



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 13971.005476/2010-81
Recurso Voluntário
Acórdão nº **2301-010.090 – 2ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**
Sessão de 06 de dezembro de 2022
Recorrente PROSIL ASSESSORIA PROJETOS E CONSTRUCOES LTDA
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/08/2005 a 31/12/2009

AFERIÇÃO INDIRETA. CABIMENTO. DOCUMENTAÇÃO DEFICITÁRIA OU CONTABILIDADE NÃO REGISTRA MOVIMENTO REAL

Ocorrendo recusa ou sonegação de qualquer documento ou informação, ou sua apresentação deficiente, ou a contabilidade não registra o movimento real de remuneração de empregados, a Fiscalização da Receita Federal do Brasil pode, sem prejuízo da penalidade cabível, inscrever de ofício importância que reputar devida, cabendo ao contribuinte o ônus da prova em contrário.

AFERIÇÃO INDIRETA. ÔNUS PROBATÓRIO DO CONTRIBUINTE

Nos termos do art. 33 da Lei 8.212, de 1991, o ônus probatório incumbe ao impugnante e deve ser cumprido quando da apresentação da impugnação, nos termos do art. 16 do Decreto nº 70235, de 1972.

COMPENSAÇÃO DE RETENÇÕES RETIDAS DA PRESTADORA

A compensação de retenções deve ser objeto de processo próprio, em que se apure o efetivo direito creditório.

ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

Período de apuração: 01/08/2005 a 31/12/2009

QUEBRA DE SIGILO BANCÁRIO. PREVISÃO NA LEI COMPLEMENTAR 105/2001. CONSTITUCIONALIDADE.

A Lei Complementar 105/2001 permite a quebra do sigilo por parte das autoridades e dos agentes fiscais tributários da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, quando houver processo administrativo instaurado ou procedimento fiscal em curso e tais exames sejam considerados indispensáveis pela autoridade administrativa competente. Constitucionalidade da Lei Complementar 105/2001 reconhecida pelo STF.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/08/2005 a 31/12/2009

ARGUIÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE DE LEI OU ATO NORMATIVO. SÚMULA CARF N 2.

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

PEDIDO DE PERÍCIA. INDEFERIMENTO PELA AUTORIDADE JULGADORA. MOTIVAÇÃO SUFICIENTE E ADEQUADA. CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA NÃO CONFIGURADO. NULIDADE DA DECISÃO RECORRIDA. IMPOSSIBILIDADE.

O indeferimento de pedido de perícia não configura vício de nulidade da decisão de primeira instância, por cerceamento ao direito de defesa, nos casos em que a autoridade julgadora, fundamentadamente, demonstra que a produção da prova pericial era desnecessária e prescindível para o deslinde da controvérsia.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar as preliminares, indeferir o pedido de perícia e, no mérito, negar provimento ao recurso.

(documento assinado digitalmente)

Joao Mauricio Vital - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Flavia Lilian Selmer Dias - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Monica Renata Mello Ferreira Stoll, Wesley Rocha, Flavia Lilian Selmer Dias, Fernanda Melo Leal, Mauricio Dalri Timm do Valle, Joao Mauricio Vital (Presidente).

Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário interposto contra o Acórdão n.º 09-38.899 que julgou parcialmente procedente o AUTO DE INFRAÇÃO DA OBRIGAÇÃO PRINCIPAL – AIOP DEBCAD n.º 37.280.754-2. O referido Acórdão está assim ementado:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/08/2005 a 31/12/2009

DECADÊNCIA. MOVIMENTAÇÃO BANCÁRIA. AFERIÇÃO INDIRETA. INCONSTITUCIONALIDADE. COMPENSAÇÃO.

Os lançamentos por homologação, onde se constatarem pagamentos, regem-se quanto à decadência pelo previsto no art.150, §4º do CTN.

Não vicia o lançamento a utilização de Requisição de Informação sobre Movimentação Bancária apenas para subsidiar a desconsideração da contabilidade e consequente aferição indireta com base em notas fiscais

A adoção da aferição indireta para lançamento pode decorrer do só fato de constatar-se contabilidade inidônea.

É vedado, em sede administrativa, o afastamento por inconstitucionalidade de legislação tributária.

A adoção da aferição indireta impede a exclusão eventual de rubricas que, em princípio, não seriam base de cálculo do tributo.

A compensação de retenções deve ser objeto de processo próprio, em que se apure o efetivo direito creditório.

Impugnação Procedente em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte

No curso da ação fiscal foram realizados os seguintes lançamentos:

- DEBCAD n.º 37.280.751-8-2 – AIOA – não apresentação de documento requeridos – processo n.º 13971.004441/2010-25
- DEBCAD n.º 37.280.752-6. – AIOA – não apresentação dos fatos geradores em GFIP – processo n.º 13971.005474/2010-92
- DEBCAD n.º 37.280.753-4 – AIOP – Retenção 11% não recolhida pelo tomador – processo n.º 13971.005475/2010-37;
- DEBCAD n.º 37.280.754-2. – AIOP – contribuição patronal - processo n.º 13971.005476/2010-81
- DEBCAD n.º 37.280.755-0. – AIOP – contribuição para terceiros - processo n.º 13971.005477/2010-26
- DEBCAD n.º 37.280.756-9. – AIOP – contribuições relativa aos segurados - processo n.º 13971.005478/2010-71

O crédito tributário lançado, correspondente ao período de 08/2005 a 12/2009, refere-se à parte da empresa e ao financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrentes dos riscos ambientais do trabalho, incidentes sobre remuneração paga a empregados em obras de construção civil, apurada por aferição indireta. (Relatório Fiscal e-fls. 70 a 89).

A ciência do lançamento foi em 21/12/2010 (e-fl. 02 – parte 1).

A impugnação foi apresentada em 20/01/2011 (e-fls. 474 a 501 – parte 1), alegando, segundo relatório do Acórdão que apreciou:

Preliminarmente, aduz **decadência** do direito da Fazenda lançar seus créditos **até a competência 12/2005**, tendo em vista data da ciência. Fundamenta-se no art.173, I do CTN entendendo por exercício cada competência mensal.

Em 13/9/2010 requereu prorrogação de prazo que foi concedido para até 30/9/2010. A auditoria, no entanto, surpreendeu-o ao voltar à empresa para pegar os documentos na parte da manhã do dia aprazado, prejudicando-o por não conceder-lhe todo o dia 30. Entende que, em função disso houve violação do previsto no art. 6º do Decreto 70.235/1972 e artigo 66 da Lei 9.784/1999 que prevêm **a inclusão do dia do vencimento nos prazos. Alega violação ao princípio da razoabilidade.**

Aduz que a **quebra de seu sigilo bancário** com base na Lei Complementar 105/2001 e Decreto 3.724/2001 (com redação dada pelo Decreto 6.104/2007) **é inconstitucional**, tendo assim decidido o STF através do RE 389808 em decisão plenária de 15/12/2010.

Alega inaplicabilidade da **aferição indireta** vez que disponibilizou “Livro de Ocorrências” e documento denominado “Pedido de Compra”. Entende que a aferição indireta é medida excepcional, somente cabível **na ausência de escrituração contábil e qualquer outro documento da empresa**. Entende que não foram demonstradas irregularidades insanáveis ou qualquer irregularidade.

Na construção civil, propugna pela necessidade de “pesquisa com maior profundidade, detectando a existência de elementos que provem que a escrituração contábil não reflete a realidade da mão de obra empregada”. **A simples diferença entre os recolhimentos e os parâmetros utilizados pelo INSS não justificam o lançamento do débito.**

Em relação às obras CEI 50.021.1416270, 50.192.4946474 e 51.086.0141073, **não foi demonstrado que seus portes comportam a mão-de-obra presumida**, sendo que é prática da região subempreitar a obra, não registrando na GFIP da construtora todos esses trabalhadores.

Quanto ao trabalhador João Pedro Geibel, em poucos momentos foi demonstrado repasses, demonstrando a falta de habitualidade, não fazendo de tais valores salário-de-contribuição. Tais repasses **podem representar adiantamentos, valores atrasados ou quitação de contas junto aos fornecedores referentes à aquisição de matérias por ele administrados**. Materiais administrados pelos trabalhadores sem registro na impugnante (mas em subempreiteiras) foram constatados pela auditoria, como Valmor Cipriano, Valdeci Augusto e José Batista Smak. Na condição de subempreiteiras, a impugnante tornou-se responsável solidária nas reclamatórias trabalhistas.

Tais reclamatórias, também, não tem condão de comprovar nada diante de alegações do reclamante que podem não refletir a realidade dos fatos.

À folha 483, alega que pagamentos efetuados em valor dobrado na competência 12/2008 referem-se ao pagamento normal mais 13ºsalário.

Também para o segurado Valdecir Fagundes, **tinha este a função de encarregado geral, contratando e pagando empregados, adquirindo materiais entre outras atividades, motivo pelo qual lhe eram confiados valores**. Alega que o orçamento de empreitada apresentado pelo segurado demonstra a inexistência de vínculo empregatício entre este e a impugnante.

Alega que lançamentos do tipo “suprimento de caixa” ou “saque c/c” não significam, necessariamente, intuito de fraude. Também indaga qual o trabalho prestado pelos beneficiados pelas transferências bancárias citadas aduzindo que Jamir Paiz, sócio da Empreiteira de Mão de Obra Intertintas Ltda **pode ter recebido cheque de fornecedor de materiais em razão da circulação de título de crédito**.

Entende que os **princípios contábeis são meramente orientativos, não se podendo afirmar não ser confiável contabilidade sem prova robusta de irregularidade**.

Alega inexistência de lei complementar prevendo incidência da contribuição sobre percentual de 40% sobre nota fiscal ou sobre valor do metro quadrado construído. **O arbitramento encontra-se previsto no art.33, §4º da Lei 8.212/1991que, não se incluindo nas alíneas do inciso I do art. 195 da Constituição Federal, demanda lei complementar, de conformidade com seu §4º**.

Entende que a responsabilidade da impugnante, face às subempreiteiras, restringe-se à retenção de 11% do valor repassado à esta, nos termos do art. 31 da Lei 8.212/1991,na

redação dada pela Lei 9.711/1998. **A exigência de 40% sobre 50% das notas fiscais é evidentemente superior aos 11%.**

Salienta que as **verbas indenizatórias** pagas não se subsumem à hipótese de incidência prevista no art.22, inciso I da Lei 8.212/1991, não podendo ser alvo de tributação. **Perícia contábil deve quantificar tais verbas** para serem deduzidas da base de cálculo.

Entende haver **bitributação** tendo em vista ter sido, como contratada por órgãos públicos, **objeto de retenção nas notas fiscais que emitiu**. Alega ter crédito no período da ordem de R\$875.000,00. **Tal valor deve compensar o que for eventualmente apurado** (folha 114). A consideração destas retenções, entende também, seriam aptas “até como forma de afastar a aferição indireta”.

Alega que “**somando-se os valores retidos a título de contribuições previdenciárias, mais os valores recolhidos normalmente pela construtora e subempreiteiras, mais o montante de 5% sobre os materiais (concreto e argamassa), e mais os valores que são exigidos através deste auto-de-infração, chegar-se-á a uma quantia que, proporcionalmente, ultrapassará o valor referente ao custo de mão-de-obra efetivamente e empregado pela empresa**”. Razão pela qual torna-se necessária a realização de **perícia**, ou a anulação do lançamento pelo custo de mão-de-obra não condizente com o mercado.

Propugna pela perícia técnica e contábil para verificar as obras e demonstrar o número de trabalhadores necessários e sua alternância, seus valores remuneratórios, além de comparar os valores retidos e os já recolhidos. Apresenta quesitos e indica assistente técnico. **Alega que a multa de 150% é incabível vez que jamais se negou a apresentar todos os documentos, mas teve cerceada sua defesa pela antecipação da auditoria fiscal. Havendo mera presunção de alegada fraude, a multa deve ser a de 75%, sem qualificação.**

Ao final, requer, em preliminar: decadência das parcelas anteriores a 1/2006; anulação da autuação por vício formal em face da antecipação do prazo para apresentação de documentos; invalidade da quebra de sigilo bancário anulando-se o auto de infração por se embasar em prova ilícita. No mérito, requer: o reconhecimento da insubsistência e ilegalidade na aplicação da aferição indireta. Protesta por produção de provas periciais e documentais. Requer, caso mantido a autuação, seja deferida a compensação pretendida; apuradas e deduzidas as verbas indenizatórias; redução da multa de 150% para 75%.

O Acórdão apreciou a impugnação (fls. 11.868 a 11.917 – e-fls. 2.110 a 2.129 – parte 2) e decidiu por acolher parcialmente os argumentos, reconhecendo a decadência do período de 08/2005 a 11/2005, inclusive, e mantendo o lançamento para os demais períodos.

O contribuinte tomou ciência do Acórdão do julgamento de primeira instância em 16/03/2012 (fl. 11.952 –e-fl. 2168 – parte 2). Em 16/04/2012, apresentou Recurso Voluntário anexado às fls. 11.953 a 11.975 (e-fls. 2.170 a 2.192 – parte 2).

O recurso versou sobre os mesmos tópicos seguintes apresentados na impugnação, a exceção da alegação de decadência.

É o relatório.

Voto

Conselheira Flavia Lilian Selmer Dias, Relatora.

Admissão do Recurso

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

Mérito

Razoabilidade no prazo para atendimento da intimação

A recorrente alegou na impugnação e reforçou no recurso a argumentação que teria havido descumprimento do princípio da razoabilidade. Aduz que o Auditor Fiscal teria “antecipado” o prazo, por ele mesmo concedido, e que tal medida teria pego a empresa “desprevenida”, por ainda não estar de posse da documentação requerida e, como resultado de não apresentar os documentos, na impugnação alega que seria o motivo do arbitramento e no recurso que seria o motivo da quebra do seu sigilo bancário.

Segundo afirma a própria recorrente, o prazo inicial para apresentação da documentação requerida era a data de 01/09/2010. Houve pedido de prorrogação que foi deferido alterando o prazo final para 30/09/2010. No último dia do prazo, o fiscal compareceu a empresa para receber a documentação pela manhã. Segundo a recorrente, essa citada “antecipação” em algumas horas, teria sido o motivo de ela não apresentar a documentação. Argumenta que o final do prazo seria às 24:00 daquele dia, ou no máximo, o horário de fechamento da repartição (16:30).

O Acórdão da DRJ assinalou muito bem que o fato do fiscal ter comparecido na empresa na manhã do último dia do prazo, não prejudicou a defesa do sujeito passivo, pois dispunha de todo o prazo de encerramento da ação fiscal para entregar os documentos que entendesse cabíveis ou, até no prazo para apresentação da impugnação, poderia ter demonstrado a disponibilidade dos documentos. Assevera ainda a decisão de piso que, segundo o relatório fiscal, o lançamento por arbitramento não decorreu única e exclusivamente da falta dos documentos apresentados, assim não se pode aceitar o respeito ao princípio da razoabilidade pelos simples fato de o fiscal ter comparecido à empresa na manhã do último dia do prazo concedido.

Quanto a alegação que a “antecipação” do prazo seria o motivo para a quebra do sigilo fiscal, o prazo já tinha sido descumprido na primeira vez (primeira intimação em 15/07/2010), o que por si só já era motivo suficiente para o pedido de quebra de sigilo. Não se exige a reiteração do pedido de apresentação dos documentos, ademais, o pedido da quebra só foi feito em 20/10/2010, mais de vinte dias após o final do prazo.

Quebra do sigilo bancário

O contribuinte afirma que a declaração de inconstitucionalidade que deu provimento ao Recurso Extraordinário nº 389808, pelo Supremo Tribunal Federal, teria reconhecido a inconstitucionalidade da Lei Complementar nº 105/2001, assim, a Receita Federal não poderia ter acesso às suas informações bancárias, que acabaram por ser o principal fundamento de arbitramento das contribuições previdenciárias. O mesmo argumento é repetido no recurso.

A decisão da DRJ argumenta que a quebra do sigilo fiscal somente confirmou que os fatos contábeis não espelhavam a realidade dos fatos e, assim, não poderiam ser considerados

para apuração do tributo. Que, ainda não pudesse ser produzida, não afetaria as conclusões da fiscalização.

Todavia, atualmente é amplamente reconhecida a constitucionalidade da Lei Complementar n.º 105, de 2001.

O procedimento está amparado no art. 6º da Lei Complementar n.º 105, de 10 de janeiro de 2001, regulado pelo art. 1º do Decreto n.º 3.724, de 10 de janeiro de 2001, e no art. 42 da Lei n.º 9.430, de 1996. Mediante a instauração de regular processo administrativo, o Fisco pode examinar documentos, livros e registros de instituições financeiras.

Ademais, com o julgamento definitivo do RE 601.314 pelo STF (Tema 225), em 24/02/2016, com repercussão geral reconhecida, foi fixado o entendimento acerca da constitucionalidade da LC 105/2001. Portanto, não há qualquer irregularidade no uso dessas informações para fins fiscais.

Tema n.º 225 do STF

Tema:225 - a) Fornecimento de informações sobre movimentações financeiras ao Fisco sem autorização judicial, nos termos do art. 6º da Lei Complementar n.º 105/2001; b) Aplicação retroativa da Lei n.º 10.174/2001 para apuração de créditos tributários referentes a exercícios anteriores ao de sua vigência.

CONSTITUCIONAL. SIGILO BANCÁRIO. FORNECIMENTO DE INFORMAÇÕES SOBRE MOVIMENTAÇÃO BANCÁRIA DE CONTRIBUÍNTES, PELAS INSTITUIÇÕES FINANCEIRAS, DIRETAMENTE AO FISCO, SEM PRÉVIA AUTORIZAÇÃO JUDICIAL (LEI COMPLEMENTAR 105/2001). POSSIBILIDADE DE APLICAÇÃO DA LEI 10.174/2001 PARA APURAÇÃO DE CRÉDITOS TRIBUTÁRIOS REFERENTES A EXERCÍCIOS ANTERIORES AO DE SUA VIGÊNCIA. RELEVÂNCIA JURÍDICA DA QUESTÃO CONSTITUCIONAL. EXISTÊNCIA DE REPERCUSSÃO GERAL.

Aferição indireta e irregularidades

Alega que a fiscalização ignorou os documentos apresentados pela recorrente que comprovariam a regularidade da escrita, especialmente “Livros de Ocorrência” e “Pedido de Compra”, e optou por fazer a aferição indireta. Alega também que o procedimento somente poderia ter sido adotado se comprovado que a escrita era fraudulenta, e não só por meras falhas contábeis e não habituais, que não impediriam conhecer os fatos geradores.

Em sua defesa o contribuinte ressalta alguns pontos das irregularidades apontadas no relatório fiscal, como por exemplo que alguns dos empregados que ingressaram com reclamatória trabalhista pedindo o reconhecimento do vínculo funcional não é uma prova incontestada, pois decorre da simples solidariedade entre a Construtora e a Subempreiteira ou são alegações vazias, que nem foram confirmadas por oitiva dos reclamantes, que o número menor de empregados em obra se justificaria por parte deles serem empregados das subempreitadas contratadas, alega também os indícios apontados são isolados e a “falta de registro momentâneo de alguns empregados pode ocorrer de forma natural, em face desta alternância”.

O entendimento do recorrente é equivocado. Nos termos do relatório fiscal (fls. 70 a 89, foram feitas as seguintes constatações:

- Pela análise do Livro de Ocorrências, havia um número maior de pessoas trabalhando na obra que os informados em GFIP do período;
- Os valores da remunerações informadas em GFIP eram bem inferiores, as presunções aplicáveis às retenções no período, que leva a crer em contratação de mão-de-obra não contabilizada.
- Pagamento de salários não incluídos em folha de pagamento (apurados com base nos dados bancários fornecidos por instituição financeira).
- Outros indícios de pagamento por fora e sem registro em CTPS: reclamatórias trabalhistas movidas contra a empresa.
- Lançamentos contábeis com indício de pagamento sem comprovante de despesa. Também apurados confrontando os lançamento contábeis com os dados bancários.
- Contratação de empregado por interposta pessoa. Cita pagamentos a VALDECIR FAGUNDES que não foram contabilizados.

Diante de tais indícios, aplicou o disposto no art. 33 da Lei 8.212, de 1991, especialmente o disposto no §4º e no §6º:

Diante da não apresentação de documentos e informação (ou apresentação deficiente) e pela constatação da fiscalização no exame da escrituração contábil que **a contabilidade não registra o movimento real da remuneração dos segurados empregados a seu serviço na execução de obra de construção civil**, foram apurados os débitos por aferição indireta, conforme Artigo 33, § 32, § 4º e § 6º da Lei ns 8.212/1991, combinado com o artigo 381, III, IV e V da Instrução Normativa RFB ne 971, de 13/11/2009. (grifou-se)

Segundo o art. 33 citado, **não é necessário a confirmação de conduta fraudulenta**, nem que o erro seja de tal sorte que impossibilite a realização da apropriação direta, **a lei menciona tão somente que se constatar que a contabilidade não espelhe, fielmente, a realidade dos fatos**, esse fato, por si só, justificação a adoção do aferimento indireto:

Art. 33Ao 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.

(...)

§ 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**. (grifou-se)

§ 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.

(...)

§ 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. (grifou-se)

Ocorre que não foi mera irregularidade sanável que levou ao procedimento realizado pelo Fiscal. O relatório do processo que apurou a contribuição patronal foi detalhado em explicar os motivos, conforme já relatado acima.

Para citar um exemplo da inidoneidade da escrita, o relatório fiscal do processo de lançamento da parte patronal aponta o pagamento de vários cheques ao Sr. Valdecir Fagundes, não contabilizados na escrita contábil.

50. Da conta corrente que a empresa mantém com a Cooperativa de Crédito de Livre Admissão e do Litoral Norte de Santa Catarina - SICOOB BLUCREDI SC, foram solicitados cópias de cheques selecionadas aleatoriamente durante o período 07/10/2005 a 20/04/2009 (DOC 9). Tais cópias de cheques confirmam o pagamento de mão de obra sem a respectiva contabilização a VALDECIR FAGUNDES conforme quadro a seguir:

(...)

51. Além dos pagamentos acima mencionados há vários cheques que estão nominais a terceiros e **são registrados na contabilidade como Saque ou Suprimento de Caixa**, como por exemplo os cheques a seguir: (grifos não originais)

A explicação dada pela recorrente foi para o fato:

40. Também, em relação ao Sr. VALDECIR FAGUNDES e ao quadro presente no item 50 do Relatório Fiscal, não há qualquer irregularidade passível de justificar a aferição indireta, considerando que no próprio Relatório Fiscal, item 47, consta que o referido Senhor estava registrado como trabalhador da empresa no cargo de Encarregado Geral, o qual, em razão da sua função, tinha como mister **a contratação de empregados, o pagamento destes, a aquisição de materiais**, etc, motivo pelo qual lhe eram confiados valores. O interrogatório do Sr. VALDECIR FAGUNDES, não realizado pela fiscalização, poderia por termo a esta questão e elucidar a **destinação dos valores que lhe eram confiados**. A simples existência de cheques em nome do empregado não significa salário extra-folha sem que antes este mesmo trabalhador confirme tal fato ou então que reste comprovada a sua contrapartida. Nada disto existe.

Não foi a existência de valores supostamente confiados ao encarregado que levou a presunção da fiscalização. Foi a falta de contabilização específica do fato. Alega a empresa que repassou valores para pagamento de salários (por funcionário ??) ou aquisição de materiais então, porquê registrou o fato como “saque” ou “suprimento de caixa”, um rubrica tão genérica, que não espelha a realidade afirmada pela própria recorrente.

Diante do conjunto probatório, o fiscal seguiu o regramento tributário, desconsiderou as bases de cálculo direta e apurou a contribuição previdenciária devida por meios indireto. Aplicou o disposto no art. 336 da Instrução Normativa nº 971, de 2009:

58. **Como a contabilidade da empresa não possui centro de custo individualizado por obra que pudesse demonstrar o valor de aquisição dos materiais fornecidos ao contratante, também não apresentou para os anos de 2007 e 2008 os documentos em que se assente a escrituração contábil, não apresentando inclusive as notas fiscais de entrada de mercadorias (compras), impossibilitando a verificação do efetivo valor dos materiais aplicados, foi considerado que, no mínimo, o valor do serviço corresponde a 50% do valor bruto da nota fiscal.**

59. Assim, para a apuração do salário de contribuição foi utilizado o percentual de 40% sobre 50% do valor bruto das notas fiscais quando os serviços destacados em notas fiscais representam um percentual inferior a 50%.

60. **Foram deduzidos do salário-de-contribuição** aferido os valores verificados diretamente, como o salário-de-contribuição constante das GFIP's, que se encontram nas colunas remuneração da GFIP - mão-de-obra própria, **Remuneração da GFIP Comp 13 - Mão-de-Obra própria, Remuneração da GFIP - mão de obra de empreiteiras** das planilhas anexas no DOC 12.

61. Uma vez que as folhas de pagamento apresentam as doze competências mensais mais o décimo-terceiro salário, enquanto o salário-de-contribuição aferido apresenta apenas as doze competências mensais (já que não há faturamento referente à competência 13), o salário-de-contribuição referente ao décimo-terceiro salário, constante das GFIP's, foi abatido do valor aferido na competência 12 ou inexistindo aferição nesta competência o valor foi deduzido nas competências anteriores, tais valores se encontram na coluna Remuneração da GFIP Comp 13 - Mão-de-Obra própria das planilhas anexas no DOC 12.

62. **Com relação à mão-de-obra das empresas contratadas (empreiteiros), a PROSIL foi intimada (TIF 2) a apresentar e não apresentou as cópias das GFIP'S com informações específicas para a obra contendo a identificação de todos os segurados que executaram serviços na obra e suas respectivas remunerações.**

Ressalta-se que a PROSIL tem o dever de manter em arquivo a disposição da fiscalização tais GFIP's (Artigo 334 da IN RFB ns 971 de 13/11/2009 e artigo 425 da IN SRP nº 3 de 14/07/2005). Com a não apresentação das GFIP's das empresas contratadas a remuneração não foi deduzida do valor aferido.

Logo não merece prosperar qualquer argumentação sobre a impropriedade do uso do arbitramento ao caso.

Ausência de Lei Complementar

Argumento o contribuinte que, por inexistir Lei Complementar prevendo incidência de 40% sobre nota fiscal, o regramento seria inconstitucional e, mesmo não podendo reconhecer administrativamente a inconstitucionalidade, deve afastar obrigação não prevista em Lei complementar.

O valor da remuneração de mão-de obra por aferimento indireto está previsto no art. 336 da IN RFB nº 971/2009 (e art. 427 da IN SRP 3/2003)

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

Art. 336. O valor da remuneração da mão-de-obra utilizada na execução dos serviços contratados, aferido indiretamente, corresponde no mínimo a **40% (quarenta por cento) do valor dos serviços contidos na nota fiscal**, na fatura ou no recibo de prestação de serviços.

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

(...)

Art. 451. Caso haja previsão contratual de fornecimento de material ou de utilização de equipamento próprio ou de terceiros, exceto os equipamentos manuais, para a execução dos serviços, se os valores de material ou equipamento estiverem estabelecidos no contrato, ainda que não discriminados na nota fiscal, na fatura ou no recibo de prestação de serviços, o valor da remuneração da mão-de-obra utilizada na prestação de serviços será apurado na forma do art. 450.

§ 1º Caso haja previsão contratual de fornecimento de material ou de utilização de equipamento próprio ou de terceiros, exceto os equipamentos manuais, e os valores de material ou de utilização de equipamento não estiverem estabelecidos no contrato, nem discriminados na nota fiscal, na fatura ou no recibo de prestação de serviços, **o valor do serviço corresponde, no mínimo, a 50% (cinquenta por cento) do valor bruto da nota fiscal.** fatura ou recibo, aplicando-se para fins de aferição da remuneração da mão-de-obra utilizada o disposto no art. 450.

(...)

Sobre o tema inconstitucionalidade de lei é sempre salutar citar a Súmula CARF nº 2

Súmula CARF nº 2:

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

Ora, se o órgão não tem capacidade de se pronunciar, não pode por igual motivo afastar sua aplicação ao caso concreto quando presentes os pressupostos.

Subempreitadas

Alega que é injusta a decisão de não abatimento dos valores das subempreiteiras sob o argumento que, se tem a informação dos valores retidos, tem como apurar as informações quanto às obras terceirizadas, aos empregados terceirizados e a totalidade dos valores recolhidos ao INSS por estes.

O relatório fiscal, conforme trecho já destacado, afirma que era obrigação da empresa apresentar a documentação solicitada no TIF nº 2, que não teve o prazo prorrogado, nos termos do art. 425 da IN SRP nº 3 de 14/07/2005

Art. 425. A empresa contratante é obrigada a manter em arquivo, **por empresa contratada,** em ordem cronológica, durante o prazo de dez anos, as notas fiscais, as faturas ou os recibos de prestação de serviços e **as correspondentes GFIP** e, se for o caso, as cópias dos documentos relacionados no § 2º do art. 155, por disposição expressa no § 6º do art. 219 do RPS.

Parágrafo único. Para os fins do caput, a empresa contratante **deverá exigir as cópias das GFIP das empresas contratadas, com informações específicas para a obra, identificando todos os segurados que executaram serviços na obra e suas respectivas remunerações.**

(redação original, grifos não originais)

A dedução dos valores neste caso está condicionada ao cumprimento da obrigação acessória de manutenção das cópias da GFIP correspondentes às empresas contratadas com as informações exigidas no parágrafo único, acima destacado. Não cumprida a obrigação acessória imposta à recorrente, correto está o procedimento fiscal e não deduzir os valores por absoluta falta de condições de auditar a regularidade dos pagamentos realizados pelas contratadas.

Não há de se falar que a informação dos das retenção feita em notas fiscais supre a necessidade da correta informação dos dados em GFIP apresentada pela contratada, cujas as cópias deveriam estar em poder da contratante.

Verbas Indenizatórias

A recorrente aduz que as verbas indenizatórias deveriam ser excluídas da base de cálculo ainda que o método utilizado seja a aferição indireta por constituir a sua não exclusão afronta ao princípio da legalidade estrita.

Na impugnação a recorrente apresenta a mesma argumentação e pede perícia para quantificar as verbas de natureza indenizatória.

Nos termos do art. 33 da Lei 8.212, de 1991, já citado, o ônus probatório incumbe ao impugnante e deve ser cumprido quando da apresentação da impugnação, nos termos do art. 16 do Decreto nº 70235, de 1972.

Não cabe a realização de perícia para apuração dos valores de verbas de indenização visto que a perícia não se presta a suprir falha do contribuinte na apresentação de provas.

Compensação

O Acórdão recorrido afirma que **o pedido de compensação não pode ser realizado no bojo da impugnação, mas nos termos da Instrução Normativa nº 900**, de 2008, que trata de pedido de compensação no âmbito da Receita Federal, atualmente regulado pela Instrução Normativa nº 2.055, de 2021.

No recurso o contribuinte afirma que o artigo 66 da Lei nº 8.383, de 1991, conferiria o direito à compensação não sendo obrigatório sujeitar-se ao procedimento da IN RFB nº 900/2008. Na verdade o citado artigo trata de pagamento indevido e não de retenção, logo não se aplica ao caso.

Art. 66. Nos casos de pagamento indevido ou a maior de tributos, contribuições federais, inclusive previdenciárias, e receitas patrimoniais, mesmo quando resultante de reforma, anulação, revogação ou rescisão de decisão condenatória, o contribuinte poderá efetuar a compensação desse valor no recolhimento de importância correspondente a período subsequente. (Redação dada pela Lei nº 9.069, de 29.6.1995) (Vide Lei nº 9.250, de 1995)

§ 1º A compensação só poderá ser efetuada entre tributos, contribuições e receitas da mesma espécie. (Redação dada pela Lei nº 9.069, de 29.6.1995)

§ 2º É facultado ao contribuinte optar pelo pedido de restituição.(Redação dada pela Lei nº 9.069, de 29.6.1995)

§ 3º A compensação ou restituição será efetuada pelo valor do tributo ou contribuição ou receita corrigido monetariamente com base na variação da UFIR.(Redação dada pela Lei nº 9.069, de 29.6.1995)

§ 4º As Secretarias da Receita Federal e do Patrimônio da União e o Instituto Nacional do Seguro Social - INSS expedirão as instruções necessárias ao cumprimento do disposto neste artigo.(Redação dada pela Lei nº 9.069, de 29.6.1995)

O contribuinte afirma que o art. 31 da Lei nº 8.21/91, que se aplica ao caso, estabelece entre os requisitos a regularidade da contabilidade, contudo, considerando que ela foi declarada inidônea, **questiona como irá conseguir a restituição**. Afirma ainda que a liquidação dos lançamentos trarão como consequência a regularidade e assim não haveria mais empecilho à restituição.

De fato, a compensação dos valores retidos **é operacionalizada na forma do §1º do art. 31** da Lei nº 8.212, de 1991, e eventual saldo será **restituído atualmente, nos termos da IN nº 2.055**, de 2021, desde que cumprido os requisitos legais. Ademais, manter a contabilidade idônea é obrigação acessória prevista pela legislação e seu descumprimento importa em sujeitar-se às penalidades também nela prevista.

Fluxo tributário

A recorrente contesta a decisão de piso que afirmou que, se não concordava com os valores apresentados no lançamento, era seu ônus comprovar o erro no cálculo e, como não comprovou, não poderia aceitar a alegação.

A recorrente afirma que os documentos não foram periciados e as testemunhas não foram ouvidas e que os documentos juntados poderiam indicar os corretos valores, que a alíquota utilizada pelo INSS no percentual de 40% não é vista em obras de construção civil.

Aqui como já mencionado no tópico das “verbas indenizatória” é de se ressaltar que o ônus probatório das alegações é responsabilidade da recorrente e deveria ter sido realizado juntamente com a apresentação tempestiva da impugnação.

O pedido de perícia, assim como já afirmado, não se presta a suprir eventual falha na instrução do processo, logo, seu indeferimento não é um obstáculo a produção de provas pelo contribuinte, posto que já deveria ter providenciado em momento anterior, com a apresentação da impugnação.

Dito isso e verificado que não há no processo prova do alegado, está correta a decisão de piso.

Cerceamento de defesa por indeferimento do pedido de perícia

Sobre o tema vale considerar o teor da Súmula Carf nº 163:

Súmula CARF Nº 163 *Aprovada pelo Pleno em sessão de 06/08/2021 – vigência em 16/08/2021* O indeferimento fundamentado de requerimento de diligência ou perícia não

configura cerceamento do direito de defesa, sendo facultado ao órgão julgador indeferir aquelas que considerar prescindíveis ou impraticáveis.

A decisão de piso considerou o pedido de perícia prescindível, logo não há o alegado cerceamento de defesa:

Já a perícia pretendida esbarra na sua prescindibilidade.

Observe-se que dos quesitos se extraia conclusão de que as suas respostas deviam ser produzidas através de devidos documentos juntados tempestivamente. Cronogramas, contratos, livros contábeis, valores praticados pelo mercado, são típicas questões que devem compor e subsidiar a impugnação, mediante documentação idônea.

Seu deferimento, portanto, seria abrir nova oportunidade de produção de prova documental, por via oblíqua, que poderia ser efetuada oportunamente.

Multa qualificada

A recorrente sustenta que a multa embasada em presunção de fraude e sem prova robusta não poderia ser qualificada.

O relatório fiscal contém as seguintes informações sobre a qualificação da multa:

64.1. Nos próximos parágrafos, abordaremos os aspectos relacionados à aplicação da multa de ofício prevista no art. 44 da Lei 9.430/96. Em suma, demonstraremos que no presente caso, é de se aplicar à multa em seu percentual duplicado, $2 \times 75\% = 150\%$, por restar caracterizada a prática de sonegação prevista no art. 71 da Lei 4.502/64. 11.2.

64.2. A aplicação da multa qualificada se dará **a partir da competência 12/2008**, tendo em vista que os dispositivos acima citados aplicam-se as contribuições previdenciárias a partir da edição da Medida Provisória n.º 449 de 04/12/2008.

(...)

64.5.. Devemos verificar se os fatos anteriormente narrados, que detalham a conduta da fiscalizada, se encaixam em uma das definições estampadas nos arts. 71, 72 e 73, acima transcritos. A conduta a ser analisada no presente caso é: deixar de contabilizar mão de obra contratada e realizar pagamentos salários extra-folha (pagamento por fora - PF) com o objetivo de afastar as contribuições destinadas à seguridade social.

64.6.. Numa análise objetiva dos fatos aqui apurados frente aos dispositivos legais em comento, não há como não deixar de enquadrar a falta da contabilização da mão de obra e o pagamento de salário extra-folha aos empregados pela PROSIL com o objetivo de afastar as contribuições sobre a folha de pagamento na definição de sonegação contida no art. 71 da Lei 4.502/64, já transcrito.

65.7. Desta forma, **a multa de ofício de 75%** sobre as contribuições previdenciárias não recolhidas **será duplicada** na forma do artigo 44, § 1º da Lei 9.430/96 (Redação dada pela Lei n.º 11.488, de 2007) **para as competências 12/2008 a 12/2009**.

(grifos não originais)

Sobre a aplicação das demais multas, o relatório afirma:

63.1. Em vista da edição da Medida Provisória n.º 449, de 03/12/2008, convertida na Lei 11.941 de 27 de maio de 2009, a qual implementou a multa de ofício na cobrança de fato gerador de contribuição previdenciária não declarado em GFIP, e em atendimento ao disposto no art. 106, inciso II, alínea "c" do CTN, foi feita a comparação mensal entre os valores da multa de ofício e a soma da multa de mora prevista no art. 35, inciso

II da Lei 8.212/91 com a multa prevista no art. 32, § 5º da Lei 8.212 (Código de Fundamentação Legal - CFL 68), **para as competências anteriores à edição da referida MP.**

62.2.. No DOC 13 consta o a planilha "Cálculo da Multa mais Benéfica" e "SAFIS - Comparação de Multa" que discriminam mensalmente os valores resultantes do cálculo das multas conforme as legislações passada e presente, e **evidenciação da multa mais benéfica ao contribuinte por competência.**

Contudo no relatório “DD – Discriminação de débito” (e-fls. 06 a 41 – parte 1), verifica-se, para o presente processo, a multa máxima aplicada foi de 75% (setenta e cinco por cento), logo, esta correta a decisão de piso quando afirma que a multa aplicada não foi agravada para seu dobro e a alíquota máxima aplicada foi a do art. 35A da Lei 8.212, de 1991.

Conclusão

Por todo o exposto, voto por CONHECER, REJEITAR as preliminares, INDEFERIR o pedido de perícia e, no mérito, NEGAR provimento ao recurso.

(documento assinado digitalmente)

Flavia Lilian Selmer Dias