



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

Processo n° 35569.000074/2007-80
Recurso n° 999.999 Voluntário
Acórdão n° 2403-002.935 – 4ª Câmara / 3ª Turma Ordinária
Sessão de 11 de fevereiro de 2015
Matéria CONTRIBUIÇÃO SOCIAL PREVIDENCIÁRIA
Recorrente PLANO & FORMA EMPREENDIMENTOS IMOBILIARIOS LTDA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS

Período de apuração: 01/11/2002 a 31/03/2006

PREVIDENCIÁRIO - CUSTEIO - IRREGULARIDADE DA AUTUAÇÃO
- INOCORRÊNCIA.

Tendo o fiscal autuante demonstrado de forma clara e precisa a infração e as circunstâncias em que foi praticada, contendo o dispositivo legal infringido, a penalidade aplicada e os critérios de gradação, e indicando local, data de sua lavratura, não há que se falar em nulidade da autuação fiscal posto ter sido elaborada nos termos do artigo 293, Decreto 3.048/1999.

PREVIDENCIÁRIO - CUSTEIO - AUTO DE INFRAÇÃO DE OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA - DEIXAR DE EXIBIR LIVRO OU DOCUMENTO RELACIONADO COM, CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS.

Constitui infração à legislação tributário-previdenciária deixar a empresa de exibir qualquer documento ou livro relacionados com as contribuições previstas na Lei nº 8.212, de 24/07/1991, ou apresentar documento ou livro que não atenda às formalidades legais exigidas, que contenha informação diversa da realidade ou que omita a informação verdadeira.

Recurso Voluntário Negado

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso. Votaram pelas conclusões os conselheiros Marcelo Magalhães Peixoto e Carlos Alberto Mees Stringari.

Carlos Alberto Mees Stringari - Presidente

Paulo Maurício Pinheiro Monteiro - Relator

Participaram do presente julgamento, os Conselheiros Carlos Alberto Mees Stringari, Ivacir Júlio de Souza, Paulo Maurício Pinheiro Monteiro, Ewan Teles Aguiar, Marcelo Magalhães Peixoto e Maria Anselma Coscrato dos Santos.

Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário interposto pela Recorrente – PLANO & FORMA EMPREENDIMENTOS IMOBILIARIOS LTDA contra Acórdão nº 05-30.205 - 7ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Campinas - SP que julgou procedente a autuação por descumprimento de obrigação acessória, Auto de Infração de Obrigação Acessória – AIOA nº. 37.073.134-4, às fls. 01, com valor consolidado de R\$ 11.569,42.

Conforme o Relatório Fiscal da Infração, às fls. 4 a 11, o Auto de Infração nº. 37.073.134-4, Código de Fundamentação Legal – CFL 38 foi lavrado pela Fiscalização contra a Recorrente, pois, em relação à obra de construção civil, matrícula CEI 50.007.00508/78, ter apresentado os Livros Diários sem as formalidades legais exigíveis, bem como a escrituração contábil sem atender a normas legais e regulamentares.

O Relatório da decisão de primeira instância, às fls. 372 a 377, assim resume:

Em suma, a Auditoria Fiscal constatou que:

- não foram registradas na contabilidade 60 notas fiscais,
- contabilizou-se erroneamente a folha de pagamento de 09/2002 da "Obra-João Mendes" na "Obra-Rua Bahia",
- 46 notas fiscais foram lançadas com valor inferior,
- três notas fiscais foram registradas em duplicidade,
- nas competências de 11/2002 a 11/2005 as contribuições previdenciárias devidas, reconhecidas na contabilidade, são superiores aos constantes nas folhas de pagamento,
- não foram contabilizadas as contribuições devidas em 12/2005, contrariando a informação contida na folha de pagamento,
- na competência 12/2004, há parcelas recebidas por empregados registradas na contabilidade, mas não reconhecidas na folha de pagamento,
- os pagamentos relativos a quinze notas fiscais foram lançados na contabilidade em data errada e
- sete notas fiscais foram registradas antes da data da sua emissão.

Relata a Fiscalização que a autuada é primária e não ocorreram circunstâncias agravantes.

O Relatório Fiscal da Infração informa que não se caracterizou reincidência nem foi constatada a ocorrência de circunstância agravante da penalidade aplicada.

Houve portanto o descumprimento da obrigação legal acessória, conforme previsto na Lei nº 8.212, de 24/07/1991, art. 33, §§ 2º e 3º, com redação da MP 449, de 03/12/2008, convertida na Lei nº 11.941, de 27/05/2009, combinado com os arts. 232 e 233, parágrafo único, do Regulamento da Previdência Social - RPS, aprovado pelo Decreto nº 3.048, de 06/05/1999.

A multa a ser aplicada tem enquadramento legal na Lei nº 8.212, de 24/07/1991, arts. 92 e 102 e Regulamento da Previdência Social - RPS, aprovado pelo Decreto nº 3.048, de 06/05/1999, art. 283, inc. II, alínea "j" e art. 373.

A Recorrente teve **ciência do AIOA em 16.02.2007**, conforme fls. 01.

O **período objeto do auto de infração**, conforme o Relatório Fiscal da Infração, é de **11/2002 a 03/2006**.

A **Recorrente apresentou Impugnação tempestiva**, conforme o Relatório da decisão de primeira instância:

Em 8/12/2006, iniciou procedimentos de regularização da construção do Edifício Residencial Aquila, localizado na Rua Bahia, 99 — Santos/SP, um prédio de 16 pavimentos e 40 unidades residenciais, com o escopo de obter Certidão Negativa de Débito (CND).

A conversão dos pagamentos em área, segundo apuração com base no Custo Unitário Básico (CUB), representou 41,61%, quando o INSS exige 70% para imediata liberação da CND.

Alega que os recolhimentos representam 48,36% da obra, se considerados os devidos descontos de áreas edificadas, o que demonstraria sua seriedade.

Apresentou, então, sua contabilidade, devidamente registrada, ao INSS, procurando comprovar sua regularidade fiscal. Como resultado, a Fiscalização lavrou a autuação em julgamento bem como realizou o lançamento das contribuições que reputou devidas.

Após defender que o arbitramento tem sido muito utilizado pelo INSS para cobrir os déficits da Previdência Social. Argumenta que não contribuiu para a situação e não pode ser penalizada por isso. Alega que jamais contestou administrativamente nem se aproveitou de morosos procedimentos judiciais.

Defende que a sua contabilidade não pode ser integralmente afastada em virtude dos erros apontados pela Fiscalização. Deve ser feita uma análise da integridade e da confiabilidade dos registros técnicos em geral.

Sustenta que o arbitramento é medida excepcional e que, segundo o artigo 434 da Instrução Normativa MPS/SRP nº 3, de 2005, somente pode ser utilizada quando a empresa fiscalizada não apresenta sua contabilidade:

Reconhece que a doutrina especializada admite o arbitramento quando a empresa:

regular, financeira, - estiver desobrigada da escrituração contábil ou não a possuir de forma - apresentar contabilidade que não espelhe a sua realidade econômico- - sonegar ou recusar a apresentação de documentos;

- possuir contabilidade que não cumpre as formalidades estabelecidas;

- apresentar documentos de forma deficiente.

Alega que nenhuma das graves situações descritas ocorreu.

Defende que, se todas as folhas de pagamento foram elaboradas e se os valores contratados com terceiros não destoam dos praticados no mercado, não há motivos para se desconsiderar sua contabilidade.

Traz à baila acórdãos do Superior Tribunal de Justiça nos quais se decidiu que o arbitramento, medida excepcional, ocorrerá se a contabilidade apresentar irregularidades insanáveis e não permitir a apuração da base de cálculo das contribuições em apreço.

Informa que é optante do lucro presumido, não sendo obrigada a manter sua escrituração contábil. Mesmo assim, mantém sua contabilidade em dia.

Aduz que os erros apontados pela Fiscalização, após minuciosa pesquisa, não alteram os resultados contábeis da empresa. São apenas pretextos para se atingir o objetivo de aferir indiretamente o crédito tributário. Afirma que demonstrará que a maior parte das irregularidades apontadas não procede.

Assevera que os erros apontados não estão relacionados aos fatos geradores das contribuições sociais, não havendo provas que comprometam a regularidade dos documentos previdenciários.

Ademais, considerando que a empresa optou pelo lucro presumido, a Fiscalização não apontou qualquer equívoco atinente as suas receitas, que servem de base para a apuração do lucro oferecido à tributação.

Aduz que a Fiscalização não se limitou a apuração dos registros contábeis concernentes as contribuições previdenciárias, que são os lançamentos mencionados no artigo 60 da IN MPS/SRP nº 3, de 2005. Conclui que a lei não autorizou a Fiscalização previdenciária auditar tributos que não estão incluídos no seu rol de competências.

Transcreve o artigo 597 da IN MPS/SRP nº 3/2005, que prevê o arbitramento quando restar demonstrado "que a contabilidade não registra o movimento real da remuneração dos segurados a seu serviço, da receita, ou do faturamento e do lucro"

Passa, em seguida, a contra-argumentar a respeito das irregularidades apontadas pela Fiscalização.

Argumento 7.1.a: *As notas fiscais nos 503184 e 501214, emitidas pela empresa Cocrisa, bem como a nota fiscal nº 920619, emitida por Maximilianº Gaidzinski S/A, estão relacionadas a amostras utilizadas em apartamentos decorados em exposição. E pratica do mercado que tais materiais não sejam cobrados, ou seja, são recebidos em cortesia.*

Argumento 7.1.b: *As notas fiscais da empresa Cocrisa Revestimentos Cerâmicos S/A foram registradas no livro de fiscal de entrada. Estão registrados na contabilidade os boletos relativos a estas notas fiscais, cujas totalizações coincidem. No acordo que possui com a mencionada empresa foi acertado que os materiais comprados ficariam estocados na fornecedora e . encaminhados à compradora segundo suas necessidades. Os pagamentos, parcelados, eram feitos com base nos boletos emitidos.*

Argumento 7.1.c: *Os produtos adquiridos da empresa Eliane foram faturados parcialmente em nome de Maximilianº Gaidzinski S/A e parcialmente para Ceramus Bahia, integrantes do mesmo grupo empresarial. Os "lançamentos contábeis foram feitos quando da realização do pagamento, que não se relacionam diretamente com a emissão de notas fiscais de entrega de produtos".*

Argumento 7.1.d: *Os produtos fornecidos por Portobello S/A constaram em diversas notas fiscais, mas foram pagos uma única vez por cheque. Informa que o pagamento foi registrado na conta Caixa, mas foi providenciada a devida retificação. Conclui que "a despesa realmente ocorreu, compõe o custo da obra, e assim deve ser considerada".*

Argumento 7.1.e: *Foi alegado equívoco de mesma natureza do argumento 7.1.d, ou seja, os produtos fornecidos pela empresa Arpe Comércio de Areia e Pedra, foram pagos em cheques, mas registrados na conta caixa.*

Argumento 7.1.f: *As demais notas fiscais mencionadas pela Fiscalização foram pagas em dinheiro, à vista, com redução de prep. "O lançamento das movimentações deixou de ser feito, por equívoco, mas já foram providenciadas as devidas retificações".*

No que tange aos lançamentos incorretos e intempestivos, admite que houve erro na contabilização, pois a mão-de-obra foi registrada na GFIP da obra da Rua João Mendes, em Santos, a qual já estava encerrada desde 2002, quando deveria ter sido atribuída obra da Rua Bahia. Informa ter providenciado a retificação da GFIP.

Em seguida, argumenta que os lançamentos incorretos de notas fiscais/faturas de empreiteiros não compromete a regularidade da escrita contábil. As notas fiscais foram registradas no valor líquido, mas estes lançamentos foram complementados por outros que indicaram o recolhimento da retenção legal.

Conclui que a divergência "resume-se à forma de anotação contain, sem comprometer a veracidade dos registros e das operações neles retratadas".

Comenta que, para evitar discussões inúteis, já alterou o procedimento anteriormente adotado

Na continuação, aceita a acusação de que foram realizados lançamentos em duplicidade, mas salienta que estes lançamentos totalizam "o irrelevante valor de R\$ 5.608,33 ", que representa 0,05% do valor da obra. Além disso, os equívocos não estão relacionados a fatos geradores de contribuições previdenciárias.

Sobre as divergências de valores de INSS apropriadas à obra, argui que a divergência ocorreu porque a Fiscalização não se atentou para o pro labore pagos aos sócios.

Nas dividas previdenciárias reconhecidas na contabilidade foi corretamente incluída a contribuição incidente sobre as remunerações dos dois sócios, um engenheiro e uma arquiteta.

Expõe que tomou as providências para apropriar, na conta da obra, as despesas referentes aos recolhimentos das contribuições do mês de 12/2005.

A divergência apontada entre as folhas de pagamento e seus lançamentos na contabilidade ocorreu porque as folhas, foram emitidas com dados parciais do mês anterior.

Alega que diferenças existem nas parcelas que compõem as folhas de pagamento, não havendo erro no valor total. Informa ter providenciado as devidas correções.

Considera irrelevantes os erros referentes à contabilização antes da efetiva ocorrência. São erros materiais que não maculam a contabilidade. Atribui a constatação a "um esforço de fiscalização que se dedicou com afinco a localização de pretextos inadmissíveis para tentar desqualificar a escrita contábil da defendente".

Alega não ter havido erro por apropriação de despesa em data anterior emissão da respectiva nota fiscal. A data constante no lançamento contábil é a do pagamento do boleto bancário, não da entrega da mercadoria. Informa que todas as notas fiscais foram registradas nos livros fiscais de entrada.

Registra que há uma nota fiscal de mão-de-obra em que foi emitida em atraso. A responsabilidade pelo atraso deve ser atribuída ao empreiteiro, não à defendente.

Mesmo neste caso, comunica que o pagamento ocorreu na data devida. O empreiteiro em questão prestou serviços durante todo o período da obra, emitiu regularmente as notas fiscais e recolheu as contribuições previdenciárias devidas.

Contrapõe-se a um argumento da Fiscalização apresentado no relatório fiscal da Notificação Fiscal de Lançamento de Débito

(NFLD) conexas, qual seja, inexistência de notas fiscais de serviços em período de fornecimento de concreto preparado. Informou a Fiscalização que houve lançamento de concreto nos meses de março a junho de 2003, sem que fossem contabilizadas as notas fiscais de serviços prestados pela empresa de mão-de-obra contratada, a Empreiteira Irmãos Andrade Ltda.

Nesta questão, informa que a mencionada empresa não foi contratada no período e que nesta época foram realizadas as fundações do prédio, cuja execução coube empresa especializada Franki Fundações e Construção Civil Ltda., a quem competia o cumprimento das obrigações trabalhistas e tributárias relativas a seus empregados.

Assevera que, não obstante já tivesse contratado a Empreiteira Irmãos Andrade Ltda., os seus serviços não foram necessários no período em que se realizaram as fundações. Informa que, no contrato firmado com a empresa Franki, está convencionado que o pagamento será calculado em função "do volume de concreto lançado nas estacas da fundação do prédio".

Após resumir as retificações providenciadas, aduz que a falta de contabilização de algumas notas fiscais de entrada não alteram o resultado, pois a contribuição tem como fato gerador o faturamento, não o resultado. As notas fiscais não lançadas no devido exercício foram objeto de ajuste em outro exercício, nos termos do artigo 186 da Lei nº 6.404/76. Sustenta que os pagamentos das notas fiscais em questão sempre foram registrados, resultando na exatidão da movimentação financeira da impugnante.

Defende que a legislação fiscal aceita os dispositivos da lei comercial, notadamente no que se referem os ajustes de fatos ocorridos em exercícios anteriores.

Transcreve decisão do STJ prolatada nos autos do Recurso Especial nº 835845/RS:

Conclui que foram afastadas as razões que motivaram a autuação, a qual deve ser cancelada.

Sustenta que não pode ser responsabilizada pelas irregularidades constantes na contabilidade, posto que os serviços são prestados por empresa contratada, a qual tem a responsabilidade técnica sobre os documentos contábeis. Seus sócios não têm formação na área contábil e atenderam com toda a presteza a Fiscalização, apresentando a Fiscalização, inclusive, as notas fiscais que motivaram a autuação.

Passa a tecer argumentos a respeito da NFLD 37.073.135-2, que não é objeto do processo em julgamento. Protesta contra a ausência de dedução no cômputo da área.

Impugna o arbitramento do CUB calculado com base na norma técnica ABNT 12.721, de 1964.

A antiguidade da norma repercute na defasagem dos valores arbitrados, tanto que o INSS reconhece como nível de

regularidade 50% do valor arbitrado. Lembra que recolheu 48% do valor arbitrado.

Requer a juntada de documentos que comprovem sua regularidade fiscal e a realização de perícia contábil para atestar que as notas fiscais foram pagas e se conciliam com os boletos bancários e para atestar a regularidade e confiabilidade geral das escritas contábeis.

Foram juntadas cópias de notas fiscais, dos lançamentos contábeis, dos livros fiscais de entrada e outros documentos que dão suporte As suas alegações.

Ainda assim, o contribuinte atravessa petição juntando pareceres, conforme o Relatório da decisão de primeira instância:

Antes que os autos chegassem As mãos da Autoridade Fiscal autuante, foi oferecido parecer da lavra de Wladimir Novaes Martinez, o qual responde a indagação da consulente se, ante a correção dos lançamentos contábeis, está obrigada a demonstrar que os critérios de arbitramento adequados ao seu caso são distintos dos estabelecidos pela Previdência Social.

O jurista defende que o arbitramento, a ser utilizado quando os documentos da autuada possuam omissões relevantes, pode ser contestado. Contesta o critério adotado pela Previdência, o qual não é atualizado consoante o progresso das técnicas produtivas.

Protesta contra as alíquotas utilizadas na aferição indireta da base de cálculo, as quais são fixadas em normas administrativas. Ressalta que as empresas que se utilizam de novas técnicas adotam um percentual maior de matérias pré-fabricados ou pré-moldados de elevado custo, reduzindo a importância da mão-de-obra no custo total da edificação. A seu ver, surge, assim, a possibilidade de a empresa demonstrar que seus custos diferem dos contidos na composição do CUB.

Há um segundo parecer, juntado, a fls. 302/306, o qual, nitidamente, trata da NFLD em que são exigidas as contribuições sociais arbitradas. Neste parecer, após descrever os fundamentos da exação, o jurista sustenta que os "pequenos cochilos" constatados pela Fiscalização não desconstituem a contabilidade.

Lembra que a Instrução Normativa MPS/SRP nº 3, de 2005, em seu artigo 435, prescreve que será realizada a aferição indireta das remunerações quando a empresa não apresentar a sua contabilidade. Sustenta que, se o sujeito passivo cumpriu suas obrigações instrumentais não pode estar sujeito ao arbitramento. A seu ver, a apresentação de documentos não foi recusada nem sonogada e os documentos apresentados não eram deficientes.

Invoca decisão do Tribunal Regional Federal da 4ª Região que, nos autos da Apelação Cível nº 60.001/MG, decidiu:

meras irregularidades na escrita, não desclassificadas pela Fiscalização não é suficiente para justificar a drástica medida dos fatos As demais considerações externadas já estavam contidas no primeiro parecer relatado.

Os autos são baixados em Diligência Fiscal para manifestação da Fiscalização acerca dos elementos argüidos em sede de Impugnação, sendo que a Fiscalização manteve inalterado todos os termos da autuação fiscal, conforme fls. 308 a 309:

2.1. Quanto As alegações da empresa, analiso abaixo os seguintes itens da impugnação:

- "7.1.a": De acordo com as cópias das N. Fiscais n. 920619, 503184 e 501214, anexadas As fls. 230, 231 e 232, respectivamente, pode-se verificar que a natureza da operação das mesmas é "Venda de Produto" e não "Cortesia", conforme declara a empresa;

- "7.1.b e 7.1.c": Conforme declaração da empresa, as N. Fiscais das empresas Cecrisa S/A e Maximiliano Gaidzinski S/A não foram lançadas no L.Diário e sim no Livro de Registro de Entradas, c que os boletos de pagamento correspondentes foram apropriados à obra;

Todavia, foi constatado através do Livro Diário da empresa, que os boletos de pagamento abaixo citados, da empresa Maximiliano Gaidzinski S/A, não foram contabilizados ao custo da obra:

Data Valor Pago (R\$) L.Diário folha 10/05/04 11/06/04
8.918,34 8.918,34 16 16 22 28 - "7.1.d": A empresa declara que as N. Fiscais da empresa Portobello S/A não foram lançadas no L. Diário de 2004, e que foi feito ajuste no Razão Analítico de 12/2006, porém, somente após a lavratura do AI, conforme folhas do mesmo anexadas ao processo de **impugnação**;

- "7.1.e e 7.1. 1" : Da mesma forma, a empresa declara que as N. Fiscais da empresa Arpe Comercio de Areia e Pedra Ltda, e demais Notas Fiscais que não haviam sido contabilizadas nos L. Diários nas épocas próprias, foram lançadas por meio de ajuste no Razão Analítico de 12/2006, porém, somente após a lavratura do AI; Todavia, as N. Fiscais das empresas Serviço de Pinturas S. João Ltda (N.F. 051 e 062) e Empreiteira Irmãos Andrade S/C Ltda (N.F. 588) não foram regularizadas no ajuste;

- "7.2.1": Conforme a própria empresa reconhece, ela contabilizou indevidamente Folha de Pagamento (09/2002) de outra obra (conta 10142) A obra da Rua Bahia (conta 10144), muito embora tenha emitido GFIP em 27/02/07 corrigindo o lançamento indevido, porem, em data posterior à lavratura do AI;

- "7.2.2": A empresa alega que a legislação previdenciária não especifica que os lançamentos das N. Fiscais de Serviços devem ser efetuados pelo seu valor bruto; Todavia, a Instrução Normativa MPS/SRP N.03/2005 determina em seu art. 167, que o lançamento da retenção na escrituração contábil deverá

discriminar: I- o valor bruto dos Serviços; II- o valor da retenção; III- o valor líquido a pagar;

- "7.2.3": *Conforme a própria empresa reconhece, houve duplicidade de lançamentos contábeis, embora a mesma tenha efetuado o ajuste no Razão Analítico de 12/2006, porém, somente após a lavratura do AI;*

- "7.2.4": *Embora a empresa alegue que as divergências de valores de INSS apropriados à obra referem-se à contribuições sobre pro-labore, cumpre ressaltar que o pro-labore não faz parte da folha de pagamento específica da obra, e sim da folha de pagamento do escritório da empresa; Portanto, ficam patentes os lançamentos contábeis incorretos; Por outro lado, a empresa reconhece que não foram contabilizados na época própria os valores de INSS a Recolher da Folha de Pagamento de 12/2005, da obra — Rua Bahia, tendo efetuado o ajuste no Razão Analítico de 12/2006, porém, somente após a lavratura do AI;*

- "7.2.5": *Conforme a própria empresa reconhece, os valores da Folha de Pagamento de 12/2004 foram lançados incorretamente no L. Diário, embora a mesma tenha efetuado o ajuste no Razão Analítico de 12/2006, porém, somente após a lavratura do AI;*

- "7.2.6 e 7.2.7": *Quanto aos lançamentos incorretos por divergências de datas, embora a empresa alegue não ter importância, os mesmos ocorreram, e não se coadunam com as normas legais e regulamentares, referentes à escrituração contábil.*

3. Isto posto, restou comprovada, durante a Ação Fiscal, a apresentação pela empresa de livros que não atendam às formalidades legais exigidas, que contenham informação diversa da realidade ou que omitam informação verdadeira, o que ensejou a lavratura do presente Auto de Infração.

4. Desta forma, mantenho todos os termos do Auto de Infração/AI N. 37.073.134-4, de 14/02/2007.

O contribuinte, devidamente cientificado da Diligência Fiscal, atravessa Manifestação, às fls. 317 a 332. O Relatório da decisão de primeira instância, às fls. 372 a 377, assim resume tal manifestação:

Cientificada do pronunciamento da Fiscalização, a impugnante apresenta suas argumentações a fls. 317/332.

Inicia, requerendo que o julgamento da autuação leve em consideração o julgamento da NFD nº 37.073.135-2.

Protesta contra a conclusão da diligência fiscal que não se expressou a respeito dos redutores no cálculo do Aviso para Regularização da Obra (ARO). Também reclama contra a diligência realizada em que não houve qualquer comparecimento na empresa a fim de se investigarem os fatos.

Entende que foi cerceado seu direito de defesa.

Quer fazer crer que a Fiscalização não se posicionou sobre as irregularidades, faltando-lhe clareza, o que a impede de corrigi-las para se evitarem novas autuações.

Protesta contra o procedimento de arbitramento das remunerações, as quais não são bens, direitos ou serviços. Os valores foram apurados em índices estatísticos não relacionados a remunerações. Entende que o arbitramento realizado não tem supedâneo legal.

Defende que os lançamentos realizados observam as normas contábeis. A divergência entre a DISO, mero instrumento declaratório, e os lançamentos contábeis não autorizam o arbitramento.

Requer a realização de perícia e/ou diligência para análise de toda a documentação previdenciária.

Volta a argumentar que é optante do lucro presumido, não estando obrigada a manter a escrituração contábil, nos termos o inciso III do § 6º do artigo 60 da IN MPS/SRP nº 3, de 2005:

Entende que a Fiscalização deveria requerer a apresentação do Livro Caixa, não das suas demonstrações contábeis.

Requer:

- a dilação do prazo para impugnação com o escopo de providenciar parecer que se contraponha aos argumentos da Fiscalização.*
- pronunciamento acerca dos pareceres juntados aos autos.*
- que seja julgada improcedente a autuação e, subsidiariamente, que sejam considerados os redutores de área.*
- sejam acolhidos seus argumentos.*

Indica o perito e apresenta os quesitos que julga pertinentes.

Novamente os autos são baixados em Diligência Fiscal para que a Fiscalização se manifestasse sobre os ajustes efetuados pela empresa, conforme fls. 339 a 341:

(...)

Dos 15 (quinze) lançamentos indicados no item 2.2.6 do Relatório Fiscal (fl. 10) cabe registrar que em 1 (um) houve o registro de pagamento (de R\$ 664,68) em 31/03/03 e contabilizado em 31/01/03 e outro (SABESP ref. Março 06) com pagamento (R\$1.719,84) em 06/03/06 com contabilização em 06/02/06. As demais irregularidades apontadas referem-se a lançamentos que ocorreram dentro do mesmo mês, em alguns casos com diferença de um dia.

Das conclusões apresentadas no atendimento da diligência, seria oportuno manifestar-se a fiscalização sobre a possibilidade de se obter o valor total da mão de obra empregada. O procedimento de aferição indireta da base de cálculo das contribuições previdenciárias é procedimento extremado e que só deve ser utilizado quando presente uma das hipóteses em que a legislação

faculta sua utilização pelo Fisco, ao qual, neste caso, foi demonstrada a efetiva ocorrência da hipótese justificadora do procedimento excepcional.

Com base no art.473 da Instrução Normativa 03/2005 a fiscalização decidiu desconsiderar a escrituração contábil e apurar o montante devido A. Seguridade Social para a regularização da obra mediante a aferição indireta com o emprego da tabela CUB.

Os autos da NFLD foram baixados em diligência, como segue:

Assim, sugiro que sejam baixados os autos em diligência, para que se cumpra o que determinou esta 11ª Turma de Julgamento em 26/06/2007, e para que se pronuncie o AFRFB sobre a defesa de fl.169/214, quanto à argumentação sobre as retificações promovidas pela empresa (item 8) em decorrência do reconhecimento de parte das incorreções apontadas no Relatório Fiscal, sobre as justificativas para as acusações da fiscalização, como a de que por ter havido compra de concreto usinado por dois meses sem o correspondente pagamento de mão de obra deveu-se a condição contratual da execução das fundações da edificação com Franki Fundações e Construção Civil, que empregou o material e não a empresa Irmãos Andrade, embora houvesse contrato com esta no período para fornecimento de mão de obra, e outras.

Assim, não só por conexão devem os presentes autos acompanhar os da NFLD, sendo oportuno que se manifeste a fiscalização sobre os fatos apontados na defesa, sobre a irregularidade da escrituração contábil, à época da fiscalização e a partir das retificações efetuadas pela empresa, no sentido sustentar ou não a hipótese autorizadora da apuração do crédito previdenciário mediante a aferição indireta, qual seja o espelhamento da realidade econômico financeira da empresa. A realidade econômico financeira que interessa para a apuração do crédito tributário previdenciário refere-se à mão de obra empregada e o critério de aferição pelo CUB deve ser empregado como alternativa, quando não se puder obter os valores efetivamente pagos à título de mão de obra.

Por fim, em face do pedido de perícia requerido na defesa, com a formulação dos quesitos sobre os quais deve a fiscalização pronunciar-se conclusivamente, a fim de que possa esta 11ª Turma de Julgamento melhor decidir sobre a sua necessidade, sugerimos que sejam os autos baixados em diligência por todos os motivos expostos.

Em resposta à solicitação de Diligência Fiscal, a Fiscalização manteve inalterado todos os termos da autuação fiscal, conforme fls. 344 a 345:

1.1. Embora o Auto de Infração/AI N. 37.073.134-4 tenha conexão com a Notificação Fiscal de Lançamento de

Débito/NFLD N. 37.073.135-2, sua análise deve ser efetuada de forma separada pelos seguintes motivos:

a) O Auto de Infração foi lavrado pelo descumprimento de Obrigação Acessória, qual seja, pela apresentação de livros contábeis que não atendiam as formalidades legais exigidas, continham informação diversa da realidade, ou que omitiam informação verdadeira;

b) Com base na legislação contida no Relatório Fiscal da NFLD N. 37.073.135-2, a ocorrência da infração descrita no item anterior determina que a mão de obra utilizada na execução de obra ou de serviços de construção civil seja aferida indiretamente, nesse caso através do CUB em relação A Área construída, com a dedução de todos os valores de mão de obra efetivamente pagos pelo contribuinte durante a obra;

c) Dessa forma, somente no caso do Auto de Infração ter sido lavrado indevidamente, deixaria de existir amparo legal para a apuração, através de aferição indireta, do débito da NFLD N. 37.073.135-2.

1.2. No presente Auto de Infração, ficou sobejamente comprovada a ocorrência da infração, através do Relatório Fiscal do AI, às fls. 04/12, e da análise da impugnação, às fls. 308/309, muito embora, em data posterior A lavratura do AI, a empresa tenha corrigido, parcialmente, os lançamentos contábeis incorretos.

1.3. Mesmo após a análise da impugnação apresentada pela empresa, onde foram abordados item por item as alegações da mesma (fls. 308/309), foi protocolada nova defesa, às fls. 317/327, porém, sem a apresentação de novos elementos ou documentos que pudessem alterar o resultado da análise da impugnação, já efetuada anteriormente.

*1.4. Portanto, a correção efetuada pela empresa, ainda que parcial, dos lançamentos incorretos, não pode servir de base para **elidir** a ocorrência da infração, qual seja, o fato de que a contabilidade, apresentada na época da fiscalização, continha lançamentos incorretos, e não registrava todos os documentos ou valores pagos pela empresa.*

2. Pelo exposto, mantenho todos os termos do Auto de Infração/AI N. 37.073.134-4, de 14/02/07.

O contribuinte, devidamente cientificado da Diligência Fiscal, atravessa Manifestação, às fls. 349 a 356. O Relatório da decisão de primeira instância, às fls. 372 a 377, assim resume tal manifestação:

Instada a se manifestar novamente, a impugnante alega que seus documentos não foram analisados na diligência e que a Fiscalização quedou-se silente acerca dos quesitos oferecidos. Aduz que o procedimento foi irregular, pois não foi realizada qualquer diligência externa. Argumenta que seu direito de defesa restou cerceado.

Defende que seus lançamentos contábeis respeitam as normas regulamentadoras e repisa os argumentos apresentados na manifestação anterior.

Junta o elaborado pelo contador Ynel Alves de Camargo Filho, que, em suma, conclui que o relatório não demonstrou claramente as irregularidades cometidas nem quais as normas de contabilidade infringidas. Entende que a Fiscalização preocupou-se, principalmente, em verificar o cumprimento do princípio da competência. Tivesse se atentado aos demais princípios contábeis, teria verificado o registro de boletos, cheques e depósitos bancários, o que eliminaria grande número das irregularidades apontadas.

Sustenta que a empresa é optante do lucro presumido, o que a libera de manter escrituração contábil.

Aduz que as normas tributárias autorizam o arbitramento quando a escrita contábil não oferecer base confiável, sendo "declaradamente imprestável".

Acredita que os erros indicados pela Fiscalização não permitem a desconsideração da contabilidade e questiona se um Auditor Fiscal poderia afirmar que o trabalho realizado por um contador é imprestável.

A Recorrida analisou a autuação e a impugnação, julgando procedente a autuação, nos termos do Acórdão nº 05-30.205 - 7ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Campinas - SP, conforme Ementa a seguir:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/11/2002 a 27/03/2006

EXIBIÇÃO DE DOCUMENTOS. Deixar a empresa de exibir qualquer documento ou livro relacionado com as contribuições para a Seguridade Social bem como apresentá-lo sem as devidas formalidades legais constitui infração à legislação previdenciária, nos termos dos §§ 2º e 3º do artigo 33 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1.991.

RELEVÂNCIA DOS LANÇAMENTOS IRREGULARES.

Haverá penalização da empresa pela infração em questão, independentemente da relevância dos lançamentos incorretos na apuração da sua condição econômico-financeira.

EMPRESA OPTANTE LUCRO PRESUMIDO. ESCRITURAÇÃO CONTÁBIL. *Empresa optante do Lucro Presumido que decide apresentar ao Fisco o Livro Diário deve elaborá-lo de acordo com a legislação vigente.*

CERCEAMENTO DE DEFESA. *Não há cerceamento de defesa quando a Fiscalização impute com precisão as faltas cometidas pela autuada, permitindo que ela entenda a fundamentação da autuação. No caso concreto, a defesa demonstrou que a empresa*

entendeu perfeitamente as irregularidades que lhe foram atribuídas, não havendo qualquer indicio de que seu direito de defesa tenha sido concretamente cerceado.

AUDITOR FISCAL PODE PROVIDENCIAR AUDITORIA CONTÁBIL.

O Auditor-Fiscal é competente para promover auditoria-fiscal na empresa, bem como lançar o débito que entender devido, não sendo necessário ter formação contábil, por autorização expressa do Art. 8º da Lei nº 10.593/2002.

PERÍCIA. *Deve ser indeferida a perícia quando não houver dívidas Micas • que necessite de um profissional especializado.*

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Acórdão

Acordam os membros da 7ª Turma de Julgamento, por unanimidade de votos, considerar improcedente a impugnação, mantendo o crédito exigido no Auto de Infração AI nº 37.073.134-4.

Inconformada com a decisão de primeira instância, a Recorrente apresentou Recurso Voluntário, em apertada síntese:

(i) Da decadência

Considerando-se a data de formalização do crédito previdenciário — fevereiro de 2007 —, é de bom alvitre relembrar a aplicação da decadência, bem pautada no Código Tributário Nacional e referendada pela Súmula Vinculante n. 8 do Supremo Tribunal Federal.

(ii) Da nulidade por desatendimento à norma previdenciária - subcontratação de empreiteiras

8. Segundo a norma federal previdenciária, deve-se observar com tento a subcontratação de empreiteiras quando da regularização de obra de construção civil, inexistindo espaço para imaginação ou reflexões advindas da auditoria-fiscal.

(...) 11. Contrariamente ao disposto na norma sobredita e amparando-se brutalmente em conceitos próprios e ilegais, o Sr. Auditor-Fiscal desprezou os detalhes e as peculiaridades das contratações de subempreiteiras efetuadas pela Recorrente.

12. Ora, vê-se, por exemplo, o caso da EMPREITEIRA IRMÃOS ANDRADE S/C LTDA. (página 4, 49 parágrafo, da Intimação EAC- 6/SECAT/480/2010). Não obstante o contrato ter sido assinado em fevereiro do ano de 2003, as medições começaram apenas em julho daquele ano!

(iii) Da ausência dos requisitos ensejadores do arbitramento

15. *Supõe-se, com base nos documentos preenchidos pela fiscalização previdenciária, que o Sr. Auditor-Fiscal da Previdência Social calculou os montantes devidos ao Erário com base em uma área disposta em m 2.*

16. *Sobre a área disposta em m 2, o Sr. Auditor-Fiscal da Previdência Social aplicou um índice intitulado Custo Unitário Básico (CUB), provavelmente divulgado por um dos Sindicatos da Indústria da Construção. Contudo, não informou à Recorrente a fonte exata dessa captação.*

17. *Com base nesse cenário, há que se falar em verdadeiro e desmedido arbitramento!*

18. *Lembre-se que o arbitramento de valores devidos ao Fisco é medida extrema, excepcional, que deve respeitar os direitos e garantias do contribuinte, desde a constituição até a aplicação da norma pelos agentes administrativos.*

(iv) Da validade dos lançamentos contábeis - da aferição indireta

26. *O Sr. Auditor-Fiscal rechaçou as demonstrações contábeis da Recorrente e aplicou, com total descomedimento, a aferição indireta. E, diga-se, tal postura restou mantida pela 1ª instância administrativa!*

27. *Restou entendido que a Recorrente não contabilizava as despesas e alguns outros lançamentos de forma adequada, como bem prega a legislação federal previdenciária.*

28. *Todavia, referida postura e entendimento não podem prosperar, pois as despesas citadas pela fiscalização são pertinentes construção e à sua manutenção.*

(...)

30. *De fato, todos os lançamentos procedidos pela Recorrente estão adequados e de acordo com princípios e convenções aplicáveis às ciências contábeis, condição que torna descabidas todas as considerações por parte das autoridades fiscais.*

31. *Casuais desconformidades contábeis encontradas pela fiscalização foram repensadas, não refletindo nenhuma subtração ou postergação de recolhimento das contribuições sociais previdenciárias. Há que se falar em registro fiel do custo real da obra de construção civil, inclusive no que tange à mão-de-obra!*

(...) 33. *Diferentemente do alegado, é possível averiguar, compreender e constatar a consistência de todos os lançamentos procedidos nas demonstrações da Recorrente, sejam ativos ou passivos, sejam receitas ou despesas.*

(v) Da desobrigação quanto à apresentação da escrituração contábil

35. De acordo com o Art. 516 do Regulamento do Imposto de Renda (Decreto nº 3.000/1999), a pessoa jurídica cuja receita bruta total, no ano-calendário anterior, tenha sido igual ou inferior a R\$ 24.000.000,00, ou a R\$ 2.000.000,00 multiplicados pelo número de meses de atividade no ano anterior, quando inferior a doze meses, **poderá optar pelo regime de tributação com base no lucro presumido. Eis o caso da Recorrente!**

36. A IN SRP/MPS nº 3h005, por seu turno, estabelece no inciso III, parágrafo 6º, de seu Art. 60, in v. erbis:

"§ 6 - Estão desobrigados da apresentação de escrituração contábil:

III — a pessoa jurídica tributada com base no lucro presumido, de acordo com a .. legislação tributária federal, e a pessoa jurídica optante Pelo Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e Empresas de Pequeno Porte - SIMPLES, desde que escreverem Livro Caixa e Livro de Registro de Inventário" (destaques da Recorrente).

37. E, como não poderia ser diferente, a IN SRFB n. 971/2009 mantém a mesma linha de pensamento, in litteris:

38. Ora, não obstante as demonstrações contábeis da Recorrente estarem adequadas e em linha com os princípios e convenções aplicáveis contabilidade, o Sr. Auditor-Fiscal não poderia ter utilizado-as em suas análises.

39. Realmente, a Recorrente sequer precisaria ter escrituração contábil!

40. Nesse esteio, vê-se como inoportunas as conclusões dispostas na malfadada autuação previdenciária, pois as autoridades fiscais deveriam ter solicitado o Livro Caixa à Recorrente e não suas demonstrações contábeis.

(vi) Pré-moldados e pré-fabricados

42. A IN SRP/MPS nº 3/2005 traz dispositivo contundente em seu Art. 456. Confira-se, in verbis:

"Art. 456. A obra de construção civil que utilize componentes pré-fabricados ou pré-moldados será enquadrada de acordo com o disposto nos arts. 437 a 440 e terá redução de setenta por cento no valor da remuneração apurada de acordo com o art. 451 (...)". (destaques da Recorrente)

43. A IN SRFB nº 971/2009 mantém a mesma sistemática, in litteris:

"Art. 364. A obra de construção civil que utilize componentes pré-fabricados ou pré-moldados será enquadrada de acordo com

o disposto nos arts. 346 a 348 e terá redução de 70% (setenta por cento) no valor da remuneração apurada de acordo com o art 359, desde que":

45. No caso da Recorrente, entretanto, o Sr. Auditor- Fiscal desconsiderou totalmente a utilização de (i) esquadrias de ferro; (ii) esquadrias de alumínio; e (iii) coberturas metálicas, mesmo existindo notas fiscais abrangendo esses materiais pré-fabricados.

(vii) Tipificação e graduação das penalidades impostas

48. Ademais, é imperioso que se determine a redução da penalidade a um parâmetro compatível com a ausência de lesão ao Erário. A rigor, não se mostra minimamente razoável admitir a aplicação de uma multa dessa magnitude!

49. Entendimento diferenciado, que pudesse legitimar o montante exigido a título de multa, significaria incorrer em exagerado formalismo, que permeou a ausência de prejuízos financeiros ao Erário.

Os autos foram enviados ao Conselho, para análise e decisão.

É o Relatório.

Voto

Conselheiro Paulo Maurício Pinheiro Monteiro, Relator

PRESSUPOSTOS DE ADMISSIBILIDADE

O recurso foi interposto tempestivamente, conforme se depreende do encaminhamento ao CARF.

Avaliados os pressupostos, passo para as Questões Preliminares e ao Mérito.

DAS QUESTÕES PRELIMINARES

(i) Da decadência

Analisemos.

O Supremo Tribunal Federal - STF, conforme o Informativo STF nº 510 de 19 de junho de 2008, por entender que apenas lei complementar pode dispor sobre prescrição e decadência em matéria tributária, nos termos do artigo 146, III, b, da Constituição Federal, negou provimento por unanimidade aos Recursos Extraordinários nºs 556664/RS, 559882/RS, 559.943 e 560626/RS, em decisão plenária que declarou a inconstitucionalidade dos artigos 45 e 46, da Lei nº 8.212/91, atribuindo-se, à decisão, eficácia *ex nunc* apenas em relação aos recolhimentos efetuados antes de 11.6.2008 e não impugnados até a mesma data, seja pela via judicial, seja pela administrativa.

Após, o STF aprovou o Enunciado da Súmula Vinculante nº 8, publicada em 20.06.2008, nestes termos:

***Súmula Vinculante nº 8** - São inconstitucionais os parágrafo único do artigo 5º do Decreto-lei 1.569/77 e os artigos 45 e 46 da Lei 8.212/91, que tratam de prescrição e decadência de crédito tributário. Publicada no DOU de 20/6/2008, Seção 1, p.1.*

Temos que:

O período objeto do auto de infração, conforme o Relatório Fiscal da Infração, é: 11/2002 a 03/2006.

A Recorrente teve ciência do auto de infração no dia 16.02.2007, às fls. 01.

Constata-se então que não se operara a decadência do direito de constituição dos créditos lançados nas competências objeto da autuação, ora nos termos do art. 150, § 4º, CTN, ora nos termos do art. 173, I, CTN.

Diante do exposto, não prospera a alegação do contribuinte.

(ii) Da nulidade por desatendimento à norma previdenciária - subcontratação de empreiteiras

(iii) Da ausência dos requisitos ensejadores do arbitramento

(iv) Da validade dos lançamentos contábeis - da aferição indireta

(vi) Pré-moldados e pré-fabricados

Analisemos conjuntamente os itens (ii), (iii), (iv) e (vi).

Trata-se de Recurso Voluntário interposto pela Recorrente – PLANO & FORMA EMPREENDIMENTOS IMOBILIARIOS LTDA contra Acórdão nº 05-30.205 - 7ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Campinas - SP que julgou procedente a autuação por descumprimento de obrigação acessória, Auto de Infração de Obrigação Acessória – AIOA nº. 37.073.134-4, às fls. 01, com valor consolidado de R\$ 11.569,42.

Conforme o Relatório Fiscal da Infração, às fls. 4 a 11, o Auto de Infração nº. 37.073.134-4, Código de Fundamentação Legal – CFL 38 foi lavrado pela Fiscalização contra a Recorrente, pois, em relação à obra de construção civil, matrícula CEI 50.007.00508/78, ter apresentado os Livros Diários sem as formalidades legais exigíveis, bem como a escrituração contábil sem atender a normas legais e regulamentares.

Ora, os itens (ii), (iii), (iv) e (vi) evidentemente estão relacionados à autuação principal, referente à conexas NFLD 37.073.135-2, conforme se depreende dos autos, na qual houve a utilização do procedimento de apuração por aferição indireta com base na área construída e no padrão da obra.

Portanto, tais itens (ii), (iii), (iv) e (vi) trazem argumentos que devem ser debatidos nos autos do conexo processo principal.

Diante do exposto, não prospera a alegação do contribuinte.

(vii) Tipificação e graduação das penalidades impostas

Analisemos.

Conforme o Relatório Fiscal da Infração, às fls. 4 a 11, o Auto de Infração nº. 37.073.134-4, Código de Fundamentação Legal – CFL 38 foi lavrado pela Fiscalização contra a Recorrente, pois, em relação à obra de construção civil, matrícula CEI 50.007.00508/78, ter

apresentado os Livros Diários sem as formalidades legais exigíveis, bem como a escrituração contábil sem atender a normas legais e regulamentares.

Houve portanto o descumprimento da obrigação legal acessória, conforme previsto na Lei nº 8.212, de 24/07/1991, art. 33, §§ 2º e 3º, com redação da MP 449, de 03/12/2008, convertida na Lei nº 11.941, de 27/05/2009, combinado com os arts. 232 e 233, parágrafo único, do Regulamento da Previdência Social - RPS, aprovado pelo Decreto nº 3.048, de 06/05/1999.

A multa a ser aplicada tem enquadramento legal na Lei nº 8.212, de 24/07/1991, arts. 92 e 102 e Regulamento da Previdência Social - RPS, aprovado pelo Decreto nº 3.048, de 06/05/1999, art. 283, inc. II, alínea "j" e art. 373.

Ora, a multa pelo fato desta multa por descumprimento de obrigação acessória possui um valor fixo, não há o que se debater em relação à graduação da penalidade.

Diante do exposto, não prospera a alegação do contribuinte.

(A) Da regularidade da autuação

Analisemos.

Conforme o Relatório Fiscal da Infração, às fls. 4 a 11, o Auto de Infração nº. 37.073.134-4, Código de Fundamentação Legal – CFL 38 foi lavrado pela Fiscalização contra a Recorrente, pois, em relação à obra de construção civil, matrícula CEI 50.007.00508/78, ter apresentado os Livros Diários sem as formalidades legais exigíveis, bem como a escrituração contábil sem atender a normas legais e regulamentares.

Desta forma, conforme o artigo 37 da Lei nº 8.212/91, foi lavrado AIOA nº 37.073.134-4 que, conforme definido nos artigos 460, 467 e 468 da IN RFB nº 971/2009, é o documento constitutivo de crédito relativo às contribuições devidas à Previdência Social e a outras importâncias arrecadadas pela RFB, apuradas mediante procedimento fiscal:

- Lei nº 8.212/91

*Art. 37. Constatado o não-recolhimento total ou parcial das contribuições tratadas nesta Lei, não declaradas na forma do art. 32 desta Lei, a falta de pagamento de benefício reembolsado ou o descumprimento de obrigação acessória, **será lavrado auto de infração** ou notificação de lançamento. (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009).*

- IN RFB nº 971/2009

Art. 460. São documentos de constituição do crédito tributário relativo às contribuições de que trata esta Instrução Normativa:

(...) III - Auto de Infração (AI), é o documento constitutivo de crédito, inclusive relativo à multa aplicada em decorrência do descumprimento de obrigação acessória, lavrado por AFRFB e apurado mediante procedimento de fiscalização;

Art. 467. Será lavrado Auto de Infração ou Notificação de Lançamento para constituir o crédito relativo às contribuições de que tratam os arts. 2º e 3º da Lei nº 11.457, de 2007.

Art. 468. A autoridade administrativa competente para a lavratura do Auto de Infração pelo descumprimento de obrigação principal ou acessória, nos termos dos arts. 142 e 196 da Lei nº 5.172, de 1966 (CTN), e art. 6º da Lei nº 10.593, de 6 de dezembro de 2002, é o AFRFB que presidir e executar o procedimento fiscal.

Parágrafo único. Considera-se procedimento fiscal quaisquer das espécies elencadas no art. 7º e seguintes do Decreto nº 70.235, de 1972, observadas as normas específicas da RFB.

Cumpre-nos esclarecer ainda, que o lançamento fiscal foi elaborado nos termos do artigo 33, §§ 2º, 3º da Lei 8.212/1991, os artigos 232 e 233 do decreto 3.048/1991, bem como dos artigos 113, 115 e 122 do Código Tributário Nacional.

O artigo 33, §§ 2º, 3º da Lei 8.212/1991:

Art. 33. À Secretaria da Receita Federal do Brasil compete planejar, executar, acompanhar e avaliar as atividades relativas à tributação, à fiscalização, à arrecadação, à cobrança e ao recolhimento das contribuições sociais previstas no parágrafo único do art. 11 desta Lei, das contribuições incidentes a título de substituição e das devidas a outras entidades e fundos. (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009).

(...) § 2º A empresa, o segurado da Previdência Social, o serventuário da Justiça, o síndico ou seu representante, o comissário e o liquidante de empresa em liquidação judicial ou extrajudicial são obrigados a exhibir todos os documentos e livros relacionados com as contribuições previstas nesta Lei. (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009).

§ 3º Ocorrendo recusa ou sonegação de qualquer documento ou informação, ou sua apresentação deficiente, a Secretaria da Receita Federal do Brasil pode, sem prejuízo da penalidade cabível, lançar de ofício a importância devida. (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009).

Os arts. 232 e 233, Decreto 3.048/1999:

Art. 232. A empresa, o servidor de órgão público da administração direta e indireta, o segurado da previdência social, o serventuário da Justiça, o síndico ou seu representante legal, o comissário e o liquidante de empresa em liquidação judicial ou extrajudicial são obrigados a exhibir todos os documentos e livros relacionados com as contribuições previstas neste Regulamento.

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.

O art. 113, CTN, estabelece que:

Art. 113. A obrigação tributária é principal ou acessória.

§ 1º A obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente.

§ 2º A obrigação acessória decorre da legislação tributária e tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos.

§ 3º A obrigação acessória, pelo simples fato da sua inobservância, converte-se em obrigação principal relativamente à penalidade pecuniária.

O art. 115, CTN, estabelece que:

Art. 115. Fato gerador da obrigação acessória é qualquer situação que, na forma da legislação aplicável, impõe a prática ou a abstenção de ato que não configure obrigação principal.

O art. 122, CTN, estabelece que:

Art. 122. Sujeito passivo da obrigação acessória é a pessoa obrigada às prestações que constituam o seu objeto.

Pode-se elencar as etapas necessárias à realização do procedimento:

A autorização por meio da emissão de TIPF – Termo de Início do Procedimento Fiscal, o qual contém o Mandado de Procedimento Fiscal – MPF- F, com a competente designação do Auditor-Fiscal responsável pelo cumprimento do procedimento, bem como a intimação para que o contribuinte para que apresentasse todos os documentos capazes de comprovar o cumprimento da legislação previdenciária;

A autuação dentro do prazo autorizado pelo referido Mandado, com a apresentação ao contribuinte dos fatos geradores e fundamentação legal que constituíram a lavratura do auto de infração ora contestado, com as informações necessárias para que o autuado pudesse efetuar as impugnações que considerasse pertinentes:

a. IPC - Instrução para o Contribuinte, onde constam as instruções necessárias à empresa no tocante ao recolhimento, parcelamento, apresentação de defesa e demais informações;

b. *VÍNCULOS - Relação de Vínculos, que relaciona todas as pessoas físicas ou jurídicas de interesse da administração previdenciária em razão do seu vínculo com o sujeito passivo, representantes legais ou não, indicando o tipo de vínculo existente e o período correspondente;*

c. *REFISC – Relatório Fiscal da Infração e da Aplicação da Multa.*

Ademais, não compete ao Auditor-Fiscal agir de forma discricionária no exercício de suas atribuições. Desta forma, em constatando a falta de recolhimento, face a ocorrência do fato gerador, cumpri-lhe lavrar de imediato a notificação fiscal de lançamento de débito de forma vinculada, constituindo o crédito previdenciário. O art. 243 do Decreto 3.048/99, assim dispõe neste sentido:

Art.243. Constatada a falta de recolhimento de qualquer contribuição ou outra importância devida nos termos deste Regulamento, a fiscalização lavrará, de imediato, notificação fiscal de lançamento com discriminação clara e precisa dos fatos geradores, das contribuições devidas e dos períodos a que se referem, de acordo com as normas estabelecidas pelos órgãos competentes.

Desta forma, o procedimento fiscal atendeu todas as determinações legais, não prosperando as alegações da Recorrente.

(v) Da desobrigação quanto à apresentação da escrituração contábil

*35. De acordo com o Art. 516 do Regulamento do Imposto de Renda (Decreto nº 3.000/1999), a pessoa jurídica cuja receita bruta total, no ano-calendário anterior, tenha sido igual ou inferior a R\$ 24.000.000,00, ou a R\$ 2.000.000,00 multiplicados pelo número de meses de atividade no ano anterior, quando inferior a doze meses, **poderá optar pelo regime de tributação com base no lucro presumido. Eis o caso da Recorrente!***

36. A IN SRP/MPS nº 3h005, por seu turno, estabelece no inciso III, parágrafo 6º, de seu Art. 60, in v. erbis:

"§ 6 - Estão desobrigados da apresentação de escrituração contábil:

III — a pessoa jurídica tributada com base no lucro presumido, de acordo com a .. legislação tributária federal, e a pessoa jurídica optante Pelo Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e Empresas de Pequeno Porte - SIMPLES, desde que escrevem Livro Caixa e Livro de Registro de Inventário" (destaques da Recorrente).

37. E, como não poderia ser diferente, a IN SRFB n. 971/2009 mantém a mesma linha de pensamento, in litteris:

38. Ora, não obstante as demonstrações contábeis da Recorrente estarem adequadas e em linha com os princípios e convenções aplicáveis contabilidade, o Sr. Auditor-Fiscal não poderia ter utilizado-as em suas análises.

39. Realmente, a Recorrente sequer precisaria ter escrituração contábil!

40. Nesse esteio, vê-se como inoportunas as conclusões dispostas na malfadada autuação previdenciária, pois as autoridades fiscais deveriam ter solicitado o Livro Caixa à Recorrente e não suas demonstrações contábeis.

Analisemos.

Da opção de enquadramento no regime de tributação com base no Lucro Presumido.

O art. 527, Decreto 3.000/1999 (RIR), dispõe que a empresa optante pelo regime de tributação com base no Lucro Presumido deve manter a escrituração contábil, mas, se mantiverem o Livro Caixa, estarão dispensadas da obrigação:

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

I - escrituração contábil nos termos da legislação comercial;

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

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

Parágrafo único. O disposto no inciso I deste artigo não se aplica à pessoa jurídica que, no decorrer do ano-calendário, mantiver Livro Caixa, no qual deverá estar escriturado toda a movimentação financeira, inclusive bancária (Lei nº8.981, de 1995, art. 45, parágrafo único).

De plano, tem-se que o contribuinte, no período fiscalizado, é optante do regime de tributação com base no Lucro Presumido, conforme o constatado pela decisão de primeira instância ao pesquisar os dados cadastrais nos sistemas da RFB, às fls. 379:

Realizando consulta nos sistemas informatizados da Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB), constato que, realmente, a autuada optou pela sistemática do lucro presumido no período no período fiscalizado.

No entanto, à evidência dos autos, o contribuinte apresentou a escrituração contábil à Fiscalização, conforme o Relatório Fiscal da Infração e o relatado na decisão de primeira instância.

Ainda, não consta nos autos que o contribuinte tenha feito a apresentação do Livro Caixa e do Livro Registro de Inventário, conforme o observado na decisão de primeira instância, às fls. 379:

Por fim, é bom salientar que, em momento algum, foi provada a elaboração do Livro Caixa e do Livro Registro de Inventário, o que daria o direito à autuada de não apresentar a escrituração contábil.

Ou seja, considero que o contribuinte ao apresentar a escrituração contábil, em detrimento de apresentar o Livro Caixa devidamente escriturado, deixou de exercer a opção pelo regime de tributação do Lucro Presumido.

Ademais, o art. 923, Decreto 3.000/1999 (RIR) dispõe que a escrituração mantida com observância das disposições legais faz prova a favor do contribuinte:

Art.923. A escrituração mantida com observância das disposições legais faz prova a favor do contribuinte dos fatos nela registrados e comprovados por documentos hábeis, segundo sua natureza, ou assim definidos em preceitos legais (Decreto-Lei nº1.598, de 1977, art. 9º, §1º).

Outrossim, conforme o Relatório Fiscal da Infração, às fls. 4 a 11, o Auto de Infração nº. 37.073.134-4, Código de Fundamentação Legal – CFL 38 foi lavrado pela Fiscalização contra a Recorrente, pois, em relação à obra de construção civil, matrícula CEI 50.007.00508/78, ter apresentado os Livros Diários sem as formalidades legais exigíveis, bem como a escrituração contábil sem atender a normas legais e regulamentares.

O Relatório da decisão de primeira instância, às fls. 372 a 377, assim resume:

Em suma, a Auditoria Fiscal constatou que:

- não foram registradas na contabilidade 60 notas fiscais,
- contabilizou-se erroneamente a folha de pagamento de 09/2002 da "Obra-João Mendes" na "Obra-Rua Bahia",
- 46 notas fiscais foram lançadas com valor inferior,
- três notas fiscais foram registradas em duplicidade,
- nas competências de 11/2002 a 11/2005 as contribuições previdenciárias devidas, reconhecidas na contabilidade, são superiores aos constantes nas folhas de pagamento,
- não foram contabilizadas as contribuições devidas em 12/2005, contrariando a informação contida na folha de pagamento,
- na competência 12/2004, há parcelas recebidas por empregados registradas na contabilidade, mas não reconhecidas na folha de pagamento,
- os pagamentos relativos a quinze notas fiscais foram lançados na contabilidade em data errada e

- sete notas fiscais foram registradas antes da data da sua emissão.

Relata a Fiscalização que a autuada é primária e não ocorreram circunstâncias agravantes.

Observa-se que após duas solicitações de Diligência Fiscal para manifestação da Fiscalização acerca dos documentos acostados aos autos, dos ajustes efetuados pela empresa e também acerca das manifestações do contribuinte, a Fiscalização manteve inalterado todos os termos da autuação fiscal, conforme fls. 344 a 345:

1.1. Embora o Auto de Infração/AI N. 37.073.134-4 tenha conexão com a Notificação Fiscal de Lançamento de Débito/NFLD N. 37.073.135-2, sua análise deve ser efetuada de forma separada pelos seguintes motivos:

a) O Auto de Infração foi lavrado pelo descumprimento de Obrigação Acessória, qual seja, pela apresentação de livros contábeis que não atendiam as formalidades legais exigidas, continham informação diversa da realidade, ou que omitiam informação verdadeira;

b) Com base na legislação contida no Relatório Fiscal da NFLD N. 37.073.135-2, a ocorrência da infração descrita no item anterior determina que a mão de obra utilizada na execução de obra ou de serviços de construção civil seja aferida indiretamente, nesse caso através do CUB em relação A Área construída, com a dedução de todos os valores de mão de obra efetivamente pagos pelo contribuinte durante a obra;

c) Dessa forma, somente no caso do Auto de Infração ter sido lavrado indevidamente, deixaria de existir amparo legal para a apuração, através de aferição indireta, do débito da NFLD N. 37.073.135-2.

1.2. No presente Auto de Infração, ficou sobejamente comprovada a ocorrência da infração, através do Relatório Fiscal do AI, às fls. 04/12, e da análise da impugnação, às fls. 308/309, muito embora, em data posterior A lavratura do AI, a empresa tenha corrigido, parcialmente, os lançamentos contábeis incorretos.

1.3. Mesmo após a análise da impugnação apresentada pela empresa, onde foram abordados item por item as alegações da mesma (fls. 308/309), foi protocolada nova defesa, às fls. 317/327, porém, sem a apresentação de novos elementos ou documentos que pudessem alterar o resultado da análise da impugnação, já efetuada anteriormente.

*1.4. Portanto, a correção efetuada pela empresa, ainda que parcial, dos lançamentos incorretos, não pode servir de base para **elidir** a ocorrência da infração, qual seja, o fato de que a contabilidade, apresentada na época da fiscalização, continha lançamentos incorretos, e não registrava todos os documentos ou valores pagos pela empresa.*

2. Pelo exposto, mantenho todos os termos do Auto de Infração/AI N. 37.073.134-4, de 14/02/07.

Ou seja, a Fiscalização ao manter inalterado todos os termos da autuação fiscal, considerou que permanecem os elementos fáticos que evidenciam que a contabilidade, apresentada na época da fiscalização, continha lançamentos incorretos, e não registrava todos os documentos ou valores pagos pela empresa.

Portanto, restou comprovado a ocorrência dos elementos ensejadores da autuação por descumprimento e obrigação acessória - CFL 38.

Diante do exposto, não prospera a argumentação da Recorrente.

CONCLUSÃO

Voto no sentido de CONHECER do Recurso e NEGAR-LHE provimento.

É como voto.

Paulo Maurício Pinheiro Monteiro