



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 11516.003838/2009-16
Recurso Voluntário
Acórdão nº 2402-009.842 – 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: 01/01/2003 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.

CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL (CTN). OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA PREVIDENCIÁRIA. DESCUMPRIMENTO. LANÇAMENTO DE OFÍCIO. PRAZO DECADENCIAL. INÍCIO DA CONTAGEM. REGRA GERAL. SÚMULA CARF. ENUNCIADO Nº 148. APLICÁVEL.

Tratando-se de lançamento de ofício decorrente do descumprimento de obrigação acessória previdenciária, aplica-se a contagem de prazo decadencial prevista no art. 173, I, do CTN, ainda que se verifique pagamento antecipado da obrigação principal correlata ou esta tenha sido fulminada pela decadência com base no art. 150, § 4º, do mesmo Código.

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.

CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS (CSP). OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS. LIVROS E DOCUMENTOS REQUISITADOS. FORMALIDADES LEGAIS. EXIBIÇÃO. DESCUMPRIMENTO. PENALIDADE APLICÁVEL. CFL 38.

O contribuinte que, após regularmente intimado, deixar de apresentar os livros e documentos requisitados ou apresenta-los em desconformidade com as

formalidades legais exigíveis, sujeitar-se à penalidade prevista na legislação de regência.

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.

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 improcedente a impugnação apresentada pela Contribuinte com o fito de extinguir crédito tributário decorrente do descumprimento da obrigação acessória de apresentar livros e documentos após regularmente intimada (CFL-38).

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 07-23.594 - proferida pela 5ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Florianópolis - DRJ/FNS - transcritos a seguir (processo digital, fls. 876 a 901):

O Auto de Infração (AI) em pauta (**DEBCAD nº 37.000.528-7**), de 16/07/2009, foi lavrado em razão do sujeito passivo acima identificado ter descumprido obrigação acessória prevista no artigo 33, §§ 2º e 3º, da Lei nº 8.212, de 1991, por deixar de exibir livro ou documentos relacionados com as contribuições previdenciárias ou apresentar livro ou documento que não atenda às formalidades legais exigidas, que contenha informação diversa da realidade ou que omita informação verdadeira.

De acordo com o Relatório Fiscal (fls. 06 a 55) "*considerando a farta demonstração dos vícios contidos na escrita contábil da empresa, demonstrado por diversos exemplos*

exaustivamente analisados, concluímos que a contabilidade da empresa Hantei Construções e Incorporações Ltda. Não atende às formalidades legais exigidas, contaminando todo o período fiscalizado com contabilidade que vai de 01/2003 a 12/2008".

A fiscalização relata 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 125 do processo apenso nº 11516.003833/200985). 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 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 Flamboyant.

Em decorrência da infração, foi aplicada a multa de **R\$ 13.291,66 (treze mil e duzentos e noventa e um reais e sessenta e seis centavos)**, de acordo com a alínea "j", do inciso II, do artigo 283, do Regulamento da Previdência Social (RPS), aprovado pelo Decreto nº 3.048, de 1999, c/c os artigos 92 e 102 da Lei nº 8.212, de 1991 e atualizada pela Portaria do Interministerial MPS/MF nº 48 (DOU de 13/02/2009).

DA IMPUGNAÇÃO

A autuada apresentou impugnação (fls. 979/998), a qual, em síntese, contém os argumentos abaixo relacionados.

PRELIMINARES

Vício formal do auto de infração. Alega que a autoria-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 abrangeu 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).

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. Colaciona decisões judiciais.

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

Quanto ao item 3.3.8 do Relatório Fiscal - transações financeiras: quanto transações financeiras, 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. E 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 inconteste 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.

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.

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

Requer ao final, em síntese, a nulidade/cancelamento da autuação 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. 999 a 1101,

(Destaques no original)

Julgamento de Primeira Instância

A 5ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Florianópolis, por unanimidade, julgou improcedente a contestação da Impugnante, nos termos do relatório e voto registrados no Acórdão recorrido, cuja ementa transcrevemos (processo digital, fls. 876 a 901):

ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS

Período de apuração: 01/01/2003 a 31/12/2008

EXIBIR LIVRO OU DOCUMENTO. FORMALIDADES LEGAIS. DESCUMPRIMENTO.

Constitui infração à legislação previdenciária a empresa deixar de apresentar qualquer documento ou livro relacionado com as contribuições previdenciárias ou apresentá-los de maneira que não atendam às formalidades legais, que contenham informação diversa da realidade ou que omitam informação verdadeira.

DECADÊNCIA. SÚMULA VINCULANTE Nº 8.

Declarada a inconstitucionalidade do artigo 45 da Lei nº 8.212/91, com a edição da Súmula Vinculante nº 8 pelo Supremo Tribunal Federal, o prazo decadencial das contribuições devidas às Terceiras Entidades passa a ser regido pelo Código Tributário Nacional.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/01/2003 a 31/12/2008

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 autorizadoras para juntada de documentos após esse prazo.

Impugnação Improcedente
Crédito Tributário Mantido

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. 904 a 928).

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. 903), e a peça recursal foi interposta em 18/5/2011 (processo digital, fl. 904), 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 nº910, de29/01/2009)

(...)

*§ 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 conterá obrigatoriamente:

I - a qualificação do autuado;

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

III - a descrição do fato;

IV - a disposição legal infringida e a penalidade aplicável;

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

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

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. 57 e 58).

.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. 2 a 56).

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. Confirma-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.

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:

d) a produção de todos os meios de prova em direito admitidos e o deferimento, em eventual necessidade, de se 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.

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 nº 343, de 9 de junho de 2015, com a redação dada pela Portaria MF nº 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 nº 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.

Em decorrência do julgamento dos Recursos Extraordinários nºs 556.664, 559.882, 559.943 e 560.626, o Supremo Tribunal Federal editou a Súmula Vinculante nº 8, nos seguintes termos:

São inconstitucionais o parágrafo único do art. 5º do Decreto-Lei nº 1.569/77 e os artigos 45 e 46 da Lei nº 8.212/91, que tratam de prescrição e decadência de crédito tributário.

Definindo o STF a inconstitucionalidade do artigo 45 da Lei 8.212, de 1991, que estabelecia o prazo decenal para constituição dos créditos relativos, a matéria passa a ser regida pelo Código Tributário Nacional que determina o prazo de 5 (cinco) anos para a constituição do crédito tributário, em dois artigos principais: o art. 173, inc. I, e o art. 150, § 4º, para os casos de lançamento por homologação:

Código Tributário Nacional (CTN):

Art. 150. O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.

(...)

§ 4º. Se a lei não fixar prazo à homologação, será ele de 5 (cinco) anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.

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

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

II- da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado.

Parágrafo único. O direito a que se refere este artigo extingue-se definitivamente com o decurso do prazo nele previsto, contado da data em que tenha sido iniciada a constituição do crédito tributário pela notificação, ao sujeito passivo, de qualquer medida preparatória indispensável ao lançamento.

O Parecer PGFN/CAT Nº 1617/2008 trouxe orientações sobre a contagem do prazo decadencial, conforme as regras do Código Tributário Nacional, cujo excerto transcrevo:

49. (...)

a) A Súmula Vinculante nº 8 não admite leitura que suscite interpretação restritiva, no sentido de não se aplicar - efetivamente - o prazo de decadência previsto no Código Tributário Nacional; é o regime de prazos do CTN que deve prevalecer, em desfavor de quaisquer outras orientações normativas, a exemplo das regras fulminadas;

b) apresentada a declaração pelo contribuinte (GFIP ou DCTF, conforme o tributo) não há necessidade de lançamento pelo fisco do valor declarado, podendo ser lançado apenas a eventual diferença a maior não declarada (lançamento suplementar);

c) na hipótese do subitem anterior, caso o Fisco tenha optado por lançar de ofício, por meio de NFLD, as diferenças declaradas e não pagas em sua totalidade, aplica-se o prazo decadencial dos arts. 150, § 4º, ou 173 do CTN, conforme tenha havido antecipação de pagamento parcial ou não, respectivamente; o prazo prescricional, ainda, e por sua vez, conta-se da constituição definitiva do crédito tributário;

d) para fins de cômputo do prazo de decadência, não tendo havido qualquer pagamento, aplica-se a regra do art. 173, inc. I do CTN, pouco importando se houve ou não declaração, contándose o prazo do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado;

e) para fins de cômputo do prazo de decadência, tendo havido pagamento antecipado, aplica-se a regra do § 4º do art. 150 do CTN;

f) para fins de cômputo do prazo de decadência, todas as vezes que comprovadas as hipóteses de dolo, fraude e simulação deve-se aplicar o modelo do inciso I, do art. 173, do CTN;

No caso destes autos, que se trata de aplicação de penalidade por descumprimento de obrigação acessória, não há que se falar em lançamento por homologação, vez que a aplicação de penalidade administrativa só pode ser feita por meio do lançamento de ofício e, desta forma, o termo de início do prazo decadencial obedece ao disposto no artigo 173, inciso I, do CTN, transcrito acima, ou seja, no primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

No caso em concreto, com efeito, o descumprimento da obrigação acessória ocorreu no período de 01/2003 a 12/2008 e a lavratura do presente AI ocorreu em 16/07/2009.

Considerando que a ciência do presente AI ocorreu em julho de 2009, está decadente o direito do fisco autuar a interessada pelo descumprimento da obrigação acessória relativamente ao ano-calendário 2003 (01/2003 a 12/2003), posto que o lançamento se deu posteriormente ao prazo de cinco anos, contados do primeiro dia do exercício seguinte em que o lançamento poderia ser efetuado.

Oportuno esclarecer que, a despeito da decadência da exigência para o ano 2003, para esta infração o valor da multa é único, ainda que tenha ocorrido o desrespeito à legislação tributária para vários períodos. Desse modo, a decadência declarada não altera o valor da multa aplicada.

A propósito, trata-se de matéria já pacificada perante este conselho por meio do Enunciado nº 148 de suas súmulas, nestes termos:

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

MÉRITO

3. Materialidade da infração

A empresa tem o dever legal de apresentar à Fiscalização, quando solicitada, os livros e documentos obrigatórios relacionados às contribuições previdenciárias, conforme previsto no artigo 33, §§ 2º e 3º, da Lei nº 8.212/1991, *in verbis*:

Lei 8.212/91:

Art. 33. Ao Instituto Nacional do Seguro Social - INSS compete arrecadar, fiscalizar, lançar e normatizar o recolhimento das contribuições sociais previstas nas alíneas a, b e c do parágrafo único do art. 11, bem como as contribuições incidentes a título de substituição; e à Secretaria da Receita Federal - SRF compete arrecadar, fiscalizar, lançar e normatizar o recolhimento das contribuições sociais previstas nas alíneas d e e do parágrafo único do art. 11, cabendo a ambos os órgãos, na esfera de sua competência, promover a respectiva cobrança e aplicar as sanções previstas legalmente.

(...)

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

§3º Ocorrendo recusa ou sonegação de qualquer documento ou informação, ou sua apresentação deficiente, o Instituto Nacional do Seguro Social-INSS e o Departamento da Receita Federal-DRF podem, sem prejuízo da penalidade cabível, inscrever de ofício importância que reputarem devida, cabendo à empresa ou ao segurado o ônus da prova em contrário.

Cabe citar que o documento ou informação é deficiente é aquele que não preenche as formalidades legais, bem como aquele que contenha informação diversa da realidade,

ou, ainda, que omita informação verdadeira, conforme define o Regulamento da Previdência Social, aprovado pelo Decreto nº 3.048, de 06 de maio de 1999, *verbis* :

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

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

Questão a ser enfrentada, é quanto à subsunção dos fatos apurados pela autoridade lançadora à legislação que fundamenta a presente autuação.

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.

Passo a análise da impugnação.

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.

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 nº 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 nº. 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.

14. 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 nº 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 dispensada 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 individuação 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 determinada 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 subsequentes 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, entendendo 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.

Já em análise dos argumentos da impugnante, concluo que 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 que esta deixou de incluir em sua escrita contábil o total da remuneração paga aos segurados a seu serviço.

Consta do relatório da fiscalização ampla e pormenorizada descrição 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 nº 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. I 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 item 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 negocial 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 Flamboyant.

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 imóvel. Antes, deve-se mencionar que alguns fatos relacionados são referentes ao ano-calendário 2003, todavia, buscou a autoridade lançadora demonstrar como se deu a contabilização da transação imobiliária, que, via de regra, iniciou-se num ano e encerrou-se no outro (2004), como a quitação do negócio por parte do adquirente. Vejamos as transações imobiliárias:

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. 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 autuada 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.

Não serão analisadas as alegações tocantes à contabilização do imóvel Apto. 310 do Edifício Mirante da Brava e Lote nº 17 na Ponta das Canas, uma vez que

os fatos narrados pela fiscalização, que se constituem em infração à obrigação acessória, se deram no ano-calendário 2003, já decadente.

3.1 Conclusão acerca da contabilidade da empresa

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 pela fiscalização, que comprovam que a contabilidade da empresa é deficiente, ou seja, não se tratam de meras ilações como aduz a autuada, que, por sua vez, não apresentou qualquer elemento de prova que elidisse os fatos apontados pela auditoria fiscal.

Tocante aos argumentos relativos à aferição indireta da mão de obra, que se deu em decorrência da desconsideração da contabilidade da empresa, inclusive no sentido de que não houveram irregularidades em relação à contabilização da remuneração da mão de obra, a sede própria para a análise são os processos de constituição de crédito, anexos, onde serão apreciadas.

O fato de a autuada de ter atendido a fiscalização e ter apresentado a documentação que lhe foi solicitada não é impeditivo à descaracterização da contabilidade e lavratura do lançamento das contribuições devidas e da multa por descumprimento da obrigação acessória.

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 essa questão está 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.

Assim, quanto à materialidade da infração, temos que esta restou comprovada quando à deficiência dos documentos apresentados.

(Destaques no original)

Conclusão

Ante o exposto, rejeito a preliminar suscitada no recurso interposto e, no mérito, nego-lhe provimento.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Francisco Ibiapino Luz