, acordo internacional, lei ou ato normativo: (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)

[...]

II – que fundamente crédito tributário objeto de: (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)

- a) dispensa legal de constituição ou de ato declaratório do Procurador-Geral da Fazenda Nacional, na forma dos arts. 18 e 19 da Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002; (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)
- b) súmula da Advocacia-Geral da União, na forma do art. 43 da Lei Complementar nº 73, de 10 de fevereiro de 1993; ou (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)
- c) pareceres do Advogado-Geral da União aprovados pelo Presidente da República, na forma do art. 40 da Lei Complementar nº 73, de 10 de fevereiro de 1993. (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)

Ademais, trata-se de matéria já pacificada perante este Conselho, conforme Enunciado nº 2 de súmula da sua jurisprudência, transcrito na sequência:

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

Do exposto, improcede a argumentação do Recorrente, porquanto sem fundamento legal razoável.

Por fim, embora referida arguição tenha sido apresentada em sede preliminar, tratando-se, também, da formulação de mérito, como tal será analisada em sua completude, nos termos do já transcrito art. 60 do PAF.

Mérito

Documentação apresentada em fase recursal

Regra geral, a prova deve ser apresentada na impugnação, precluindo o direito do sujeito passivo trazê-la em momento processual diverso, exceto nos impedimentos causados por força maior, assim como quando ela pretender fundamentar ou contrapor fato superveniente. Por conseguinte, atendidos os preceitos legais, admite-se documentação que objetive comprovar direito subjetivo de que são titulares os recorrentes, ainda que acostada a destempo. Afinal, tratando-se da última instância administrativa, não parece razoável igual situação ser novamente enfrentada pelo Fisco, caso o contribuinte busque tutelar seu suposto direito perante o Judiciário.

Com efeito, trata-se de entendimento que vem sendo adotado neste Conselho, ao qual me filio quando entendo pertinente, pois, como se há verificar, aplicáveis ao feito os seguintes princípios:

1. do devido processo legal (CF, de 1988, art. 5º, inciso LIV), vinculando a intervenção Estatal à forma estabelecida em lei;
2. da ampla defesa e do contraditório (CF, de 1988, art. 5º, inciso LV), tutelando a liberdade de defesa ampla, [*...com os meios e recursos a ela inerentes, englobados na garantia, refletindo todos os seus desdobramentos, sem interpretação restritiva*]. Logo, correlata a apresentação de provas (defesa) pertinentes ao debate inaugurado no litígio (contraditório), já que inadmissível acatar este sem pressupor a existência daquela;
3. da verdade material (princípio implícito, decorrente dos princípios da ampla defesa e do interesse público), asseverando que, quanto ao alegado por ocasião da instauração do litígio, deve-se trazer aos autos aquilo que, realmente, ocorreu. Evidentemente, o documento extemporâneo deve guardar pertinência com a matéria controvertida na reclamação, sob pena de operar-se a preclusão;
4. do formalismo moderado (Lei nº 9.784, de 1999, art. 2º, incisos VI, IX, X, XIII e Decreto nº 70.235, de 1972, art. 2º, *caput*), manifestando que os atos processuais

administrativos, em regra, não dependem de forma, ou terão forma simples, respeitados os requisitos imprescindíveis à razoável segurança jurídica processual. Ainda assim, acatam-se aqueles praticados de modo diverso do exigido em lei, quando suprido o desígnio legal.

Nessa perspectiva, em persecução da realidade fática, se for o caso, cabe ao julgador, inclusive de ofício e independentemente de pleito do contribuinte, resolver pela aferição dos fatos mediante a realização de diligências ou perícias técnicas. Trata-se, portanto, do dever que detém a administração pública de se valer de todos os elementos possíveis para aferir a autenticidade das declarações e argumentos apresentados pelos contribuintes, conforme preceitua o art. 18 do reportado Decreto nº 70.235, de 1972, *verbis*:

Art. 18. A autoridade julgadora de primeira instância determinará, de ofício ou a requerimento do impugnante, a realização de diligências ou perícias, quando entendê-las necessárias, indeferindo as que considerar prescindíveis ou impraticáveis, observando o disposto no art. 28, in fine. (Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993)

Assim sendo, cabível trazer o mandamento visto no Decreto nº 70.235, de 1972, art. 16, §§ 4º, alíneas “a”, “b” e “c”, e 5º, que estabelece o contexto onde documentação apresentada extemporaneamente será admitida, *verbis*:

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: (Redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997) (Produção de efeito)

a) fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior; (Redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997) (Produção de efeito)

b) refira-se a fato ou a direito superveniente; (Redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997) (Produção de efeito)

c) destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos. (Redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997) (Produção de efeito)

§ 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.

A propósito, vale transcrever o art. 393, § único, da Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002 (Código Civil Brasileiro), que trouxe a definição legal do “motivo de força maior”, assim como a manifestação doutrinária acerca do assunto:

Código Civil:

Art. 393. O devedor não responde [...]

Parágrafo único. O caso fortuito ou de força maior verifica-se no fato necessário, cujos efeitos não era possível evitar ou impedir – Lei nº 10.406, de 2002, art. 393, § único.

É o fato que se prevê ou é previsível, mas que não se pode, igualmente, evitar, visto que é mais forte que a vontade ou ação do homem [...] - Plácido e Silva, 12ª edição, Ed. Forense.

É o acontecimento inevitável, previsível ou não, produzido por força humana ou da natureza, a que não se pode resistir – Disponível em: <http://www.direitovirtual.com.br/dicionario//pagina/6&letra=F>.

Embora a lei não faça distinção entre estas figuras, o caso fortuito representa fato ou ato estranho à vontade das partes (greve, guerra etc.); enquanto força maior é a expressão destinada aos fenômenos naturais (raio, tempestade etc.) - Código Civil comentado, coordenador Cezar Peluso, 4ª edição, Ed. Manole.

Por oportuno, vale consignar o trecho abaixo disposto, extraído do recurso interposto:

h) a produção de todos os meios de prova em direito admitidas e protesta pela eventual necessidade de anexar documentos e/ou alegações que surgirem para elucidar fatos.

Do que está posto, infere-se que o art. 16, § 4º, alínea “a”, do CTN excepciona a “força maior”, assim compreendido, somente o suposto obstáculo criado por terceiro, cujos efeitos são inevitáveis por parte do contribuinte. Nesse pressuposto, não se vê nos autos qualquer prova de que suposta documentação seria apresentada fora do prazo legalmente previsto, em face de impedimento causado por força maior ou porque pretendesse contrapor ou fundamentar fato superveniente.

Assim entendido, rejeito a solicitação genérica do Contribuinte no sentido de se permitir a apresentação de novos documentos a qualquer tempo.

Alíquota SAT/RAT

Inicialmente, vale consignar que, por meio do Enunciado nº 351 de suas súmulas, o Superior Tribunal de Justiça (STJ) já pacificou que a citada contribuição terá sua alíquota definida em função do nível de risco dos afazeres praticados em cada estabelecimento, assim considerado quando individualizado pelo respectivo CNPJ. Contudo, tratando-se de cadastro único, referido percentual será determinado levando-se em consideração a graduação do perigo representado pela atividade preponderante do contribuinte. Confira-se:

A alíquota de contribuição para o Seguro de Acidente do Trabalho (SAT) é aferida pelo grau de risco desenvolvido em cada empresa, individualizada pelo seu CNPJ, ou pelo grau de risco da atividade preponderante quando houver apenas um registro.

Nessa perspectiva, a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN) editou o Ato Declaratório nº 11, de 20 de dezembro de 2011, aprovado pelo Ministro da Fazenda, dispensando a apresentação de contestação e de interposição de recursos, bem como a desistência dos já interpostos, desde que inexista outro fundamento relevante, nestes termos:

“nas ações judiciais que discutam a aplicação da alíquota de contribuição para o Seguro de Acidente do Trabalho (SAT), aferida pelo grau de risco desenvolvido em cada empresa, individualizada pelo seu CNPJ, ou pelo grau de risco da atividade preponderante quando houver apenas um registro.”

Válido esclarecer que citado entendimento é de aplicação obrigatória por este Conselho, conforme preceitua o art. 62, §1º, inciso II, alínea “c”, do Regimento Interno do CARF (RICARF), aprovado pela Portaria MF nº 343, de 9 de junho de 2015. Confira-se:

Art. 62. Fica vedado aos membros das turmas de julgamento do CARF afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade.

§ 1º O disposto no caput não se aplica aos casos de tratado, acordo internacional, lei ou ato normativo:

[...]

II - que fundamente crédito tributário objeto de:

[...]

c) Dispensa legal de constituição ou Ato Declaratório da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN) aprovado pelo Ministro de Estado da Fazenda, nos termos dos arts. 18 e 19 da Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002;

Contextualizada a matéria, passo à análise do caso concreto.

A Recorrente insurge-se contra contribuição para o SAT/RAT, calculada pela fiscalização à alíquota de 3% (três por cento), aduzindo ser aplicável aquela definida em função da atividade preponderante em cada um de seus estabelecimento, nestes termos:

...g) o cancelamento do presente Auto de Infração, pois a alíquota do SAT tem que ser apurada levando-se em consideração o grau de risco da atividade desenvolvida em cada estabelecimento da empresa;

No entanto, consoante o Relatório de Lançamentos e Relatório do Auto de Infração, as contribuições apuração se referiam apenas ao estabelecimento de CNPJ n.º 01.751.XXX/0001-93, com diversas obras de construção distintas. Logo, já que a Recorrente tem cadastro único e atividade preponderante de construção civil, mantém-se a alíquota aplicada pela fiscalização (processo digital, fls. 14 a 15 e 20 a 80).

Fundamentos da decisão de origem

Por oportuno, vale registrar que os §§ 1º e 3º do art. 57 do Anexo II do RICARF, aprovado pela Portaria MF n.º 343, de 9 de junho de 2015, com a redação dada pela Portaria MF n.º 329, de 4 de junho de 2017, facultam o relator fundamentar seu voto mediante transcrição da decisão recorrida, quando o recorrente não inovar em suas razões recursais, *verbis*:

Art. 57. Em cada sessão de julgamento será observada a seguinte ordem:

[...]

§ 1º A ementa, relatório e voto deverão ser disponibilizados exclusivamente aos conselheiros do colegiado, previamente ao início de cada sessão de julgamento correspondente, em meio eletrônico.

[...]

§ 3º A exigência do § 1º pode ser atendida com a transcrição da decisão de primeira instância, se o relator registrar que as partes não apresentaram novas razões de defesa perante a segunda instância e propuser a confirmação e adoção da decisão recorrida. (Redação dada pela Portaria MF n.º 329, de 2017)

Nessa perspectiva, o Recorrente basicamente reiterou os termos da impugnação, nada acrescentando que pudesse alterar o julgamento *a quo*. Logo, tendo em vista minha concordância com os fundamentos do Colegiado de origem e amparado no reportado preceito regimental, adoto as razões de decidir constantes no voto condutor do respectivo acórdão, nestes termos:

2. Da decadência.

[...]

No presente caso, o período do lançamento fiscal é 01/01/2004 a 31/12/2008. O lançamento de ofício foi realizado em 16/09/2009, conforme ciência (Aviso de Recebimento - AR) à fl. 1120 (v. 5). Cabe observar que as competências a partir de 09/2004 (inclusive) não estão decadentes por qualquer um dos dispositivos do CTN que tratam da matéria.

Porém, em relação às competências 01/2004 a 08/2004, é preciso verificar a que dispositivo legal estas se sujeitam. No caso em concreto, como se verifica dos autos, a empresa efetuou recolhimentos antecipados com relação as obras lançadas, os quais foram inclusos em GFIP e em GPS, a exceção das obras referentes às residências unifamiliares. Aplica-se àquelas, portanto, o prazo previsto no art. 150, §4º, do CTN. Já em relação às construções unifamiliares, como não se verificaram recolhimentos antecipados, aplica-se o prazo do art. 173,1, do CTN.

Desta forma, estão abrangidos pela decadência as competências relativas ao período 01/2004 a 08/2004.

[...]

Quanto as demais considerações trazidas pelo impugnante no tópico decadência, entendo que as mesmas se confundem com o mérito do processo administrativo, uma vez que se referem ao próprio arbitramento e provas coligidas aos autos pelo Auditor-Fiscal, sendo analisadas no tópico seguinte.

3. Do exame da contabilidade da empresa e da aferição indireta das bases de cálculo.

A verificação do correto recolhimento da contribuição previdenciária devida pelo contribuinte, bem como o cumprimento das obrigações acessórias decorrentes, tem como premissa a análise da escrituração contábil da empresa, cujos registros devem estar corroborados por documentação idônea, solicitada formalmente pelo Auditor-Fiscal. Esta premissa básica é necessária para identificar e quantificar de forma clara e precisa os fatos geradores ocorridos, sobre os quais incide a contribuição previdenciária. Isto se aplica, inclusive para o caso em tela, que se trata da apuração da remuneração paga a segurados empregados e contribuintes individuais relativa à obras de construção civil.

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

Art. 32. A empresa é também obrigada a:

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

II - lançar mensalmente em títulos próprios de sua contabilidade, de forma discriminada, os fatos geradores de todas as contribuições, o montante das quantias descontadas, as contribuições da empresa e os totais recolhidos;

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

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

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

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

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

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

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

§3ª Ocorrendo recusa ou sonegação de qualquer documento ou informação, ou sua apresentação deficiente, a Secretaria da Receita Federal do Brasil pode, sem prejuízo da penalidade cabível, lançar de ofício a importância devida, cabendo à empresa ou ao segurado o ônus da prova em contrário.

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

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

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

Verifica-se, portanto que a legislação aplicável é muito clara com relação aos documentos que devem ser verificados pelo Auditor-Fiscal, bem como estabelece a prerrogativa do exame da contabilidade da empresa pelo agente fiscalizador, e determina qual o procedimento a ser considerado no caso de sua apresentação deficiente.

Feitas estas considerações iniciais, passa-se à análise do caso concreto.

O impugnante argumenta que não restou comprovada a existência de irregularidades em sua contabilidade. Verifica-se, ainda, que a principal linha argumentativa da defesa é no sentido de que as irregularidades apontadas pelo Auditor-Fiscal, além de não subsistirem, foram apuradas em períodos onde o Fisco não poderia mais lançar devido à decadência, quais sejam, 2003 e 2004, e, ainda, que a infração só se justifica se estiver relacionada com o não recolhimento de contribuições previdenciárias.

Consoante demonstrado pela autoridade lançadora, a empresa manteve, em períodos de 2003 e 2004, saldo credor na conta caixa. Apurou, em competências dos anos de 2003, 2004, 2005 2006 e 2007, irregularidades na contabilização de depósitos bancários, citando como exemplo um lançamento no livro Diário do dia 10/01/2003. Trouxe também como exemplo uma operação de 25/03/2008, para demonstrar lançamentos efetuados pela empresa utilizando-se de suprimentos de caixa, mas que, de acordo com o item 3.3.9.6 do Relatório Fiscal, essas mesmas operações foram observadas em todos

os exercícios fiscalizados, citando, como exemplos, as datas de 06/05/2004, 05/08/2005, 03/02/2006, 29/06/2007. Demonstrou, nos itens 3.4 e subitens como são contabilizadas as operações imobiliárias da empresa, apresentando transações ocorridas nos anos de 2003, 2004, evidenciando, com os exemplos ali detalhados, a existência de apartamentos vendidos pela empresa fiscalizada, mas não contabilizados, contabilização de apartamentos recebidos em permuta que posteriormente são vendidos abaixo do valor recebido, ou seja, sem ganho de capital; declarações da empresa para a Receita Federal do Brasil por meio da DIMOB com valor abaixo do realmente transacionado.

De se ressaltar que o marco decadencial para o presente lançamento foi fixado na competência 08/2004. E, com efeito, parte dos fatos apontados no Relatório Fiscal, principalmente no que tange ao saldo negativo de caixa, foram apurados em competências decadentes. Todavia, mesmo que esses fatos somente tivessem se verificados em competências decadentes, o que não é o caso, considero adequado o procedimento fiscal, ao entendimento de que a contabilidade da empresa, deve ser considerada como um todo, e que o erro ocorrido em um exercício, reflete nos seguintes.

A legislação brasileira sempre exigiu das sociedades comerciais a escrituração contábil, desde o Código Comercial até o hodierno Código Civil, mediante registro diário dos fatos ocorridos, conforme excertos que ora se reproduz:

Lei n.º 556, de 25 de junho de 1850 (Código Comercial)

Art. 12 - No Diário é o comerciante obrigado a lançar com individuação e clareza toda as suas operações de comércio, letras e outros quaisquer papéis de crédito que passar, aceitar, afiançar ou endossar, e em geral tudo quanto receber e despende de sua ou alheia conta, seja por que título for, sendo suficiente que as parcelas de despesas domésticas se lancem englobadas na data em que forem extraídas da caixa. Os comerciantes de retalho deverão lançar diariamente no Diário a soma total das suas vendas a dinheiro, e, em assento separado, a soma total das vendas fiadas no mesmo dia.

(...)

No mesmo Diário se lançará também em resumo o balanço geral (artigo n.º. 10, n" 4), devendo aquele conter todas as verbas deste, apresentando cada uma verba a soma total das respectivas parcelas; e será assinado na mesma data do balanço geral. No Copiador o comerciante é obrigado a lançar o registro de todas as cartas missivas que expedir, com as contas, faturas ou instruções que as acompanharem.

Art. 13 - Os dois livros sobreditos devem ser encadernados, numerados, selados e rubricados em todas as suas folhas por um dos membros do Tribunal do Comércio respectivo, a quem couber por distribuição, com termos de abertura e encerramento subscritos pelo secretário do mesmo tribunal e assinados pelo presidente.

Nas províncias onde não houver Tribunal do Comércio, as referidas formalidades serão preenchidas pela Relação do distrito; e, na falta desta, pela primeira a autoridade judiciária da comarca do domicílio do comerciante, e pelo seu distribuidor e escrivão e o comerciante não preferir antes mandar os seus livros ao Tribunal do Comércio. A disposição deste artigo só começará a obrigar desde o dia que os Tribunais do Comércio, cada um no seu respectivo distrito, designarem.

A escrituração dos mesmos livros será feita em forma mercantil, e seguida pela ordem cronológica de dia, mês e no, sem intervalo em branco, nem entrelinhas, bordaduras, raspaduras ou emendas.

Decreto-Lei n.º 486, de 03 de março de 1969:

Art. 1º - (Escrituração obrigatória) - Todo o comerciante é obrigado a seguir ordem uniforme de escrituração, mecanizada ou não, utilizando os livros e papéis adequados, cujo número e espécie ficam a seu critério.

Parágrafo Único - Fica dispensado esta obrigação o pequeno comerciante, tal como definido em regulamento, à vista dos seguintes elementos, considerados isoladamente ou em conjunto:

a) natureza artesanal da atividade;

b) predominância do trabalho próprio e de familiares, ainda que organizada a atividade;

c) capital efetivamente empregado;

d) renda bruta anual;

e) condições peculiares da atividade, reveladoras da exiguidade do comércio exercido.

Art. 2º - (Requisitos da escrituração) - A escrituração será completa, em idioma e moeda corrente nacionais, em forma mercantil, com individualização e clareza, por ordem cronológica de dia, mês e ano, sem intervalos em branco, nem entrelinhas, borraduras, rasuras, emendas e transportes para as margens.

§ 1º - É permitido o uso do código de números ou de abreviaturas desde que estes constem de livro próprio, revestido das formalidades estabelecidas neste Decreto-lei.

§ 2º - Os erros cometidos serão corrigidos por meio de lançamentos de estorno.

Art. 3º - (Responsabilidades pela escrituração) - A escrituração ficará sob a responsabilidade de profissional qualificado, nos termos da legislação específica, exceto nas localidades em que não haja elemento nessas condições.

Art. 4º - (Conservação da escrituração e arquivos) - O comerciante é ainda obrigado a conservar em ordem, enquanto não prescritas eventuais ações que lhe sejam pertinentes, a escrituração, correspondência e demais papéis relativos à atividade, ou que se refiram a atos ou operações que modifiquem ou possam vir a modificar sua situação patrimonial.

Art. 5º - (Livro obrigatório - adoção de fichas) - Sem prejuízo de exigências especiais da lei, é obrigatório o uso de livro Diário, encadernado com folhas numeradas, seguidamente, em que serão lançados, dia a dia, diretamente ou por reprodução, os atos ou operações da atividade mercantil, ou que modifiquem ou possam vir a modificar a situação patrimonial do comerciante.

(...).

Lei 6.404, de 15 de dezembro de 1976:

Art. 177. A escrituração da companhia será mantida em registros permanentes, com obediência aos preceitos da legislação comercial e desta Lei e aos princípios de contabilidade geralmente aceitos, devendo observar métodos ou critérios contábeis uniformes no tempo e registrar as mutações patrimoniais segundo o regime de competência.

Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002 (Código Civil):

Art. 1.179. O empresário e a sociedade empresária são obrigados a seguir um sistema de contabilidade, mecanizado ou não, com base na escrituração uniforme de seus livros, em correspondência com a documentação respectiva, e a levantar anualmente o balanço patrimonial e o de resultado econômico.

§1º Salvo o disposto no art. 1.180, o número e a espécie de livros ficam a critério dos interessados.

§ 2º É dispensado das exigências deste artigo o pequeno empresário a que se refere o art. 970.

Art. 1.180. Além dos demais livros exigidos por lei, é indispensável o Diário, que pode ser substituído por fichas no caso de escrituração mecanizada ou eletrônica.

Parágrafo único. A adoção de fichas não dispensa o uso de livro apropriado para o lançamento do balanço patrimonial e do de resultado econômico.

Art. 1.181. Salvo disposição especial de lei, os livros obrigatórios e, se for o caso, as fichas, antes de postos em uso, devem ser autenticados no Registro Público de Empresas Mercantis.

Parágrafo único. A autenticação não se fará sem que esteja inscrito o empresário, ou a sociedade empresária, que poderá fazer autenticar livros não obrigatórios.

Art. 1.182. Sem prejuízo do disposto no art. 1.174, a escrituração ficará sob a responsabilidade de contabilista legalmente habilitado, salvo se nenhum houver na localidade.

Art. 1.183. A escrituração será feita em idioma e moeda corrente nacionais e em forma contábil, por ordem cronológica de dia, mês e ano, sem intervalos em branco, nem entrelinhas, borrões, rasuras, emendas ou transportes para as margens.

Parágrafo único. É permitido o uso de código de números ou de abreviaturas, que constem de livro próprio, regularmente autenticado.

Art. 1.184. No Diário serão lançadas, com individualização, clareza e caracterização do documento respectivo, dia a dia, por escrita direta ou reprodução, todas as operações relativas ao exercício da empresa.

O Conselho Federal de Contabilidade, por meio de normas, disciplina como as empresas devem proceder para a fidedignidade da escrituração, das quais a Resolução nº 750, de 29 de dezembro de 1993, trata dos princípios fundamentais, quais sejam:

Art 2º *Os Princípios Fundamentais de Contabilidade representam a essência das doutrinas e teorias relativas à Ciência da Contabilidade, consoante o entendimento predominante nos universos científico e profissional de nosso País. Concernem, pois, à Contabilidade no seu sentido mais amplo de ciência social, cujo objeto é o patrimônio das entidades.*

(...)

Art 6º *O Princípio da OPORTUNIDADE refere-se, simultaneamente, à tempestividade e à integridade do registro do patrimônio e das suas mutações, determinando que este seja feito de imediato e com a extensão correta, independentemente das causas que as originaram.*

(...)

O PRINCÍPIO DA COMPETÊNCIA

Art 9º *As receitas e as despesas devem ser incluídas na apuração do resultado do período em que ocorrerem, sempre simultaneamente quando se correlacionarem, independentemente de recebimento ou pagamento.*

(...)

Os lançamentos contábeis formarão o balanço patrimonial, no qual, por meio das contas patrimoniais e de resultado, serão apurados o ativo, o passivo, e o resultado do exercício pelo encontro das receitas e despesas, que ao final gerará lucro ou prejuízo.

É o que estabelece a legislação citada, bem como a Norma Brasileira de Contabilidade NBC T3, aprovada pela Resolução CFC nº 686, de 14 de dezembro de 1990:

NBC T 3.2 - DO BALANÇO PATRIMONIAL

3.2.1 - Conceito

3.2.1.1 - *O Balanço Patrimonial é a demonstração contábil destinada a evidenciar, qualitativa e quantitativamente, numa determinada data, a posição patrimonial e financeira da Entidade.*

(...)

3.2.2- Conteúdo e Estrutura

3.2.2.1 - *O Balanço Patrimonial é constituído pelo Ativo, pelo Passivo e pelo Patrimônio Líquido.*

NBC T 3.3 - DA DEMONSTRAÇÃO DO RESULTADO

3.3.1- Conceito

3.3.1.1. - *A demonstração do resultado é a demonstração contábil destinada a evidenciar a composição do resultado formado num determinado período de operações da entidade.*

3.3.1.2. - *A demonstração do resultado, observado o princípio de competência, evidenciará a formação dos vários níveis de resultados mediante confronto entre as receitas e os correspondentes custos e despesas.*

3.3.2 - Conteúdo e Estrutura

3.3.2.1 - *A demonstração do resultado compreenderá:*

- a) *as receitas e os ganhos do período, independentemente de seu recebimento;*
- b) *os custos, despesas, encargos e perdas pagos ou incorridos, correspondentes a esses ganhos e receitas.*

(...)

NBT 3.4 - DA DEMONSTRAÇÃO DE LUCROS OU PREJUÍZOS

3.4.1 - Conceito

3.4.1.1 - *A demonstração de lucros ou prejuízos acumulados é a demonstração contábil destinada a evidenciar, num determinado período, as mutações nos resultados acumulados da entidade.*

3.4.2- Conteúdo e Estrutura

3.4.2.1 - *A demonstração de lucros ou prejuízos acumulados discriminará:*

- a) *o saldo no início do período;*
- b) *os ajustes de exercícios anteriores;*
- c) *as reversões de reservas;*
- d) *a parcela correspondente à realização de reavaliação, líquida do efeito dos impostos correspondentes;*
- e) *o resultado líquido do período;*
- f) *as compensações de prejuízos;*
- g) *as destinações do lucro líquido do período;*
- h) *os lucros distribuídos;*
- i) *as parcelas de lucros, incorporadas ao capital;*
- j) *o saldo no final do período.*

3.4.2.2 - *Os ajustes dos exercícios anteriores são apenas os decorrentes de efeitos da mudança de critério contábil, ou da retificação de erro imputável a determinado exercício anterior, e que não possam ser atribuídos a fatos subsequentes.*

(...)

NBC T 3.5 - DA DEMONSTRAÇÃO DAS MUTAÇÕES DO PATRIMÔNIO LÍQUIDO

3.5.1 - Conceito

3.5.1.1 - *A demonstração das mutações do patrimônio líquido é aquela destinada a evidenciar as mudanças, em natureza e valor, havidas no patrimônio líquido da entidade, num determinado período de tempo.*

3.5.2- Conteúdo e Estrutura

3.5.2.1 - *A demonstração das mutações do patrimônio líquido discriminará:*

- a) os saldos no início do período;*
- b) os ajustes de exercícios anteriores;*
- c) as reversões e transferências de reservas e lucros;*
- d) os aumentos de capital, discriminando sua natureza;*
- e) a redução de capital;*
- f) as destinações do lucro líquido do período;*
- g) as reavaliações de ativos e sua realização, líquida do efeito dos impostos correspondentes;*
- h) o resultado líquido do período;*
- i) as compensações de prejuízos;*
- j) os lucros distribuídos;*
- l) os saldos no final do período.*

A Resolução CFC nº 774, de 16 de dezembro de 1994, aprovou o Apêndice à Resolução que trata dos princípios fundamentais, arrolando-os, sua explicitação e importância para a fidedignidade da escrituração contábil, dos quais destacamos os da oportunidade e competência:

2.3- O PRINCÍPIO DA OPORTUNIDADE

"Art. 6º O Princípio da OPORTUNIDADE refere-se, simultaneamente, à tempestividade e à integridade do registro do patrimônio e das suas mutações, determinando que este seja feito de imediato e com a extensão correta, independentemente das causas que as originaram.

(...).

2.3.1 - Aspectos conceituais

O Princípio da OPORTUNIDADE exige a apreensão, o registro e o relato de todas as variações sofridas pelo patrimônio de uma Entidade, no momento em que elas ocorrerem. Cumprido tal preceito, chega-se ao acervo máximo de dados primários sobre o patrimônio, fonte de todos os relatos, demonstrações e análises posteriores, ou seja, o Princípio da Oportunidade é a base indispensável à fidedignidade das informações sobre o patrimônio da Entidade, relativas a um determinado período e com o emprego de quaisquer procedimentos técnicos. E o fundamento daquilo que muitos sistemas de normas denominam de "representação fiel" pela informação ou seja, que esta espelhe com precisão e objetividade as transações e eventos a que concerne. Tal tributo é, outrossim, exigível em qualquer circunstância, a começar sempre nos registros contábeis, embora as normas tendem a enfatizá-lo nas demonstrações contábeis.

(...).

2.3.3 - A tempestividade do registro

A tempestividade obriga a que as variações sejam registradas no momento em que ocorrerem, mesmo na hipótese de alguma incerteza, na forma relatada no item anterior. Sem o registro no momento da ocorrência, ficarão incompletos os registros sobre o patrimônio até aquele momento, e, em decorrência, insuficientes quaisquer demonstrações ou relatos, e falseadas as conclusões, diagnósticos e prognósticos.

(...)

2.6 - O PRINCÍPIO DA COMPETÊNCIA

"Art. 9º As receitas e as despesas devem ser incluídas na apuração do resultado do período em que ocorrerem, sempre simultaneamente quando se correlacionarem, independentemente de recebimento ou pagamento.

§ 1º O Princípio da COMPETÊNCIA determina quando as alterações no ativo ou no passivo resultam em aumento ou diminuição no patrimônio líquido, estabelecendo diretrizes para classificação das mutações patrimoniais, resultantes da observância do Princípio da OPORTUNIDADE.

(...)

A competência é o princípio que estabelece quando um determinado componente deixa de integrar o patrimônio, para transformar-se em elemento modificador do Patrimônio Líquido. Da confrontação entre o valor final dos aumentos do Patrimônio Líquido - usualmente denominados "receitas" - e das suas diminuições - normalmente chamadas de "despesas"-, emerge o conceito de "resultado do período": positivo, se as receitas forem maiores do que as despesas; ou negativo, quando ocorrer o contrário.

Observa-se que o Princípio da Competência não está relacionado com recebimentos ou pagamentos, mas com o reconhecimento das receitas geradas e das despesas incorridas no período. Mesmo com desvinculação temporal das receitas e despesas, respectivamente do recebimento e do desembolso, a longo prazo ocorre a equalização entre os valores do resultado contábil e o fluxo de caixa derivado das receitas e despesas, em razão dos princípios referentes à avaliação dos componentes patrimoniais.

Quando existem receitas e despesas pertencentes a um exercício anterior, que nele deixarem de ser consideradas por qualquer razão, os componentes ajustes devem ser realizados no exercício em que se evidenciou a omissão.

(...).

Por fim cita-se a Resolução do Conselho Federal de Contabilidade - CFC nº 1.087, de 08 de dezembro de 2006, que aprovou a NBC T 19.11, tratando da correção de erros entre outros:

(...)

19.11.5 ERROS

19.11.5.1. Correção de Erros

19.11.5.1.1 Erros podem ocorrer no registro, na mensuração, na apresentação ou na divulgação de elementos que compõem as demonstrações contábeis. Essas demonstrações não estão de acordo com as práticas contábeis adotadas no Brasil se contiverem erros relevantes ou mesmo pequenas incorreções cometidas intencionalmente para atingir uma predeterminada apresentação da posição patrimonial e financeira da entidade, de seu desempenho ou seu fluxo financeiro. Erros cometidos e identificados dentro do exercício corrente devem ser corrigidos antes da elaboração e divulgação das demonstrações contábeis. Contudo, o erro pode ser identificado em exercício subsequente. Nesse caso, o erro deve ser corrigido nas informações de exercícios anteriores apresentadas para fins comparativos.

19.11.5.1.2.0 montante da correção do erro deve ser demonstrado retroativamente. Sujeita ao disposto no item 19.11.5.2.1, a correção do erro deve ser efetuada:

a) procedendo-se ao ajuste nos valores comparativos do(s) exercício(s) anterior(es) em que o erro foi cometido; ou,

b) se o erro ocorreu antes do exercício mais antigo apresentado, considerando o ajuste no saldo inicial das contas do ativo, passivo e de lucros ou prejuízos acumulados do exercício mais antigo apresentado, de forma que as demais demonstrações contábeis sejam apresentadas como se o erro não tivesse ocorrido; e

c) discriminando, na conta de lucros ou prejuízos acumulados, dentro das mutações do patrimônio líquido, os efeitos da correção do erro e o resultado originalmente apurado.

19.11.5.2 .Limitações ao Ajuste Retrospectivo

19.11.5.2.1.0 erro de exercícios anteriores deverá ser corrigido com ajuste retrospectivo, exceto quando for inviável determinar o efeito nos períodos específicos ou o efeito cumulativo do erro. Os itens 19.11.6.1 a 19.11.6.5 oferecem orientação sobre quando será inviável corrigir um erro para um ou mais exercícios anteriores.

19.11.5.2.2. Quando for inviável determinar o ajuste do(s) exercício(s) anterior(es), a entidade deve ajustar o saldo inicial das correspondentes contas do ativo, do passivo e de lucros ou prejuízos acumulados do exercício mais antigo apresentado que for viável.

19.11.5.2.3. Quando for inviável determinar o efeito cumulativo do erro cometido em exercício (s) anterior (es), a entidade deve ajustar as informações comparativas para correção do erro, de forma prospectiva, a partir da data inicial que for viável.

19.11.5.2.4. A correção do erro referente a um ou mais exercícios anteriores deve ser considerada na determinação do lucro ou prejuízo do exercício em que o erro foi descoberto. Qualquer outra informação financeira apresentada para exercícios anteriores, tal como resumo histórico de informações financeiras, deve ser corrigida para a data mais antiga que for viável.

19.11.5.2.5. A correção de erros é distinta das mudanças nas estimativas contábeis. As estimativas contábeis, por sua natureza, são aproximações que podem necessitar de revisão, à medida que informações adicionais se tornam conhecidas. Por exemplo, o ganho ou a perda reconhecido no desfecho de uma contingência, que anteriormente não podia ser estimada com precisão, não constitui correção de um erro.

19.11.5.3 .Divulgações sobre Correção de Erros de Exercícios Anteriores

19.11.5.3.1. A entidade deve divulgar o seguinte:

a) a natureza do erro do exercício anterior;

b) o montante da correção referente a cada exercício anterior apresentado, indicando:

b.1) o ajuste por conta da demonstração contábil; e

b.2) o efeito na apuração do resultado por ação;

c) o montante da correção relativo aos exercícios anteriores àqueles incluídos nas informações comparativas; e

d) se o ajuste retrospectivo for inviável para determinado exercício, a descrição das circunstâncias que levaram a entidade àquela conclusão, a forma e a indicação do exercício a partir do qual o erro foi corrigido.

19.11.5.3.2 As divulgações previstas no item 19.11.5.3.1, não precisam ser repetidas em demonstrações contábeis subseqüentes à da correção de erros.

(...)

Destarte, o desrespeito aos princípios da oportunidade e da competência, provocados por ausência de registros de fatos contábeis na escrituração afeta os atos dos exercícios seguintes, uma vez que, deixando a empresa escriturar qualquer fato contábil ocorrido, seja de despesa, seja de receita, elementos ativos ou passivos, a consequência é que suas contas contábeis não refletirão a sua real situação financeira.

Os lucros ou prejuízos, integrantes do patrimônio líquido da empresa, refletirá no balanço social seguinte, permanecendo a irreal situação advinda da omissão de lançamentos, face à demonstração do resultado do exercício não corresponder a real situação financeira da empresa, seja no lucro, prejuízo, componentes ativos ou passivos.

Assim, entendo correto o procedimento fiscal, a despeito de que, para justificar a aferição indireta, tenha se valido o Auditor-Fiscal de fatos ocorridos em períodos decadentes.

Também não procede a afirmação de que não restou comprovada a existência de irregularidades na escrituração contábil da empresa, pois consta dos autos sólidos elementos que comprovam os fatos apontados pela fiscalização.

Consta das fls. 22 a 67 dos relatório da fiscalização ampla e pormenorizada descrição de fatos que indicam diversas discrepâncias, inconsistências e omissões na contabilidade da empresa, as quais as impugnação não logrou afastar. Não se trata de fatos isolados pois estes são contínuos ao longo do tempo, e, constata-se da análise destes fatos que efetivamente a empresa apresentou sua escrituração contábil com inobservância aos princípios e convenções contábeis geralmente aceitos e de normas brasileiras de contabilidade editadas, acima citadas. Segue uma síntese das situações apontadas pela fiscalização que demonstram as irregularidades presentes na escrituração contábil da impugnante:

Saldo credor na conta Caixa:

De início, é preciso ressaltar que a figura do "saldo credor de caixa", de há muito prevista na legislação tributária, é uma das hipóteses clássicas de "presunção" de omissão de receitas. Como tal, representa uma exceção à regra geral de que cabe ao Fisco a comprovação minudente e material da infração.

Dito isto, quais são os limites da presunção na esfera do "saldo credor de caixa"? A resposta, do ponto de vista estritamente legal, é muito simples: comprovada materialmente a existência do saldo credor de caixa por parte da autoridade fiscal, caracterizada está, na falta de prova em contrário por parte do sujeito passivo, a omissão de receita. Como dos autos se infere, a escrituração contábil demonstrou períodos com saldo credor na conta caixa, ou seja, não presumiu esse saldo, que já estava materialmente comprovado na própria escrituração.

Assim, também por esta via percebe-se que as alegações da empresa, no sentido de se tratarem de falhas contábeis e de que as irregularidades não existem, bem como as operações identificadas estão claras não se prestam a contrapor a prova colhida pela auditoria. Quanto aos lançamentos contábeis a débito de caixa e a crédito de bancos, a impugnante admite a realização dos mesmos, entretanto, não pode ser dito que essa prática "é perfeitamente aceita", pois provoca distorção no saldo da conta caixa, pelo fato dele não refletir a saída de recursos utilizados nos pagamentos, pelo correspondente lançamento a crédito da conta caixa.

Quanto à alegação de que as irregularidades apontadas não guardam nenhum a relação com o fato gerador de contribuições previdenciárias e sequer constituem vício de contabilidade, de se ver que o saldo elevado na conta caixa presume a receita omitida, conforme várias manifestações do Primeiro Conselho de Contribuintes que possuem a seguinte ementa:

IMPOSTO DE RENDA PESSOA JURÍDICA - OMISSÃO DE RECEITAS - SALDO CREDOR DE CAIXA - Provada a apropriação incorreta na contabilidade de pagamentos realizados em momento diverso daquele escriturado cabe a recomposição da conta caixa, que será realizada através de critério técnico, observados os princípios contábeis geralmente aceitos, considerando todos os assentamentos, nas datas dos fatos. Demonstrada a existência de saldo credor da conta Caixa em diversos momentos do período-base, pode-se computar o maior saldo credor do período como valor da receita omitida para fins de determinação do lucro real (1º CC, sessão de 04/12/2003, Acórdão n.º 108-07628).

SALDO CREDOR DE CAIXA - MAIOR SALDO DO ANO - Demonstrada a existência de saldo credor da conta Caixa em diversos momentos do período-base, é permitido computar o maior saldo credor do período como valor da receita omitida para fins de determinação do lucro real (Ac. 1 CC 101-89.495/96 - DO 11/06/96).

Depósitos bancários e Suprimento de Caixa:

Ao tratar dos requisitos extrínsecos e intrínsecos da escrituração contábil, a fiscalização apontou exemplos de como a empresa, ao contabilizar "Depósitos Bancários" e "Retiradas Bancárias", com históricos de "Suprimentos de Caixa", tornou a contabilidade duvidosa.

Primeiramente, o contribuinte aduz que é optante pelo regime de tributação com base no lucro presumido e que não lhe pode ser exigido o regime de competência, podendo optar pelo regime de caixa.

Entretanto, em que pese o fato da empresa ter a opção de adotar o regime de reconhecimento de suas receitas quando do efetivo recebimento das mesmas, que é o regime de Caixa, esta não foi a situação adotada pelo sujeito passivo. Isso porque para que a empresa optante pelo Lucro Presumido adote o regime de Caixa, deve obrigatoriamente registrar todos os eventos ocorridos em Livro Caixa, indicando as notas fiscais e os documentos relacionados as receitas recebidas, na data da efetiva entrada dos numerários. No caso concreto, entretanto, a empresa, independente do fato de optar pelo regime de tributação com base no lucro presumido, elaborou o Livro Diário, Livro Razão e Balanço Patrimonial, nos termos da legislação comercial. Desta forma, deveria efetuar todos os registros de suas operações com base no regime de competência. Assim, a fiscalização constatou corretamente o fato de a empresa não estar procedendo o registro destas receitas na sua escrituração contábil, pelo regime de competência, o que distorce os saldos do lucro apurado em decorrência da ausência destes lançamentos para as contas de resultado.

A própria empresa reconhece, no tópico relacionado à contabilidade a partir de julho de 2004, que houve falha contábil na omissão do registro de empréstimos temporários pelos sócios, e a presunção de saldo credor no mês de agosto de 2004, todavia, entende que essas irregularidades são pequenas em face do volume mensal de lançamentos. O fato de essas omissões não guardarem relação com as contribuições previdenciárias também não prospera, uma vez que basta a apresentação da documentação deficiente para o procedimento de aferição indireta, o que restou comprovado nos autos.

Quanto aos lançamentos resumidos, vê-se que nas cópias parciais do Livro Razão anexadas pela Fiscalização, de fato não há lançamentos resumidos, e os lançamentos são feitos individualmente, entretanto, como constatou a fiscalização, em muitos deles não é possível, pelo histórico, se verificar com clareza sua origem. Nesse sentido, ao tratar da conta caixa, a própria empresa alega que é impossível identificar todos os depósitos e pagamentos efetuados por seus clientes, o que demonstra claramente que a sua contabilidade não permite identificar, de forma clara, como se dá a movimentação financeira da empresa.

Quanto aos depósitos bancários, acerca dos quais a fiscalização tratou nos item 3.3.8.1, pelos exemplos apresentados, não foi possível apurar como se dá a movimentação dos valores recebidos pela empresa, que transitam pelas Contas Caixa e Bancos. Por tal motivo, apontou a fiscalização, no itens 3.3.8.1.7.3, que não foi possível identificar a origem da importância de R\$ 44.470,00, ou seja, não houve lançamento na conta Caixa ou Bancos, somente na conta clientes tendo como contrapartida a conta de Receita Diferida. Do mesmo modo, ao tratar, no item 3.3.8.1.7.3, quanto ao depósito em dinheiro na conta Bancos no valor de R\$ 300.000,00, tendo como contrapartida o registro na conta Caixa. A empresa justificou que todos esses lançamentos se referem a recursos recebidos na data ou em datas anteriores, todavia, tal assertiva, com efeito, demonstra a violação do princípio contábil da oportunidade.

Das transações imobiliárias

Quanto as transações imobiliárias, apresenta a defesa o argumento aqui já refutado, de que a maioria das transações apontadas pela fiscalização se deu nos anos de 2003 e 2004 e que portanto já estariam decadentes.

Os demais apontamentos da impugnante, no sentido de que a fiscalização desconhece a sua atividade comercial e que devido ao próprio dinamismo da atividade a escrituração contábil está sujeita a erros, não refutam os fatos apontados pela autoridade lançadora.

Quanto ao cotejo entre valores contabilizados, contratos de compra e venda, de permuta, e valores declarados na DOI e DIMOB, e, também, declarações de imposto de renda de pessoas físicas que negociaram com a autuada, é aceitável que a fiscalização busque através dessas informações discrepâncias de valores contabilizados e os efetivamente pagos/recebidos pelos imóveis comercializados, demonstrando, por meio dessa análise, irregularidades na contabilização dessas transações imobiliárias.

Assim, no item 3.4 do Relatório Fiscal, a autoridade lançadora analisou diversas transações imobiliárias, a saber: apartamento 302 do Edifício Delacroix e apartamentos 201 e 202 do Condomínio Águas da Brava, cuja análise se deu em conjunto pois estavam interligados em suas operações; sala 402 da Av. Othon Gama D'êça, apto. 310 do Edifício Mirante da Brava, lote nº 17 na Ponta das Canas, apto. 302 do Condomínio Águas da Brava, apto. 203 do Edifício Lúcia, apto. 401-B6 do Condomínio Águas da Brava (análise em conjunta devido à interligação na comercialização desses imóveis); apto. 307 BI. 1 Edif. Mirante da Brava e apto 301 A5 Condomínio águas da Brava, sendo o primeiro recebido em permuta pelo pagamento do segundo imóvel; garagens 07, 146 e 151 do Edifício Residencial Flamboyan.

Aduz o impugnante que a DOI é um documento que não guarda relação direta com a data dos fatos a que se refere, e, por esse motivo, também em relação aos valores ali declarados. De acordo com a Instrução Normativa SRF nº 473, de 23 de novembro de 2004, que aprova o programa e as instruções para preenchimento da Declaração sobre Operações Imobiliárias, o valor da operação imobiliária da DOI será o informado pelas partes, ou, na ausência desses, o valor que servir de base de cálculo para o Imposto sobre Transmissão de Bens Imóveis (ITBI) ou para o cálculo do Imposto sobre Transmissão "Causa Mortis" e de Doação de Bens ou Direitos "ITCD" - art. 2º, §2.

Já as pessoas jurídicas que comercializarem imóveis que houverem construído, loteado ou incorporado para esse fim; que intermediarem aquisição, alienação ou aluguel de imóveis; que realizarem sublocação de imóveis; e as constituídas para a construção, administração, locação ou alienação do patrimônio próprio, de seus condôminos ou sócios, devem apresentar por meio da Declaração de Informação sobre Atividades Imobiliárias (Dimob) as informações relativas a todos os imóveis comercializados, ainda que tenha havido a intermediação de terceiros. O

valor da operação, nessa declaração, é o valor efetivamente contratado entre as partes, à vista ou a prazo.

Da leitura do relatório fiscal, vemos que o Auditor-Fiscal não valorou mais as informações prestadas na DOI, como refere a impugnante, em sua análise, trouxe todos os valores declarados tanto na DOI quanto na DIMOB, cotejando esses valores com aqueles firmados pelas partes em contratos de compra e venda ou promessas de compra e venda e, ainda, com os valores contabilizados relativos a essas transações.

Diversas transações estão devidamente detalhadas no Relatório Fiscal, das quais trazemos algumas conclusões da autoridade fiscal, que apontam irregularidades na contabilização desse imóveis, como segue:

Apartamento 302 do Edifício Delacroix

*3.4.2.2.1.6. - ***Conclusão sobre o apto 302: a empresa não contabilizou este apartamento; os valores de pagamentos de suas parcelas estão claramente demonstrados na sua contabilidade; a empresa apresentou contrato de compra do apartamento por R\$ 400.000,00 e vendeu por R\$ 345.000,00 o que nos permite duvidas da veracidade destes valores; como não foi contabilizado, não está demonstrado o recebimento do valor de R\$ 160.000,00; a empresa declarou para a Receita Federal que vendeu este apartamento por R\$ 285.000,00, quando apresentou contrato de compra e venda por R\$ 345.000,00.*

Com relação a esse imóvel, a empresa justifica que a divergência entre o valor do contrato (R\$ 345.000,00) daquele declarado na DIMOB (R\$ 285.000,00) é o valor da garagem, que foi declarada separadamente, o que não foi observado pela fiscalização. Entretanto, a despeito da veracidade desse argumento, o fato mais relevante apurado é que a empresa não contabilizou esse apartamento em sua contabilidade. Esse apartamento foi recebido em permuta de outro imóvel no Residencial Águas da Brava, e a contabilização da venda desse imóvel a uma terceira pessoa se deu na conta relativa ao apartamento transacionado pela Hantei. Ou seja, esse apartamento não foi contabilizado pela empresa em conta própria, e, além disso, parte dos valores recebidos da sua venda foram contabilizados diretamente como pagamentos referentes ao apartamento no Residencial Águas da Brava.

Apartamento 202 do Condomínio Águas da Brava:

*3.4.2.2.3.9 - *** Conclusão sobre o apto. 201: a empresa apresentou dois contratos de venda desse apartamento um no valor de R\$ 300.000,00 e outro no valor de R\$ 530.000,00; a conta 18.307 onde está contabilizado esse apto demonstra que foi pago com o Lote 3 em Jurerê Internacional quando este imóvel aparece no contrato do apto. 201; na DOI esse apartamento consta como vendido por R\$ 300.000,00; a empresa declarou para a Receita Federal que vendeu este apartamento por R\$ 216.000,00 quando apresentou contrato de venda de R\$ 300.000,00 e de R\$ 530.000,00.*

3.4.2.3- Para finalizar este exemplo nº 1 salientamos que ficou demonstrado que a contabilidade da empresa Hantei mostra grandes problemas de falta de contabilização de bens imóveis bem como deficiências na apresentação de imóveis vendidos misturando contas e recebimentos entre as contas e fazendo com que sua escrita contábil se torne não merecedora de crédito das reais operações e dos valores nela descritos.

Sala 402 da AV. Othon Gama D'Eça

*3.4.3.2.1.8 - ***A empresa deveria ter contabilizado o pagamento do empréstimo como débito na conta Financiamento e crédito na conta CEF, por que não está explicado contabilmente como foi realizado o pagamento do empréstimo da CEF; na declaração de bens do Sr. Jairo Lisboa ele afirma que fez uma dação em pagamento da sala 402 por R\$ 50.000,00 e ainda pagou em dinheiro R\$ 65.000,00, assim o procedimento da empresa Hantei de não contabilizar a sala 402 e vender essa sala por R\$ 115.000,00 está incorreto o*

que pressupõe uma entrada de R\$ 65.000,00 não esclarecida; a contabilização da apropriação da receita no Livro Razão nº 11, folhas 557 e 690, a débito na conta 2375 - Receita Diferida contrapartida a crédito da conta 2374 - Receita (Resultado), consta invertida no Livro Diário nº 11, folha 171; por fim, somente como constatação, tanto na DIMOB como na DOI a sala 402 consta como vendida pela HANTEI por R\$ 115.000,00.

Quanto a esse tópico, alega a empresa que tanto as informações na DIMOB, DOI e Contabilidade são correlatas, mas que o Auditor-Fiscal não entendeu a operação. Como se vê do excerto acima, a auditoria fiscal demonstrou que a operação foi contabilizada de forma incorreta.

Apto. 310 do Edifício Mirante da Brava

*3.4.3.2.2.9 - *** Conclusão sobre o apto. 310: a empresa contabilizou o recebimento do apto. 310, na data de 03/02/2003, por R\$ 150.000,00, mas o vendeu, na data de 26/04/2003, por R\$ 135.000,00; na DOI esse apartamento consta como vendido pro R\$ 137.984,00; a empresa declarou para a Receita Federal que vendeu este apartamento por R\$ 60.000,00; na Declaração de Ajuste Anual — 2004 do SR. Jairo Lisboa constam os valores do apto. 310 por R\$ 48.005,66 e o terreno/casa por R\$ 355.506,27 - os dois imóveis foram recebidos pela empresa Hantei por R\$ 450.000,00, sendo informado o valor de R\$ 150.000,00 para o apto 310 e o valor de R\$ 300.000,00 para o terreno/casa, o que causa estranheza esses valores informados contabilmente pela empresa porque supervalorizou o apto 310 enquanto o terreno/casa perdeu muito o seu valor.*

Nesse item, verificam-se discrepâncias entre as informações contábeis e declarações prestadas à Secretaria da Receita Federal.

Lote nº 17 na Ponta das Canas

3.4.3.2.3*** - Lote nº 17 na Ponta das Canas

*3.4.3.2.3.11 - *** Conclusão sobre o Lote nº 17: a empresa contabilizou o recebimento do Lote nº 17, na data de 03/02/2003, por R\$ 300.000,00, mas o vendeu, na data de 09/05/2003, por R\$ 350.000,00 para o Sr. Carlos Felipe Paiva de Sá, depois houve um distrato da venda anterior e no dia 10/02/2003 foi novamente vendido por R\$ 240.000,00 para o Sr. Rodrigo do Amaral Ferrari; na Dimob foi informado que a empresa vendeu para o Sr. Carlos Felipe por R\$ 233.334,00 na data de 09/05/2003 e posteriormente o vendeu para o Sr. Rodrigo Amaral por R\$ 240.000,00 na data de 10/10/2003; na DOI esse lote/casa consta como vendido por R\$ 240.000,00 na data de 13/10/2003; na Declaração de Ajuste Anual - 2004 do Sr. Jairo Lisboa constam os valores do apto. 310 por R\$ 48.005,66 e o terreno/casa por R\$ 355.506,27 - os dois imóveis foram recebidos pela empresa Hantei por R\$ 450.000,00, sendo informado o valor de R\$ 450.000,00, sendo informado o valor de R\$ 150.000,00 para o apto. 310 e o valor de R\$ 300.000,00 para o terreno/casa, é difícil de acreditar um imóvel perca tanto de seu valor no seguinte histórico: na Declaração do Sr. Jairo consta um valor de R\$ 355.506,27, foi recebido pela Hantei por R\$ 300.000,00, vendido pela Hantei a primeira vez por R\$ 350.000,00 e depois vendido pela Hantei uma segunda vez por R\$ 240.000,00.*

Tocante a esse ponto, aduz a impugnante que ocorreu somente uma inversão de valores declarados entre o apartamento e o lote 17, mas que a soma dos valores envolvidos é exatamente a mesma. De se ver que o Auditor-Fiscal, para sua conclusão, baseou-se nas declarações apresentadas pela empresa, que apontaram uma discrepância nos valores dessa operação e que foram contabilizados e informados na DOI e DIMOB, o que o levou a concluir por uma depreciação do valor do apartamento. No item 3.4.3.2.3.7. aponta detalhadamente como se deu a contabilização desse imóvel no Livro Razão nº 09. Com base nesses dados, vemos que a conclusão da autoridade lançadora, quanto à depreciação não explicada do imóvel se deve à discrepâncias entre os documentos

apresentados pela própria empresa e os lançamentos contábeis referentes a um mesmo imóvel, sendo mais um indício de que a escrituração contábil não é regular, que, somado a outros elementos, levou a fiscalização à sua desclassificação.

Apto. 302 do Condomínio Águas da Brava

*3.4.3.2.4.10 *** Conclusões sobre o apartamento 302: a empresa contabilizou esse apartamento em 03/02/2003 em conta de cliente Sr. Jairo Lisboa, o caso é que o nome da conta já constava o apto 401 que só seria adquirido em 09/02/2004; por esse fato foi solicitado por duas vezes para que a empresa demonstrasse contabilmente os fatos contábeis posteriores a data de 03/02/2003 referentes a este apartamento até a data de 27/06/2005 em que a empresa alega que houve uma permuta por pagamento de dívida, mas que a empresa não apresentou essa demonstração contábil; tanto o contrato como contabilmente o apartamento 302 foi vendido por R\$ 450.000,00, mas a empresa declarou na DIMOB na data de 03/02/2003 sua venda por R\$ 324.000,00.*

Quanto a alegada troca do nome das contas contábeis de clientes em relação a esse fato contábil, a atuada não apresentou provas nem tampouco procedeu à correção da escrituração contábil, reconhecendo que uma nova conta não foi cadastrada para o imóvel apto. 401 do Condomínio Águas da Brava, mas alterada a conta anteriormente cadastrada para o apto. 302.

3.1 Conclusão acerca da aferição indireta

Esses são alguns exemplos das operações contábeis da empresa, os quais não transcreveremos em sua integralidade, uma vez que detalhados no Relatório Fiscal.

Como se vê, não são infundados os motivos apresentados que desclassificam a contabilidade da empresa, ou seja, não se tratam de meras ilações como aduz a atuada, que, por sua vez, não apresentou qualquer elemento de prova que elidisse os fatos apontados pela auditoria fiscal, com exceção das obras unifamiliares, das quais se tratará em outro tópico.

Em decorrência de todos estes elementos de comprovação trazidos aos autos pela fiscalização, não há como acatar os argumentos apresentados no sentido de que os valores reais relativos à remuneração do segurados foram contabilizados na sua totalidade.

Contrariamente ao afirmado pela interessada, tratam-se de divergências relevantes, que ensejaram a aferição indireta, uma vez que não havia possibilidade de se apurar, pela contabilidade, a real movimentação da empresa, diante dos vícios constatados.

O fato de a atuada de ter atendido a fiscalização e ter apresentado a documentação que lhe foi solicitada não é impeditivo à descaracterização da contabilidade.

Como visto a contabilidade não foi desconsiderada tendo por pressuposto apenas a presença de saldo credor na conta caixa em períodos dos anos de 2003 e 2004, mas sim, dentro de um contexto maior, bem explicitado no relatório fiscal. Com efeito, a prova que detém o contribuinte é a contabilidade e os documentos que lhe dão suporte, todavia, sendo apresentada de forma deficiente, como no caso dos autos, está autorizada legalmente a fiscalização a proceder ao lançamento por aferição indireta, não se tratando de presunção legal, mas sim de permissivo contido na Lei n.º 8.212 e da Instrução Normativa n.º 03/2005.

A expedição de CND também não impede que o órgão competente, em procedimento posterior, fiscalize a obra e apure as divergências no recolhimento da contribuição, como no caso dos autos.

Das alegações trazidas nos autos pela impugnante, o que se constata é que se tratam de afirmações genéricas, desprovidas de elementos de comprovação, e que o impugnante deixou de apreciar e justificar os apontamentos específicos relatados pela auditoria fiscal.

Argumenta também o contribuinte que os lançamentos contábeis registrados em contas indevidas não podem servir de fundamento para desconsiderar a contabilidade do impugnante uma vez que não seriam relacionados às contribuições previdenciárias.

Não procede a afirmativa. Isto porque, a verificação do correto recolhimento da contribuição previdenciária devida pelo contribuinte, bem como o cumprimento das obrigações acessórias decorrentes, tem como premissa a análise da escrituração contábil da empresa, cujos registros devem estar corroborados por documentação idônea, solicitada formalmente pelo Auditor-Fiscal. Esta premissa básica é necessária para identificar e quantificar de forma clara e precisa os fatos geradores ocorridos, para os quais incidem a contribuição previdenciária. Isto se aplica, inclusive para o caso em tela, que se trata da apuração da remuneração paga a segurados empregados e contribuintes individuais relativa à obra de construção civil.

No que tange às impressões pessoais do Auditor-Fiscal, consignadas no relatório fiscal, às quais a empresa cita em sua impugnação, tem-se a dizer que, a despeito da subjetividade do Auditor-Fiscal, no caso em concreto, a aferição se deu em razão da imprestabilidade da escrituração contábil, questão que esta associada a um juízo de valoração da prova que pode, de fato, variar de uma pessoa a outra, todavia, esse juízo valorativo está devidamente representado nos autos com fatos específicos, e, nesse caso, convencida a autoridade fiscal, depois da aferição subjetiva feita sobre os documentos do contribuinte, da imprestabilidade da escrituração, ela "deverá" - e não "poderá" - aferir indiretamente a remuneração dos segurados a serviço da empresa.

Traçado este quadro, é preciso reconhecer que, à luz deste entendimento, o critério adotado pela autoridade fiscal foi aplicado incorretamente no presente processo.

A compulsoriedade do arbitramento, em contraposição à idéia da discricionariedade fiscal, é muito bem ressaltada por Aberto Xavier (*in* "Do Lançamento -Teoria Geral do Ato, do Procedimento e do Processo Tributário", Editora Forense, 1997, folhas 142-143):

O recurso ao arbitramento, nos casos previstos na lei, não é uma faculdade que o Fisco possa, a seu livre critério, exercer ou não. Da mesma forma que no caso da existência de prova direta pré-constituída o Fisco está vinculado a adotar a escrituração como base de prova, embora exercendo subsidiariamente os seus poderes instrutórios, no caso da inexistência da prova direta pré-constituída, não pode o Fisco tentar reconstruir analiticamente o lucro real, antes é obrigado a determiná-lo sinteticamente pelo recurso ao arbitramento, numa primeira fase pela aplicação da base de cálculo subsidiária (a receita bruta) e, numa segunda fase, pela livre adoção da prova indiciária.

E isto porque se reconheceu incompatível com o princípio da segurança jurídica o grau de liberdade ou discricionariedade probatória que envolveria uma determinação analítica do lucro real sem que existisse uma base de prova direta elaborada pelo contribuinte. Na inexistência de um "instrumento de medição de renda", consistente numa escrituração regular, o Fisco não dispõe de meios técnicos suficientemente precisos para a descoberta da verdade material no que concerne à base de cálculo primária (o lucro real). Ap risco de deixar-se a fixação do lucro real a partir de ilações, suposições ou presunções do Fisco, não apoiadas numa sólida base probatória documental, preferiu-se uma solução que eliminasse qualquer margem de capricho, de arbítrio ou discricionariedade das autoridades administrativas. [...]

O arbitramento é, pois, um procedimento obrigatório, nos casos previstos em lei

É o que resulta da formulação literal do artigo 47 da Lei n.º 8.981/95, segundo o qual "o lucro da pessoa jurídica será arbitrado", expressão que não deixa margem a dúvidas quanto à imperatividade do comando legal. É o que resulta também do caráter "vinculado" do lançamento, consagrado no artigo 142 do Código Tributário Nacional, vinculação essa que seria incompatível com a

atribuição de um poder discricionário na escolha do método probatório a utilizar, poder discricionário este que existiria caso o Fisco, nas hipóteses em que a lei prevê o arbitramento, pudesse livremente escolher a seu critério entre este mecanismo e a investigação analítica sem base numa escrituração regular.

Com a atribuição de caráter imperativo e obrigatório ao arbitramento nas hipóteses previstas em lei, o legislador atingiu uma solução de equilíbrio entre os interesses decorrentes do princípio da segurança jurídica, da legalidade e da verdade material, (grifou-se)

4. Residências Unifamiliares

No que tange às residências unifamiliares, cujas matrículas foram efetuadas de ofício pela autoridade lançadora, deve ser acolhida a tese de defesa, em face da inexistência de provas de que a autuada tenha sido a responsável pela execução das citadas obras.

[...]

Ressalte-se que essa questão foi objeto de diligência à autoridade lançadora, que também confirmou inexistirem provas da responsabilidade da autuada em relação às citadas obras.

[...]

Conclusão

Ante o exposto, rejeito as preliminares suscitadas no recurso interposto e, no mérito, nego-lhe provimento.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Francisco Ibiapino Luz