



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

Processo nº 14474.000204/2007-63
Recurso nº 001.621 Voluntário
Acórdão nº 2302-01.621 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 08 de fevereiro de 2012
Matéria CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS - NFLD
Recorrente BT DO BRASIL LTDA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/05/2002 a 30/09/2006

MOTIVAÇÃO. DISCRIMINAÇÃO DOS FATOS GERADORES. INSUFICIÊNCIA. NULIDADE DO LANÇAMENTO.

O lançamento deve discriminar os fatos geradores das contribuições previdenciárias de forma clara e precisa, sob pena de nulidade. O artigo 142 do Código Tributário Nacional não deixa dúvidas de que a motivação se refere à verificação pelo agente fiscal da ocorrência do fato gerador.

A falta da evidenciação do fato gerador implica na nulidade do lançamento por vício formal, uma vez que descumprido o artigo 10 do Decreto nº 70.235/72.

Processo Anulado

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros da 2ª TO/3ª CÂMARA/2ª SEJUL/CARF/MF/DF, por maioria de votos, em anular o auto de infração/lançamento, nos termos do relatório e voto que integram o presente julgado. Vencidos os Conselheiros Arlindo da Costa e Silva e Adriana Sato. Designada para redigir o voto vencedor a Conselheira Liege Lacroix Thomasi.

Marco André Ramos Vieira - Presidente.

Arlindo da Costa e Silva - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Marco André Ramos Vieira (Presidente de Turma), Manoel Coelho Arruda Junior (Vice-presidente de turma), Liége Lacroix Thomasi, Adriana Sato e Arlindo da Costa e Silva.

CÓPIA

Relatório

Período de apuração: 01/05/2002 a 30/09/2006

Data da lavratura da NFLD: 13/08/2007.

Data da Ciência da NFLD: 13/08/2007.

Trata-se de Notificação Fiscal de Lançamento de Débito - NFLD lavrada em desfavor do Recorrente em referência, tendo por objeto contribuições previdenciárias a cargo da empresa destinadas ao custeio da Seguridade Social, incidentes sobre a remuneração da mão de obra de construção civil, apurada mediante aferição indireta, conforme descrito no Relatório Fiscal a fls. 49/60.

Relata o auditor fiscal notificante que o fato gerador das contribuições apuradas é a prestação de serviços remunerados pelos segurados empregados que prestaram serviços de manutenção a terceiros, arbitrada por aferição indireta, obtida a partir do percentual previsto na Instrução Normativa MPS/SRP nº 03, de 14/07/2005.

Valeu-se a fiscalização do critério de aferição indireta da base de cálculo após constatar que a contabilidade não registrava o movimento real de remuneração dos segurados a seu serviço. Tal constatação decorreu do fato de que o percentual do valor da mão de obra contida nas notas fiscais de prestação de serviços situava-se, quase sempre, abaixo de 10%, refletindo enorme discrepância quando comparado com os percentuais estabelecidos na Instrução Normativa SRP nº 3, de 14 de julho de 2005.

Além disso, a empresa deixou de registrar na sua contabilidade a nota fiscal de prestação de serviços número 646, emitida em 10/2005 em favor de Bom Preço Bahia (CNPJ 97.422.620/0001-50) no valor de R\$ 105,20, na filial de Salvador.

Constitui a base de cálculo do crédito lançado o salário de contribuição obtido pela diferença entre o valor do salário de contribuição arbitrado por aferição indireta e a somatória dos valores dos salários de contribuição contidos nos recolhimentos de contribuição previdenciária do contribuinte e os valores dos salários de contribuição resultantes da retenção de 11% destacada nas Notas Fiscais de Prestação de Serviços emitidas pelo sujeito passivo, conforme descrito no item 4, a fl. 50, do Relatório Fiscal.

Destaca a Autoridade Lançadora que *“As diferenças injustificadas e completamente fora dos padrões mínimos aceitáveis do custo da mão de obra, e considerando os fundamentos legais demonstrados nos itens 5 deste relatório, fez com que o custo contábil da mão de obra empregada na prestação de serviços fosse desconsiderado, arbitrando-se o mesmo por aferição indireta utilizando-se o percentual de 40% previsto no Art. 427 da Instrução Normativa — IN MPS/SRP nº 03”*.

Irresignado com o supracitado lançamento tributário, o sujeito passivo apresentou impugnação a fls. 64/77, acompanhada pelos documentos a fls. 78/1.637.

A Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento de Porto Alegre/RS lavrou Decisão Administrativa textualizada no Acórdão a fls. 1.640/1.645, julgando procedente em parte o lançamento, dele fazendo excluir os fatos geradores ocorridos nas competências 05/2002 a 07/2002, eis que alcançados pela decadência, nos termos do art. 150, §4º do CTN, mantendo o crédito tributário na forma disposta no Discriminativo Analítico do Débito Retificado - DADR a fls. 1.646/1.649.

O Sujeito Passivo foi cientificado da decisão de 1ª Instância no dia 09 de dezembro de 2008, conforme Aviso de Recebimento – AR, a fl. 1.652.

Inconformado com a decisão exarada pelo órgão administrativo julgador *a quo*, o ora recorrente interpôs recurso voluntário, a fls. 1.655/1.666, respaldando sua contrariedade em argumentação desenvolvida nos seguintes termos:

- Que inexistente motivo para a desconsideração da contabilidade e para a aferição indireta;
- Que a previsão em contrato particular, por si só, não implica em conformar aspectos materiais do fato gerador, quando muito, ajudam a desvendar os fatos, que, no entanto, admitem prova em contrário;
- Que loca equipamentos denominados empilhadeiras, que têm alto valor e que tais bens, suas partes e peças são importados;
- Que é impossível a aplicação do artigo 427 da Instrução Normativa da SRP nº 3/2005, que fundamenta o lançamento, pois o referido artigo se presta a tratar de construção civil;

Ao fim, requer o cancelamento do lançamento e a extinção do crédito tributário nele consubstanciado.

Relatados sumariamente os fatos relevantes.

Voto Vencido

Conselheiro Arlindo da Costa e Silva, Relator.

1. DOS PRESSUPOSTOS DE ADMISSIBILIDADE

O sujeito passivo foi válida e eficazmente cientificado da decisão recorrida no dia 09/12/2008. Tendo sido o recurso voluntário protocolado no dia 23 do mesmo mês e ano, há que se reconhecer a tempestividade do recurso interposto.

Estando cumpridos os demais requisitos de admissibilidade do recurso, dele conheço.

Ante a inexistência de questões preliminares, passamos diretamente ao exame do mérito.

2. DO MÉRITO

Cumpra inicialmente assentar que não serão objeto de apreciação por este Colegiado as matérias não expressamente contestadas pelo Recorrente, as quais se presumirão verdadeiras.

2.1. DO ARBITRAMENTO.

Alega o Recorrente inexistir motivo para a desconconsideração da contabilidade e para a aferição indireta. Aduz que é impossível a aplicação do artigo 427 da Instrução Normativa da SRP nº 3/2005, que fundamenta o lançamento, pois o referido artigo se presta a tratar de construção civil.

A rogativa acima plantada não merece florescer.

Com efeito, a estrutura normativa dos tributos em geral aponta no sentido de que a sua base de cálculo, em princípio, deve ser apurada com base em documentos do Sujeito Passivo que registrem, de forma precisa, os montantes pecuniários correspondentes a cada hipótese de incidência prevista nas leis de regência correspondentes. Excepcionalmente, nas ocasiões em que o conhecimento fiel dos montantes acima referidos não for viável, o ordenamento jurídico admite o emprego da aferição indireta.

Muito embora corretas se mostrem as alegações desafiadas pelo Recorrente, os fatos apontados pela fiscalização em seu Relatório Fiscal a fl. 52 apontam exatamente no sentido da ocorrência real das situações excepcionais autorizadoras da condução do levantamento da base de cálculo por arbitramento.

Nesse sentido, destaca a Autoridade Lançadora o art. 597, IV, 'c' da Instrução Normativa SRP nº 3/2005, o qual impõe a utilização da aferição indireta sempre que *“as informações prestadas ou os documentos expedidos pelo sujeito passivo não merecerem fé em face de outras informações, ou outros documentos de que disponha a fiscalização, como por exemplo, a constatação da impossibilidade de execução do serviço contratado, tendo em vista o número de segurados constantes em GFIP ou folha de pagamento específicas, mediante confronto desses documentos com as respectivas notas fiscais, faturas, recibos ou contratos”*.

No caso presente, os contratos acostados aos autos a fls. 93/106 e a fls. 107/122, revelam, nos anexos destinados à especificação dos valores para manutenção total, que a parcela do custo de mão de obra corresponde a 40% do valor do contrato. Contudo, ao cotejar tais percentuais com aqueles representados nos documentos da empresa, constatou-se que tal proporcionalidade raramente ultrapassou a razão de 10%, circunstância que motivou a apuração da base de cálculo por arbitramento, com fundamento nos §§ 3º e 6º do art. 33 da Lei nº 8.212/91, c.c. art. 597, IV, 'c' da Instrução Normativa SRP nº 3/2005.

Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991

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. (Redação dada pela Lei nº 10.256, de 2001).

§1º É prerrogativa do Instituto Nacional do Seguro Social-INSS e do Departamento da Receita Federal-DRF o exame da contabilidade da empresa, não prevalecendo para esse efeito o disposto nos arts. 17 e 18 do Código Comercial, ficando obrigados a empresa e o segurado a prestar todos os esclarecimentos e informações solicitados.

(...)

§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.

(...)

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

Além disso, a empresa deixou de registrar na sua contabilidade a nota fiscal de prestação de serviços número 646, emitida em 10/2005 em favor de Bom Preço Bahia (CNPJ 97.422.620/0001-50) no valor de R\$ 105,20, na filial de Salvador.

Cite-se por relevante que no procedimento de apuração da matéria tributável por arbitramento, vale-se a Autoridade Fiscal de outros elementos de sindicância que não aqueles documentos assinalados pela lei como adequados ao registro lapidado dos fatos geradores de contribuições previdenciárias, tais como as folhas de pagamento, GFIP e os Livros Fiscais.

Tais elementos podem ser os mais diversos, como, a título meramente ilustrativo, RPA, notas fiscais, Custo Unitário Básico da construção civil, contratos de prestação de serviços, valor de mercado de utilidades recebidas por segurados, custo de mão de obra empregada em serviços de construção civil, dentre outros.

Em outros casos, como se deu ocorrer no presente, a fiscalização tem que buscar outros parâmetros de aferição os mais diversos imagináveis, de molde a construir hipoteticamente o arcabouço substancial da matéria tributável, tendo por alicerce, muita vez, o princípio da razoabilidade. Usualmente, vale-se a fiscalização de um critério de analogia da empresa fiscalizada com as demais empresas atuantes no mesmo ramo e que se encontram em situações similares. Muitas outras ocasiões, tem a autoridade fiscal que extrair de outras fontes de informações, tais como previsões contratuais, o montante da base de cálculo do tributo, para determinar o montante devido.

No caso em apreciação, a autoridade fiscal procedeu à apuração dos fatos geradores com base no percentual de 40% indicado nos contratos de prestação de serviços a fls. 93/122, o qual reproduz, em ajustada sintonia, o parâmetro de aferição previsto no art. 600, I da já citada IN SRP nº 3/2005.

Instrução Normativa SRP nº 3, de 14 de julho de 2005

Art. 597. A aferição indireta será utilizada, se:

I - no exame da escrituração contábil ou de qualquer outro documento do sujeito passivo, a fiscalização constatar que a contabilidade não registra o movimento real da remuneração dos segurados a seu serviço, da receita, ou do faturamento e do lucro;

II - a empresa, o empregador doméstico, ou o segurado recusar-se a apresentar qualquer documento, ou sonegar informação, ou apresentá-los deficientemente;

III - faltar prova regular e formalizada do montante dos salários pagos pela execução de obra de construção civil;

IV - as informações prestadas ou os documentos expedidos pelo sujeito passivo não merecerem fé em face de outras informações, ou outros documentos de que disponha a fiscalização, como por exemplo:

a) omissão de receita ou de faturamento verificada por intermédio de subsídio à fiscalização;

b) dados coletados na Justiça do Trabalho, Delegacia Regional do Trabalho, Secretaria da Receita Federal ou junto a outros órgãos, em confronto com a escrituração contábil, livro de

registro de empregados ou outros elementos em poder do sujeito passivo;

c) constatação da impossibilidade de execução do serviço contratado, tendo em vista o número de segurados constantes em GFIP ou folha de pagamento específicas, mediante confronto desses documentos com as respectivas notas fiscais, faturas, recibos ou contratos.

Art. 600. Para fins de aferição, a remuneração da mão-de-obra utilizada na prestação de serviços por empresa corresponde ao mínimo de:

I - quarenta por cento do valor dos serviços constantes da nota fiscal, da fatura ou do recibo de prestação de serviços;

II - cinquenta por cento do valor dos serviços constantes da nota fiscal, da fatura ou do recibo, no caso de trabalho temporário.

Cumprе ressaltar que a mera reprodução, no Relatório Fiscal, do texto do art. 427 da mesma IN SRP nº 3/2005 acima citada, não invalida o procedimento de mensuração da montante tributável. Isso porque o relato da autoridade fiscal é claro e preciso ao indicar que o motivo ensejador do procedimento de aferição indireto concentrou-se na discrepância entre os valores de mão de obra previstos nos contratos e os percentuais apurados nos documentos da empresa.

Registre-se que os alguns dos critérios de aferição indireta a serem empregados pela fiscalização, nas hipóteses autorizadas pela lei, como é o caso dos artigos 600 e 473 da IN SRP nº 3/2005, encontram-se positivados na legislação previdenciária, ostentando natureza meramente procedimental interna, não interferindo, de maneira alguma, *extra muros*, eis que não vinculam nem impõem obrigações, de qualquer espécie, aos contribuintes. A abrangência de seus comandos, advirta-se, restringe-se, tão somente, ao critério de apuração indireta das bases de cálculo de contribuições previdenciárias, nada mais.

A base de cálculo das contribuições em relevo, fruto do aludido procedimento de aferição acima especificado, encontra-se explicitada na “*PLANILHA DEMONSTRATIVA DOS VALORES AFERIDOS E LANÇADOS NA NFLD*”, a fls. 56/60.

Nessa perspectiva, conforme expressamente estatuído na lei, não concordando o sujeito passivo com o valor aferido pela Autoridade Lançadora, compete-lhe, ante a refigurada distribuição do ônus da prova, que lhe é avesso, demonstrar por meios idôneos que tal montante não condiz com a realidade.

Alega o Recorrente que a previsão em contrato particular, por si só, não implica em conformar aspectos materiais do fato gerador, quando muito, ajudam a desvendar os fatos, que, no entanto, admitem prova em contrário.

De fato, razão lhe assiste. A mera previsão contratual da mão de obra não se configura fato gerador de contribuição previdenciária, mas, como bem observou o Recorrente, ajuda a desvendar os fatos, admitindo prova em contrário.

No caso presente, não se configurou a previsão contratual acima referida no real fato gerador das contribuições sociais ora lançadas, mas, tão somente, parâmetro de

aferição indireta, sindicado diretamente nos documentos do Recorrente, o qual, a todo saber, admite contradita por parte do sujeito passivo.

Repise-se que o percentual de mão de obra indicado nos contratos analisados pela fiscalização não discrepam, por qualquer mínimo deslize, do parâmetro mínimo de aferição indireta assentado no art. 600, I da IN SRP nº 3/2005, aplicável ao caso concreto.

No exercício do seu constitucional direito ao contraditório e à ampla defesa, o Contribuinte malogrou em seu mister de desconstituir o lançamento. Malgrado tenha feito coligar aos autos extensa peça impugnatória, recheada de recibos, notas fiscais, contratos, folhas de pagamento, GPS e GFIP, tais documentos não lograram fundamentar suas alegações.

Merece ser consignado que, conforme descrito no item 6.1 do Relatório Fiscal, o procedimento de apuração da base de cálculo por aferição indireta teve por motivo deflagrador o fato de a fiscalização ter constatado *“a impossibilidade de execução dos serviços contratados utilizando-se apenas a mão de obra declarada em folha de pagamento específica e GFIP”*.

O Recorrente alega que os estabelecimentos das empresas contratantes se localizam em localidades diversas, e que os mesmos funcionários da Recorrente atendem aos diversos contratos. A empresa acostou aos autos GFIP e recibos de pagamento, contudo, de competências diversas, dificultando, assim, o seu cotejamento. Diga-se que, na rara oportunidade, senão a única, em que havia GFIP e recibos de pagamento para uma mesma competência - out/2004 -, pôde-se verificar que aquele documento (fls. 1.342/1.357), contendo apenas 03 segurados, não contemplava os 05 segurados constantes nos recibos a fls. 134/136, circunstância que reforça a necessidade de se apurar, por arbitramento, a matéria tributável.

Vale frisar que cláusula contratual determina que *“A CONTRATADA obriga-se a informar a quantidade de funcionários para manter os equipamentos/sistemas e respectivos cargos para manutenção de tempo integral. A CONTRATADA irá informar a CONTRATANTE quando ela irá usar funcionários para manutenção de tempo definido para auxiliar a equipe permanente com o serviço”*. Nada obstante, o documento com a relação de funcionários acima mencionada não foi coligido aos autos.

Por outro viés, mas ária de outra ópera, revela-se igualmente improcedente a alegação de que a discrepância de valores se deve ao fato de a empresa notificada locar empilhadeiras, que têm alto valor e que tais bens, suas partes e peças são importados. Compulsando os contratos a fls. 93/122, no entanto, verificamos constituir-se cláusula contratual que a parcela do valor contratado referente a peças circunscreve-se a 60% do valor pactuado, sem contar que diversas peças objeto de substituição são cobradas à parte, conforme tabela de preços descritos em Anexos ao contrato.

Assim, não logrou o Recorrente produzir as provas necessárias à elisão do lançamento tributário que ora se edifica. Limitou-se a deduzir e contrapor alegações desprovidas de esteio em indício de prova material, apoiando-se única e exclusivamente na

fugacidade e efemeridade das palavras, em eloquente exercício de retórica, tão somente, gravitando ao redor dos reais motivos ensejadores da presente autuação, não obtendo sucesso em desincumbir-se do encargo que lhe pesava e se lhe mostrava contrário.

Diante do que se coligiu até o momento, restou visível a procedência do procedimento levado a cabo pela Autoridade Fiscal.

É como voto.

Arlindo da Costa e Silva

Voto Vencedor

O fato gerador das contribuições previdenciárias apuradas é a prestação de serviços remunerados pelos segurados empregados que prestaram serviços de manutenção a terceiros, arbitrada por aferição indireta, obtida a partir do percentual previsto na Instrução Normativa MPS/SRP n° 03, de 14/07/2005.

O lançamento foi efetuado por aferição indireta porque o auditor fiscal entendeu que a mão de obra constante das folhas de pagamento da notificada e contabilizadas não espelhavam a realidade.

O fisco diz ser impossível a execução do serviço contratado utilizando a mão de obra constante da folha de pagamento, informada em GFIP e contabilizada, e, como elemento de convencimento, se baseou na divisão do valor do salário dos empregados pelo valor das notas de prestação de serviço, o que resultou num percentual de 10%.

Desta forma, o crédito foi apurado com base no percentual de 40%, incidente sobre as faturas de prestação de serviço, com base no disposto pelo artigo 427, da Instrução Normativa SRP n.º 03/2005.

Todavia, peço vênica para discordar do voto proferido pelo Conselheiro Relator, porque entendo que não restou demonstrado no relatório fiscal os motivos que ensejaram a aferição indireta.

O relatório bem explicita quando pode e deve ser utilizada a aferição indireta para a apuração do crédito tributário, mas não restou demonstrado quais os vícios existentes na contabilidade da recorrente para que a mesma fosse desconsiderada e o débito lançado indiretamente.

Ainda é de se notar que os serviços prestados se referem a manutenção de equipamentos, quando o relatório fiscal refere-se a serviços prestados em obra de construção civil, inclusive embasando a aferição no artigo 427, da Instrução Normativa SRP n.º 03/2005, que trata dos percentuais a serem utilizados em obra de construção civil.

Entendo que não é possível, com base nas informações trazidas no relatório fiscal, concluir acerca da imprestabilidade da contabilidade do contribuinte.

Com efeito a aferição indireta é instituto a ser utilizado com respaldo no que dispõe o artigo 33, §§ 2º e 3º da Lei n.º 8.212/91:

Art. 33

(...)

§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 o seu representante, o comissário e o liquidante de empresa em liquidação judicial ou extra-judicial são obrigados a exhibir todos os documentos e livros relacionados com as contribuições previstas nesta Lei.

§3º Havendo 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.

Entretanto, no caso em exame não houve a recusa ou sonegação de documentos e informações, nem a sua apresentação deficiente, o que o relatório fiscal que sustenta a aferição, informa é que o serviço de manutenção de máquinas e equipamentos não poderia ter sido prestado com a mão de obra constante das folhas de pagamento e contabilizada, porque atingiu um percentual da ordem de 10%, quando deveria ter sido de 40%, com base no parâmetro do artigo 427, da IN 03/2005, que trata de obra de construção civil. Ora, pode-se perceber que a motivação carece de fundamento.

Um dos princípios que sustenta o processo administrativo fiscal é o da verdade material e, por este princípio, o processo fiscal tem por finalidade garantir a legalidade da apuração do crédito. Portanto, a conduta da autoridade fiscal, em prol da verdade material, deve proceder no sentido de verificar se a hipótese abstratamente prevista na norma de direito material, efetivamente ocorreu. Nesse sentido, e no caso em tela, deveria trazer no relatório fiscal todos os dados, informações e documentos que comprovassem a imprestabilidade dos registros efetuados pela recorrente para sustentar o lançamento por aferição indireta.

A recorrente comprova com folhas e recibos de pagamento de salário a mão de obra utilizada e o fisco não demonstrou de forma efetiva e convincente a necessidade ou a existência de mais obreiros não registrados ou contabilizados para efetivar a prestação de serviço.

Na análise da contabilidade de uma empresa a auditoria fiscal verifica a obediência às formalidades intrínsecas e extrínsecas determinadas pela legislação comercial, fiscal e resoluções do Conselho Federal de Contabilidade, que visam possibilitar que os usuários da escrita contábil possam analisar a situação da empresa versando seus interesses e que a demonstração dos resultados seja correta para a apuração dos tributos que forem previstos em lei. Os princípios contábeis que regem a contabilidade visam, justamente, que os demonstrativos reflitam a real situação da empresa no período analisado.

Da forma, com base nos elementos trazidos pelo fisco para proceder à aferição indireta, não restou demonstrado que a contabilidade da recorrente fosse imprestável e merecesse ser desconsiderada como elemento de prova a seu favor.

A simples menção quanto à impossibilidade dos serviços serem prestados pelos empregados constantes da folha porque não atingiram um percentual de 40% e ainda utilizando como parâmetro os serviços prestados em obra de construção civil, não é suficiente como suporte para o lançamento. É necessário o cotejamento da situação fática com as características definidas pela norma como hipótese de incidência. A subsunção do fato à regra de incidência deve ser detalhadamente consignada no relatório fiscal a fim de possibilitar as garantias constitucionais à ampla defesa e ao contraditório. Violá-las contamina o ato administrativo de lançamento com vício insuscetível de convalidação.

Cabe à autoridade lançadora motivar adequadamente suas afirmativas, possibilitando ao contribuinte a perfeita compreensão do que lhe é imputado, viabilizando o exercício do direito inserido no inciso LV, do artigo 5 da Constituição Federal/88.

A autarquia tem o dever de expor os motivos pelos quais está praticando o ato de lançamento fiscal. Nesse sentido, assevera o artigo 50, caput e inciso II da Lei n. 9.784/99:

“Art. 50. Os atos administrativos deverão ser motivados, com indicação dos fatos e dos fundamentos jurídicos, quando:

...

II – imponham ou agravem deveres, encargos ou sanções;”

A legislação em apreço insculpiu princípio paulatinamente defendido pela doutrina pátria, de que o ato administrativo, além de legalmente fundamentado, deve ser motivado.

Leciona o professor Hely Lopes Meirelles em Direito Administrativo Brasileiro, Melhores Editores São Paulo, 2003, p.149:

“O motivo ou causa é a situação de direito ou de fato que determina ou autoriza a realização do ato administrativo.”

Ainda continua nas páginas 193/194:

“A teoria dos motivos determinantes funda-se na consideração de que os atos administrativos, quando tiverem sua prática motivada, ficam vinculados aos motivos expostos para todos os efeitos jurídicos. Tais motivos é que determinam e justificam a realização do ato e por isso mesmo, deve haver perfeita correspondência entre eles e a realidade. (...)”

“Por aí se concluiu que, quer quando obrigatória, quer quando facultativa, se for feita, a motivação atua como elemento vinculante da Administração aos motivos declarados como determinantes do ato. Se tais motivos são falsos ou inexistentes, nulo é o ato praticado.”

Ademais, em se tratando de lançamento fiscal, o artigo 142 do Código Tributário Nacional não deixa dúvidas de que a motivação se refere à verificação pelo agente fiscal da ocorrência do fato gerador.

No procedimento da fiscalização e na formalização do lançamento não foram cumpridos todos os requisitos do artigo 10 do Decreto nº 70.235, de 06/03/72, em especial do inciso III, pois não houve a descrição dos fatos, dos motivos que levaram a descon sideração da

mão de obra registrada pela recorrente, o que impõe a anulação do lançamento por vício formal:

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.

Por todo o exposto,

Voto pela anulação da notificação pela existência de vício formal por descumprimento do artigo 10 do Decreto nº 70235/72.

É como voto.

Liege Lacroix Thomasi – Relatora Designada