



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

Processo nº 10120.005328/2007-94
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 2803-002.573 – 3ª Turma Especial
Sessão de 13 de agosto de 2013
Matéria CONSTRUÇÃO CIVIL: ARBITRAMENTO DE CONTRIBUIÇÕES
Recorrente MAIA BORBA S/A
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

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

DECADÊNCIA.

O Supremo Tribunal Federal, por intermédio da Súmula Vinculante nº 8, declarou inconstitucionais os artigos 45 e 46 da Lei nº 8.212, de 24/07/91, devendo, portanto, ser aplicadas as regras do Código Tributário Nacional.

CONSTRUÇÃO CIVIL. AFERIÇÃO INDIRETA.

O montante dos salários pagos pela execução de obra de construção civil pode ser obtido mediante cálculo da mão de obra empregada, proporcional à área construída e ao padrão de execução da obra, cabendo ao proprietário, dono da obra, ou responsável o ônus da prova em contrário.

Recurso Voluntário Provido em Parte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao recurso, para reconhecer a decadência da competência 05/2002, nos termos do art. 150, parágrafo 4º do CTN.

(Assinado digitalmente)

Helton Carlos Praia de Lima – Presidente e Relator

Participaram do presente julgamento, os Conselheiros Helton Carlos Praia de Lima, Oséas Coimbra Júnior, Eduardo de Oliveira, Gustavo Vettorato, Amílcar Barca Teixeira Júnior e Natanael Vieira dos Santos.

Relatório

DO LANÇAMENTO

Trata-se de lançamento (DEBCAD 37.055.354-3/2007) efetuado contra a empresa em epígrafe, relacionado às contribuições destinadas à Seguridade Social, referentes às parcelas devidas pela empresa, segurados e às destinadas a outras entidades e fundos, competência 09/2006.

Consta do Relatório Fiscal que o lançamento foi arbitrado mediante aferição indireta da área construída na obra denominada CNGOB (Residencial Cônego Trindade), matrícula CEI: 08.901.02343/71, área: 6.104,78 m², período 05/99 a 09/2003.

Conforme relatado pela autoridade fiscal, a desconsideração da contabilidade determinou o procedimento de arbitramento, pelas razões a seguir aduzidas:

a) a empresa deixou de exibir diversos livros e documentos em sua integralidade relacionados com as contribuições previdenciárias tais como: Livro "Diário" de 2006; folhas de pagamento relativas às obras, planilha fls. 223/233; Livros de Inspeção do Trabalho, planilha fl. 237; notas fiscais de empreiteiras e cooperativas de trabalho, planilha fls. 243/583; notas fiscais dos prestadores de serviços mediante cessão de mão de obra, contratados pela empresa; notas fiscais de serviços prestados pela empresa mediante cessão de mão-de-obra;

b) no período abrangido pelos exercícios do ano de 2002 a 2005 (Livros Diários nº 51 a 62; 64 a 66; 69 a 78), a empresa não escriturou sua contabilidade com a identificação por centro de custo que representa cada uma das obras realizadas, prejudicando a apuração da remuneração dos trabalhadores por obra edificada. Não corrigiu a irregularidade praticada, tendo em vista não ter observado o disposto na Instrução Normativa nº 002, de 2006, do Departamento Nacional de Registro de Comércio, cópia da legislação às fls. 585/591 (retificações de lançamento em livro contábil);

c) constatou-se que a empresa possui uma terceira escrituração contábil referente a uma re-retificação da retificação (Livros Diários nº 63, 67 e 68) nos exercícios de 2003 e 2004. Também nesses documentos houve escrituração em títulos impróprios (custos de uma obra registrados em outras);

d) em diversos exercícios foram identificados lançamentos incorretos em relação às rubricas que deveriam ter sido escriturados, fls. 595/615;

e) identificou-se escrituração de despesas relativas a obras lançadas nas contas de despesas administrativas (5.02.42) e administração do terminal rodoviário de Goiânia (5.02.40), nos exercícios de 2003 e 2005, conforme planilha, fls. 617/621;

f) apurou-se lançamento de despesas com mão-de-obra administrativa contratada para trabalho junto à entidade Obras Sociais do Centro Espírita Irmão Aureo

(menores aprendizes), lançadas na obra de reforma e ampliação do terminal rodoviário de Goiânia, nos exercícios de 2004 e 2005, conforme planilha, fls. 629;

g) no exercício de 2000 a empresa deixou de registrar em sua contabilidade as notas fiscais nº 2551 a 2555, emitidas pela prestação de serviços ao Consórcio Rodoviário Intermunicipal S/A — CRISA, alegando tratar-se de substituição de faturamento de exercícios anteriores, em função de extravio de notas fiscais emitidas em 1998;

h) detectou-se resumo de folhas de pagamentos contendo discriminação de rubricas não encontradas nas folhas de pagamentos ordinárias e sem os descontos previstos na legislação previdenciária, nas competências 10/2000 a 01/2001. Tais documentos foram apreendidos mediante a lavratura do AGD;

i) identificaram-se inúmeras folhas de pagamentos com divergência na contabilização, nos exercícios de 2000 a 2005, conforme planilha, fl. 761, tendo sido anexadas diversas cópias das folhas correspondentes, fls. 765/867;

j) nos exercícios de 2000, 2001 e 2003, houve constatação de diversas obras com competências em que foram efetuados pagamentos de concreto usinado sem, entretanto, qualquer lançamento de remuneração da mão-de-obra relacionada ao evento, planilha fls. 989/991;

k) nos exercícios de 2000 a 2006 diversas notas fiscais relativas a materiais e serviços empregados na execução de várias obras ou serviços, contudo, não foram identificados, na contabilidade, os correspondentes registros do faturamento destas obras, conforme cópias de diversos documentos, fls. 995/1123;

l) nos exercícios de 2000 a 2004 verificou-se que a empresa mantém registro de pequenas obras — DPOGR. Tais controles, entretanto, apresentam incoerência, pois há competências com lançamentos de vale transporte e auxílio alimentação (PAT) sem, contudo, registrar folhas de pagamentos, conforme planilha fls. 1127/1131;

m) nos exercícios 2000 a 2002 apurou-se a mesma ocorrência citada no item anterior, isto é, lançamentos de vale transporte e auxílio alimentação sem registro de folhas de pagamento em diversas obras, conforme planilha, 1127/1143;

n) nos exercícios 2000 a 2002 a empresa efetuou diversos lançamentos, registrando custos em obras encerradas com carta de habite-se já emitida, tendo sido observados registros de salários, vales transportes e auxílio alimentação, conforme planilha e fotocópias das cartas de habite-se, fls. 1147/1171;

Constatadas as irregularidades apontadas, a autoridade fiscal, considerando que tais procedimentos comprometeram a avaliação da real movimentação da remuneração paga aos segurados empregados, aferiu a base de cálculo das contribuições conforme previsão legal contida no § 4º do art. 33 da Lei 8.212, de 1991, bem como os §§ 3º e 6º do mesmo artigo.

O critério adotado para aferição da base de cálculo foi o cálculo proporcional à área construída da obra do "CNGOB (Residencial Cônego Trindade)", matrícula CEI: 08.901.02343/71, de acordo com os procedimentos previstos na legislação previdenciária, executada em regime de empreitada global, correspondendo à área de 6.104,78 m²,

evidenciado pelo Aviso de Regularização de Obra — ARO, fls. 1175/1189, sendo deduzidos da notificação os valores recolhidos pela empresa e identificados em sua conta corrente na matrícula da obra, fls. 1193/1195; bem como as notas fiscais relacionadas ao uso de concreto usinado, planilha às fls. 1197/1199; e os valores recolhidos e relacionados aos prestadores de serviços (empreiteiros e cooperativas), planilhas às fls. 1201/1203.

O contribuinte foi cientificado do lançamento fiscal, em 28/06/2007, fl. 3, apresentando impugnação e aditamento.

Os autos foram baixados em diligência com manifestação da autoridade fiscal sobre os documentos e argumentos apresentados pela defesa. O contribuinte foi cientificado do resultado da diligência fiscal, apresentando novas manifestações.

O órgão julgador de primeira instância administrativa fiscal deu provimento parcial considerando o Discriminativo Analítico de Débito Retificado — DADR, em anexo (fl. 1783).

Cientificado da decisão em 27/07/2009, o contribuinte apresentou recurso voluntário, alegando em síntese:

- houve duplo lançamento das contribuições de terceiros relativas às obras e a questão das notas fiscais com guias de recolhimento apresentadas foram tratadas igualmente pelo fisco, confundindo-as;

- lançou indevidamente nas NFLD 37.096.655-4, 37.096.656-2 e 37.055.345-4, com base em retenção, as contribuições devidas por terceiros apuradas em notas fiscais de serviços prestados também nesta obra e ainda quer-se impor condições para corrigir o erro. É o que se evidencia à fl. 1009, item “F” do acórdão: *“Os levantamentos representados pelas NFLD 37.096.656-2 e 37.055.345-4 somente poderiam ser aproveitados para reduzir o lançamento da presente notificação, mediante a comprovação do recolhimento da retenção (...), bem como da vinculação inequívoca com a obra (...) e a remuneração constante das GFIP dos prestadores...”*;

- configura-se ilógico e antijurídico exigir que se faça o recolhimento dos valores lançados em duplicidade para que possam ser deduzidos. Não tem sentido;

- à fl. 1.005, do relatório, insere-se comentário inoportuno que demonstra a intenção de misturar, embolar fatos e questões diferentes. Comenta-se que: *“Ressalte se que no tocante aos valores relacionados na planilha à fl. 612, elaborada pela defendente, não foram apresentados quaisquer comprovantes de recolhimentos das retenções, nem as GFIPs (sic) tendo sido observado que estes valores e aqueles representados pelas cópias de notas fiscais e guias apresentadas na impugnação não constam dos lançamentos efetuados nas NFLD's (sic) nº 37.096.656-2 e 37.055.345-4”*- (sgo). O texto transcrito não é claro. Houve *bis in idem* explícito nas NFLD nº 37.096.656-2, 37.096.655-4 e NFLD 37.055.345-4. Essas três NFLD nada têm a ver com a planilha de fl. 612;

- é o entendimento da junta fiscal, com suporte da DRJ/BSA, reproduzido no relatório do acórdão fl. 1.009, item III: *“Em ambos os casos, de acordo com a Instrução Normativa acima transcrita, para aproveitamento dos mencionados documentos para transformação em área regularizada dependem da comprovação do recolhimento da retenção...”*;

-
- o lançamento fiscal deve ser declarado nulo em razão de informações deformadas e incompreensíveis;
 - a empresa só estaria obrigada legalmente à apresentação do Livro Diário de 2006, a partir de 31.03.2007, nos termos do art. 225, § 13, do Regulamento da Previdência Social, aprovado pelo Decreto 3.048/99. E foi intimada para apresentá-lo em 01.02.2007;
 - a recorrente cumpre a lei e o regulamento, já foi fiscalizada anteriormente e não teve sua contabilidade desconsiderada, entretanto, está sendo penalizada pelo excesso de rigor e exigência fora dos padrões da razoabilidade, sendo o ato ilegal;
 - os agentes do fisco escolheram o caminho mais simples e fácil, preferiram desconsiderar a contabilidade da impugnante e comodamente aplicar a aferição indireta;
 - houve cerceamento de defesa. Citar relatórios e discriminativos produzidos por sistemas informatizados incompreensíveis para o contribuinte não justifica a decisão e não afasta o cerceamento de defesa, a arbitrariedade;
 - quanto à contabilização por centro de custo, somente os argumentos da junta fiscal foram acatados incondicionalmente, já os argumentos, justificativas e explicações do recorrente só foram mencionados no relatório;
 - a fiscalização identificou uma a uma as obras realizadas, isso mostra que os fatos contábeis e todos os fatos geradores de contribuições previdenciárias relativos às obras são registrados em contas individualizadas;
 - para a DRJ/BSA indícios apontados pela fiscalização servem para justificar saque à propriedade do contribuinte;
 - a verdade é que, por se tratar de empresa que exerce atividade difícil, complexa e atua em várias partes do território nacional, houve natural dificuldade em alguns momentos na entrega de documentos no prazo estipulado pela junta fiscal, mas jamais recusa;
 - houve excesso de exação e ao se considerar o *bis in idem* e recolhimentos ainda não apropriados, o valor lançado será reduzido a quase nada;
 - a junta fiscal errou quando não cumpriu o que determina o art. 449 da IN 3, não reduzindo as áreas, mas isso não é importante para a DRJ/BSA registrar. Aliás, foi registrado como erro da recorrente;
 - o registro de pequenas obras — conta DPOGR, existe exatamente para registrar, dentre outros fatos menores, quantificados em função do porte da empresa, serviços de curto prazo prestados por empregados a terceiros sem que se complete o ciclo mensal, especificamente em serviços realizados em obras e que terminam muito antes do final do mês. Ou seja, prestam serviços a várias obras dentro do mês. Essa mão-de-obra, conforme art. 162 de IN 3 é escriturada na folha de pagamento da administração, pois não há como registrar estes serviços em folhas específicas, como quer a fiscalização;
 - o item 8 da Manifestação aos esclarecimentos *"Enquanto a junta fiscal não entregar os arquivos digitais com as planilhas da ação fiscal, restará configurado inadmissível*

cerceamento de defesa, pois impede que as impugnações sejam realizadas com a precisão e os meios necessários”, não foi apreciado no voto, foi somente citado no relatório;

- foram solicitadas as planilhas em meio digital que informam milhares de bases de cálculo, entregues impressas, com erros que resultaram nas diversas retificações do débito. E o relator, mesmo tendo mencionado o requerimento da recorrente, fl. 1001, não apreciou, não julgou a matéria;

- a ausência da apreciação, da justificativa expressa do acórdão quanto à alegação de que a entrega da planilha com as bases de cálculo do crédito tributário lançado em arquivo digital é documento importante para a recorrente, da mesma forma que foi importante a entrega das contas do razão em arquivo digital, torna-o contaminado por vício de legalidade, impondo-se a sua anulação;

- mesmo quando se trata de arbitramento, o fisco tem a obrigação e o dever de produzir as provas, as razões de fato e de direito que justificam o crédito lançado, assim como os cálculos, raciocínios e fundamentos legais da apuração da quantia devida. Ausentes esses pressupostos, o direito de defesa está comprometido;

- o recorrente se posiciona quanto ao âmbito de aplicação das instruções normativas e vigência (IN 3). É isso, Senhores Julgadores do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, à falta de argumentos jurídicos lógicos, racionais para enfrentar de frente as questões postas a deslinde, o órgão julgador de primeira instância tergiversa;

- o *bis in idem* existe porque todas as contribuições (próprias e de terceiros) relativas às obras foram lançadas por aferição indireta com base na área construída e CUB. Ainda assim, por outros métodos iníquos de aferição indireta, com base em mão-de-obra de terceiros, mencionando:

22. A junta fiscal lavrou 34 NFLD relativas a contribuições referentes à aferição indireta da mão-de-obra total com base na área construída e no padrão das obras realizadas sob responsabilidade da recorrente, dentre elas esta.

23. Outras três NFLD foram lavradas por suposta "existência de débito relativo às contribuições previdenciárias incidentes sobre notas fiscais de prestação de serviços mediante cessão de mão-de-obra" (item 5 do relatório fiscal da NFLD n 0 37.096.656-2); "Trata-se da retenção de 11% incidente sobre o valor bruto das notas fiscais relativas à prestação de serviços mediante cessão de mão-de-obra, contratados pela notificada (item 5 do relatório fiscal da NFLD n° 37.055.345-4); e "existência de débito relativo as contribuições previdenciárias incidentes sobre notas fiscais.. "(item 5 do relatório fiscal da NFLD n° 37.096.655-4).

24. Observe-se que as três NFLD são relativas às contribuições previdenciárias incidentes sobre notas fiscais e que as notas fiscais são de prestação de serviços prestados na execução das 34 obras, conforme planilhas anexadas a cada uma das três NFLD pela junta fiscal.

25. O bis in idem ocorreu porque toda a contribuição previdenciária devida, seja própria ou de terceiros, relativa a

esta obra, identificada no centro de custos como CNGOB, foi lançada nesta NFLD. No entanto, ainda assim, valores de notas fiscais de serviços prestados por terceiros a esta obra também foram utilizados como base de cálculo da contribuição previdenciária lançada nas NFLD 37.055.345-4, 37.096.656-2 e 37.096.655-4.

26. Ou seja: as três NFLD identificadas acima têm como base de cálculo remuneração relativa à mão-de-obra terceirizada empregada nas obras, sendo que a Remuneração da Mão-de-obra Total - RMT despendida nas obras já foi calculada conforme o art. 442 e seguintes da IN 03/05 e lançada em cada uma das NFLD específicas, repete-se, uma delas esta.

27. A junta fiscal cometeu o erro de lançar duas vezes a contribuição incidente sobre a mão-de-obra terceirizada empregada nas obras.

28. Já demonstrado que não se pode estabelecer critérios para a retificação da presente NFLD quanto aos valores lançados em duplicidade. Admitindo-se o absurdo, mesmo assim, o critério mais invocado pela DRJ/BSA, a vinculação inequívoca das notas fiscais às obras das contribuições lançadas, está prejudicado porque a vinculação foi estabelecida pela própria junta fiscal nas planilhas que anexaram às três NFLD.

- importante é que as contribuições previdenciárias lançadas por substituição tributária nas três NFLD acima citadas são todas relativas a notas fiscais das trinta e quatro obras;

- então, todos os valores relativos a notas fiscais desta obra lançados nas três NFLD terão que ser deduzidos nesta NFLD onde a remuneração da mão-de-obra total (própria e de terceiros) foi apurada e a respectiva contribuição previdenciária já foi totalmente lançada. Todos os valores, inclusive os relativos a tributos lançados na NFLD 37.096.656-2;

- não aproveitar, nesta obra, as remunerações de mão-de-obra contidas nas notas fiscais emitidas por terceiros e lançadas nas NFLD nº 37.096.655-4, 37.096.656-2, 37.055.345-4 implica tributar em dobro o mesmo fato gerador;

- qualquer lançamento que contenha fatos geradores relativos as 34 obras, sob qualquer pretexto ou modalidade de aferição ou qualquer que seja a base de cálculo tem que ser deduzido;

- persistir no erro equivale a considerar o instituto da "retenção" como uma contribuição autônoma diferente da contribuição previdenciária, o que é outro absurdo. A finalidade da obrigação de o contratante reter 11% sobre o valor bruto da nota fiscal de serviço é garantir o pagamento da contribuição previdenciária de terceiros, não é uma nova contribuição. Caso a conduta não seja realizada, enseja um segundo momento que é a assunção da responsabilidade dos valores não retidos;

- o julgador de primeira instância foi imparcial. A DRJ/BSA não motivou o entendimento de que as alegações da recorrente são “improcedentes”, “totalmente insubsistentes”. Apenas afirmou que são, mas não justificou;

- a DRJ/BSA também se recusa a retificar o crédito tributário até mesmo quando se apresenta guias de recolhimento que comprovam o recolhimento da retenção. *“III. As notas fiscais envolvendo período a partir de outubro de 2002, com vinculação inequívoca à obra, não foram consideradas para efeito de retificação do valor da notificação...”, fl. 1.009;*

- aceitar, até setembro de 2002, a conversão em área regularizada a remuneração recolhida relativa à mão-de-obra terceirizada, com vinculação inequívoca à obra e depois, a partir de outubro de 2002, condicionar o aproveitamento de valores recolhidos à declaração em GFIP emitida pelo prestador de serviço, é inovação proibida, pois cria obrigação não identificada em lei de pagar a mesma contribuição de terceiros duas vezes: uma vez pelo recolhimento e outra pelo lançamento indevido que se mantém;

- requer que seja dado às competências a partir de outubro o mesmo tratamento dado às competências anteriores convertendo em área regularizada a remuneração recolhida relativa à mão-de-obra terceirizada, com vinculação inequívoca à obra;

- não existe a palavra “somente” na aplicação do inciso I do art. 448 da IN 3/05;

- os dois parágrafos do art. 474 da IN 3/05, não têm nenhuma objetividade, porque carecem de conclusão. Pode-se lê-los quantas e tantas vezes e se verá que apenas se repete inutilmente, os termos do dispositivo, mais nada;

- as competências maio e junho de 2002 devem ser excluídas em razão da decadência. A competência maio de 2002, de qualquer forma, tem que ser excluída, porque fulminada pela decadência em qualquer das duas circunstâncias;

- o prazo da impugnação foi dilatado porque o MPF foi prorrogado pelo novo Demonstrativo de Emissão e Prorrogação de MPF - Auditoria Fiscal, para que o procedimento fiscal também fosse prorrogado e encerrado em 10 de julho de 2007. Destes atos a recorrente foi notificada em 17/07/2007;

- deveras, corresponderia ao mais cabal contra-senso entender que a prorrogação do MPF e a substituição do TEAF não implicam que a ação fiscal foi prorrogada, estendeu-se até 12/07/2007, data que os fiscais assinaram a "PLANILHA DEMONSTRATIVA DE DOCUMENTOS A SEREM SUBSTITUÍDOS EM PROCESSO DE CONSTITUIÇÃO DE CRÉDITO PREVIDENCIÁRIO JUNTO A EMPRESA MAIA E BORBA S/A", embora o MPF só tenha tido validade até 10/07/2007;

-a argumentação do relator de que "a simples substituição de relatórios não determina a irregularidade do lançamento. Assim, a notificação feita no dia 22/06/2007 foi o último ato do procedimento de constituição formal do crédito tributário, tornando-o oponível ao contribuinte" é tola, ridícula;

- o lançamento e o acórdão recorridos não se coadunam com os rigores próprios da atividade tributária onde erros na apuração, excesso de poder, excesso de exação, contaminam *ab initio* a validade do ato de lançamento e não podem ser supridos após a impugnação, assim como não se realiza o devido processo legal quando o órgão julgador de primeira instância interfere indevidamente a favor do fisco em detrimento do Direito da recorrente, não motiva de forma coerente e congruente seus atos;

- por fim requer:

a) que seja declarado nulo o acórdão do órgão julgador de primeira instância por desrespeito ao princípio da imparcialidade, a rigor a DRJ/BSA atuou mais como parte do que como órgão de julgamento; proferiu decisão confusa, texto sem objetividade, informações truncadas e deformadas; duas preocupações se sobressaíram: defender o lançamento e elogiar acintosamente o trabalho da junta fiscal; o princípio da ampla defesa e do contraditório não foi observado; deixou de apreciar alegações — não entrega dos arquivos digitais de interesse da recorrente, e quando apreciou não motivou de forma clara e congruente;

b) a declaração de nulidade do presente lançamento em decorrência dos comprovados erros de direito e erros de fato, da não observância aos princípios da razoabilidade e da proporcionalidade - os auditores erraram na avaliação dos fatos que motivaram a descon sideração da contabilidade; falta ao presente arbitramento elementos absolutamente imprescindíveis a essa espécie de levantamento, quais sejam: fundamentação legal precisa, transparência, o lançamento foi fundamentado tardiamente em norma que não existia à época que os fatos geradores ocorreram;

c) ou que seja determinada a retificação do crédito tributário à vista de:

I. erro material de cálculo pela não dedução dos valores relativos à mão-de-obra terceirizada empregada nas obras e lançada duas vezes. Assim, os valores de remuneração de mão-de-obra contidos em notas fiscais relativas a esta obra, lançados nas NFLD 37.096.656-2, 37.096.655-4 e 37.055.345-4, deverão ser aqui considerados como dedução, sob pena de se cobrar tributo duas vezes sobre o mesmo fato gerador (*bis in idem*);

II. sejam considerados e aplicados para os recolhimentos efetuados após outubro de 2002, os mesmos critérios que foram aplicados para os recolhimentos efetuados até setembro do mesmo ano;

III. decadência das competências maio e junho de 2002, excluindo-as para se cumprir a Súmula Vinculante 8 do STF quanto às competências maio de 2002 (sem nenhuma justificativa) e junho de 2002 (o ato de lançamento se encerrou em julho de 2007).

Não houve contrarrazões.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Helton Carlos Praia de Lima, Relator

O Recurso Voluntário é tempestivo e preenche todos os requisitos de admissibilidade, razão pela qual será analisado.

DO RELATÓRIO FISCAL DO LANÇAMENTO

Consta do Relatório Fiscal anexo ao lançamento fiscal NFLD debcad 37.055.354-3, fls. 199/221:

a) trata-se de empresa do ramo de construção civil, que também explora concomitante outras atividades empresariais, tais como: concessão para exploração de terminais rodoviários e gerenciamento e administração de shoppings centers;

b) na atividade de construção civil a empresa executou obras por administração, por empreitada total e por incorporação, bem como, prestou serviços, realizou empreitadas parciais e executou pequenas obras;

c) a fiscalização abrangeu todos os estabelecimentos e obras da empresa, com início em 25/10/2006, Termo de Intimação para Apresentação de Documentos - TIAD, que formalizou a solicitação de apresentação dos documentos necessários ao desenvolvimento dos trabalhos fiscais. Foram emitidos posteriormente outros três TIAD datados em 27/11/06, 18/12/06 e 01/02/07;

d) a empresa deixou de exhibir diversos livros e documentos relacionados com as contribuições sociais, que impossibilitou a determinação da remuneração real. Não foram apresentados:

a) Livro "Diário" do exercício de 2006;

b) diversas folhas de pagamento relativas às obras (anexo, planilha "Relação de Folhas de Pagamento não Apresentadas");

c) Livros de Inspeção do Trabalho (anexo, planilha "Livros de Inspeção do Trabalho — não Apresentados");

d) Notas Fiscais de prestadores de serviços de subempreiteiras e cooperativas de trabalho, conforme relações das notas fiscais de subempreiteiras e cooperativas de trabalho, elaboradas por competência, contendo:

Notas fiscais dos Prestadores de Serviços (cessão de mão-de-obra) contratados pela empresa (relacionadas pela empresa, extraídas das contas "Serviços de Terceiros" e "Sub-empreitadas");

Notas fiscais (cessão de mão-de-obra) apresentadas pela empresa (documentos físicos efetivamente apresentados no decorrer da ação fiscal);

Demonstrativo dos documentos não apresentados (diferença entre os valores relacionados pela empresa e os efetivamente apresentados);

Para demonstração foram anexadas planilhas "Relação de Notas Fiscais de Empreiteiras — Apresentadas — Não Apresentadas — Diferença" e "Relação de NF — Coop de Trabalho — Apresentadas — Não Apresentadas — Diferenças".

No período de 2002 a 2005, a empresa apresentou escrituração contábil não identificada por centro de custos, contrariando determinação da legislação previdenciária conforme art. 32, inciso II da Lei 8.212/91. As empresas construtoras estão obrigadas a escriturar as receitas e despesas em separado, ou seja, por obras, a fim de possibilitar a própria empresa e ao fisco, a apuração precisa dos montantes recebidos (receitas) e gastos (despesas/custos), sem a qual fica impossibilitada a determinação do real resultado contábil/financeiro (Lucro ou Prejuízo) de cada obra e em determinado período. Sem a escrituração por centro de custos, especialmente no caso desta empresa, que no período abrangido por esta ação fiscal executou cerca de 40 obras de grande porte, fica impossibilitada qualquer apuração precisa e real da remuneração dos trabalhadores de cada estabelecimento. Relaciona os Livros Diários escriturados sem os referidos Centros de Custos, período de 01/2002 a 12/2005 (fl. 203).

Reconhecendo a irregularidade, a empresa veio posteriormente promover alteração na forma de sua escrituração contábil, refazendo todos os seus livros "Diário" e autenticando na Junta Comercial do Estado de Goiás.

A fiscalização não considerou o procedimento da empresa, tendo em vista o que determina o art. 50 da Instrução Normativa nº 102, de 25 de Abril de 2006, do Departamento Nacional de Registro de Comércio — DNRC (fl. 203):

"A retificação de lançamento feito com erro, em livro já autenticado pela Junta Comercial, deverá ser efetuada nos livros de escrituração do exercício em que foi constatada a sua ocorrência, observadas as Normas Brasileiras de Contabilidade, não podendo o livro já autenticado ser substituído por outro, de mesmo número ou não, contendo a escrituração retificada".

Salienta a fiscalização que os exercícios de 2003 e 2004, possuem uma terceira escrituração contábil. Trata-se da re-ratificação da retificação. Relaciona os livros diário (nº 63 — período 01 a 09/2003, nº 67 — período 01 a 03/2004, nº 68 — período 04 a 06/2004) registrados e re-ratificados junto a JUCEG (fl. 205).

Menciona a fiscalização, fl. 205, que as re-ratificações relativas aos exercícios de 2003 e 2004 se apresentam revestidas de inúmeras irregularidades. Trata-se da escrituração de despesas/custos (Salários e Ordenados, 13º Salário, Férias, INSS, FGTS, PAT, Vale Transporte, Serviços de Terceiros e outros), em títulos impróprios, ou seja, diversos custos de determinada obra são registrados em outra, comprometendo a apuração do real resultado de cada uma delas. (anexa, planilha "Demonstrativo dos Lançamentos Incorretos").

O mesmo ocorre em relação à escrituração de despesas relativas a obras, lançadas nas contas de despesas administrativas (5.02.42) e administração do terminal rodoviário Goiânia (5.02.40). Essas contas receberam indevidamente, vários lançamentos de custo específicos de obras, tais como: Portais, lâmpadas e luminárias, fios e cabos, aço, cimento, entre outros. Chama a atenção as contas 5.02.42.01.11.03501 (elevadores) que recebeu lançamentos de R\$ 44.135,17 e R\$ 311.666,52 em 2003 e 5.02.42.01.02.03257 (outros materiais básicos) que somente no último bimestre de 2004, recebeu lançamentos de R\$ 474.801,16. Assim como estas, outras contas e valores encontram-se discriminadas em planilhas anexas, "Custos de Obras — Lancto. em Despesas Administrativas" e "Custos de Obras — Lanctos em Adm Term. Rodovidro".

Outra situação encontrada, fls. 205/207, diz respeito à escrituração de despesas com mão-de-obra administrativa, contratada junto à entidade Obras Sociais do Centro Espírita Irmão Aureo, lançada indevidamente na obra de reforma e ampliação do terminal rodoviário de Goiânia — RODEX. Os trabalhadores cedidos pela contratada exerceram atividades na condição de menores aprendizes. O parágrafo 3º da cláusula primeira do convênio celebrado entre as partes define o serviço como sendo de auxiliar administrativo, não condizendo com as despesas inerentes à obra. Esses registros, mais uma vez, desvirtuam a exatidão do custo da obra em referência, comprometendo o resultado contábil. (anexo, fotocópia do convênio fornecida pela empresa e planilha "Lançamentos Indevidos — Rodex").

Menciona o relatório fiscal, fl. 207, se na primeira escrituração — sem centro de custos, fica inviável a identificação do montante das despesas por obra, registradas de forma agrupada, nas seguintes (escriturações), os custos estão contaminados por registros de outras obras que não as próprias. A remuneração total de determinada obra está registrada de forma irreal, pois recebeu lançamentos de outra, que por sua vez está menor, pois não teve os custos corretamente registrados. Estes erros foram identificados em contas de despesas com pagamento de pessoal, encargos trabalhistas e sociais. Ficou evidente o descumprimento do que dispõe o inciso II do artigo 225 do Regulamento da Previdência Social, aprovado pelo Decreto nº 3.048, de 06 de Maio de 1999.

Ocorreu, também, a falta de escrituração contábil de documentos de despesas e de receitas (fl. 207/209):

5.4.1 A empresa deixou de registrar em sua contabilidade as notas fiscais de números: 2551, 2552, 2553, 2554 e 2555, nos valores de R\$ 155.966,02, R\$ 169.500,00, R\$ 10.477,67, R\$ 224.570,44 e R\$ 201.682,79, respectivamente, todas emitidas em 28/09/2000, pela prestação de serviços ao Consórcio Rodoviário Intermunicipal S/A — CRISA, alegando tratar-se de substituição de faturamento de exercícios anteriores, em função de extravio de notas fiscais emitidas em 1998, declarado pelo tomador.

5.4.1.1 O procedimento adotado pela empresa é no mínimo questionável, uma vez que as supostas vias extraviadas, poderiam ser substituídas por fotocópias das vias fixas do bloco de notas fiscais, em poder da Contratada, para reconstituição dos processos de pagamento extraviados (Ordem de Crédito nº 09915 de 29/12/98, no valor de R\$762.196,92). A emissão de novas notas fiscais, em datas posteriores, para substituição das primeiras, implicaria em alteração de resultados dos exercícios, sujeitos a retificações na escrituração contábil, com implicações

inclusive perante o Imposto de Renda e que não foram devidamente comprovadas.

5.4.2 Também foram detectados resumos de folhas de pagamento nos meses de 10 a 12/2000 e 01/2001, contendo discriminação de rubricas não encontradas nas folhas normais, tais como: Salário Mensal Compl; Ajuda de Custo; Dif. Salário Mensal e Outros Pagamentos, sem os descontos previstos nas legislações previdenciária e trabalhista, tal qual se verifica de um modo geral em todas as demais folhas apresentadas pela empresa. Além do pagamento de valores não convencionais, da falta de descontos legais, da característica diferenciada de sua natureza, esta fiscalização não constatou a escrituração dos valores pagos nos respectivos livros "Diário". Estas folhas, por sua peculiaridade e ausência de registros contábeis compatíveis, foram apreendidas.

5.4.3 Os procedimentos adotados pela empresa, em ambos os casos, ferem de forma incisiva todos os princípios contábeis geralmente aceitos e praticados, e cria uma situação de irregularidade perante o fisco. A partir dos procedimentos em questão todo o resultado operacional, daquele momento em diante ficou prejudicado, comprometendo o custo das obras em todo o período de sua execução. (anexo, fotocópias fornecidas pela empresa das NF não escrituradas e resumos das folhas de pagamento apreendidas).

Alguns Livros de Inspeção do Trabalho (fl. 209) possuem anotações de autuações promovidas pela Delegacia Regional do Trabalho - DRT, por motivo de falta de registro de empregados — descumprimento do art. 41 da Consolidação das Leis do Trabalho (CLT). Fica evidente que a empresa não registra de forma fidedigna os vínculos empregatícios e o total das remunerações pagas aos segurados a seu serviço (anexo, fotocópias das folhas dos Livros de Inspeção do Trabalho, fornecidas pela empresa).

A empresa deixou de apresentar à fiscalização diversas folhas de pagamento de várias obras (fl. 209). Entre as que foram apresentadas, verificamos que várias possuem resumos com valores diferentes entre si, ou seja, uma folha de pagamento de determinada obra e determinado mês apresenta valores de pagamentos e descontos diferentes. Questionada, a empresa alegou que seu sistema informatizado de folha de pagamento, havia desconsiderado alguns eventos trabalhistas (folha, rescisão complementar, férias, rescisão, folha complementar, e outras) quando da expedição de novos resumos. Dois pontos são relevantes:

5.6.1 a empresa não mantém em arquivo o total de suas folhas de pagamento, já que algumas foram geradas à época (contemporâneas) e outras somente após inúmeras cobranças por parte da fiscalização. A emissão de novos resumos no curso da ação fiscal mostrou diferenças entre os mesmos, ou seja, a apresentação de dois resumos da mesma folha de pagamento, de uma mesma obra, com valores divergentes entre si.

5.6.2 por consequência, os documentos apresentados pela empresa não oferecem segurança quanto a sua veracidade, pois

ora é apresentado um resumo de folha com determinado valor e logo em seguida outro (mesma obra, mesmo mês) com valor totalmente diferente do anterior, gerando assim dúvida sobre qual o documento espelha a realidade. (anexo, planilha "Divergência de Valores de Resumos" e fotocópias fornecidas pela empresa).

A fiscalização se deparou com diferença constatada, em muitos estabelecimentos, entre o valor constante da folha de pagamento e o correspondente registro contábil. Muitas foram as competências e obras em que o valor da folha de pagamento, em geral ratificadas pelas GFIP (Guias de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social) não guardam coerência com o valor escriturado — Livro Diário. Por vezes o valor contabilizado é menor que o constante dos resumos das folhas de pagamento, em outras vezes, ocorre o contrário, ou seja, o valor contabilizado é maior que o resumo. O inciso II do artigo 32 da Lei 8.212/91, reza que a empresa é obrigada a lançar mensalmente em títulos próprios de sua contabilidade, de forma discriminada, os fatos geradores de todas as contribuições, o montante das quantias descontadas, as contribuições da empresa e os totais recolhidos.

Em planilha anexa "Divergências — Folha de Pagamento X Contabilidade", fica demonstrado, por amostragem, divergências entre valores constantes das folhas de pagamento apresentadas e o efetivamente escriturado, na qual se visualiza (fl. 211):

- **Comp.:** Competência da folha de pagamento;
- **Obra:** Obra a que se refere a folha de pagamento;
- **Rubrica:** Descrição das verbas remuneratórias;
- **Vr. Folha:** Valor de cada rubrica da folha de pagamento;
- **Vr. Contab:** Valor registrado no livro DIÁRIO;
- **Conta:** Código da conta que recebeu o lançamento;
- **Diário:** Número do livro DIÁRIO;
- **FLS:** Número da folha do livro diário escriturado;
- **Diferença:** Diferença entre os valores constantes da folha de pagamento e os registros contábeis, podendo ser a maior ou a menor em relação ao documento apresentado.

Para comprovação das diferenças entre a folha de pagamento e o valor contabilizado, anexaram-se, por amostragem, fotocópias (fornecidas pela empresa), de folhas de pagamento que acompanham a planilha acima mencionada.

Outro procedimento questionável diz respeito à aplicação de materiais na edificação de determinadas obras e a respectiva utilização de pessoal próprio e/ou terceirizado (fl. 211). Verifica-se que algumas obras possuem registros de materiais, especialmente de natureza perecível, como concreto usinado, sem que no mesmo mês tenha havido qualquer registro de mão-de-obra, seja ela própria ou terceirizada (subempreiteiras ou cooperativas de trabalho). Não existem condições de utilização deste material, sem emprego de mão-de-obra (própria ou terceirizada). Assim, os elementos registrados conferem à escrituração contábil o retrato da incoerência e comprovam que a mesma não registra de forma real a mão-de-obra

utilizada na execução da obra de construção civil. (anexo, planilha demonstrativa "Aplicação de Concreto Usinado — Sem Mão-de-Obra").

Foram constatadas ainda, diversas notas fiscais relativas a materiais e serviços empregados na execução de várias obras ou serviços, sem que as mesmas possuam correspondente faturamento registrado em sua contabilidade (fl. 213). Foi possível verificar a existência de notas fiscais de prestadores de serviços e fornecimento de materiais para obras, que não foram objeto de registro em centros de custo próprios; não possuem matrícula CEI (Cadastro Específico no INSS) específica, que não tiveram apresentados contratos de empreitada e por fim, que não tiveram faturamento específico por parte da prestadora de serviços — Maia e Borba S/A. Algumas das obras são identificadas pelas suas siglas constantes no corpo das referidas notas fiscais: LAMOB, EASOB, TELOB, EDIFÍCIO HELSINQUE, RESIDENCIAL QUEBEC, CONDOMÍNIO ANGRA DOS REIS, RESIDENCIAL AVIGNON, AGEHAB, CHJBB, CPOIM, ATAACL, RTPPT, CINO, ATCP. Os indícios levam ao entendimento de que obras ou serviços foram executados pela notificada sem que os devidos registros contábeis, inclusive o faturamento, fossem realizados, pelo menos não de forma regular. (anexo, fotocópias de notas fiscais fornecidas pela empresa).

A empresa possui em sua contabilidade contas destinadas ao registro de pequenas obras — DPOGR. Essas por sua vez, apresentam incoerências entre si, como por exemplo, competências com lançamentos de Vale Transportes e PAT, evidenciando a utilização de empregados, sem, contudo, haver registro de escrituração de folhas de pagamento. Possui também valores de materiais aplicados, sem a correspondente mão-de-obra que justifique sua aplicação. Os lançamentos dessa forma comprometem a apuração do custo das obras, impossibilitando a fiscalização, a correta determinação da mão-de-obra com base na contabilidade (anexo, planilha "Comparativo de Contas — DPOGR").

Outra incoerência constatada refere-se à escrituração de despesas com Vale Transporte e PAT (Programa de Alimentação do Trabalhador) de várias obras, sem o correspondente registro da remuneração na conta Salários e Ordenados, evidenciando gastos específicos relacionados a segurados empregados, sem, contudo, haver escrituração de valores da mão-de-obra utilizada - folha de pagamento. Os registros de pagamentos efetuados de Vale Transporte e PAT pressupõem, inequivocamente, que houve também remuneração a segurados a seu serviço, o que não foi comprovado, fl. 213. (anexo, planilha "Comparativo Salários X PAT — Vale Transportes").

Verifica-se também que em algumas obras, a empresa efetua lançamentos, registrando custos em meses posteriores a emissão do Termo de Habite-se, caracterizando a continuidade da obra, mesmo após o termo de encerramento solicitado junto ao Poder Municipal. Dentre várias obras, demonstra-se por amostragem, as contas "Salários e Ordenados", "Materiais Aplicados" "Vale Transportes" e "PAT" que se encontram nesta situação. Anexa planilha "Comparativo — Habite-se X Contabilidade" (fl. 213).

A empresa deixou de apresentar à fiscalização os arquivos digitais, previstos na Lei 10.666/03. O descumprimento desta obrigação acessória gerou grandes dificuldades e demanda de tempo na execução da auditoria fiscal, tendo em vista o volume e complexidade das operações realizadas pela empresa ao longo do período objeto desta ação fiscal. Tal omissão motivou a lavratura do Auto-de-Infração 37.055.339-0 (fl. 215).

A fiscalização não teve alternativa senão de desconsiderar a escrituração contábil apresentada e proceder nos termos da Lei 8.212/91, artigo 33, parágrafo 4º, que prevê:

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

O lançamento fiscal deve ser feito com base na área edificada proporcional ao Custo Unitário Básico — CUB, fornecido pelo sindicato da categoria — SINDUSCON — (Sindicato das Empresas de Construção Civil).

O cálculo da mão-de-obra empregada em cada obra cumpre o que dispõe a Instrução Normativa nº 3, de 14 de julho de 2005, fl. 215, considerando para efeito de apuração do valor da contribuição previdenciária devida, todos os valores pagos a título de mão-de-obra própria, terceirizada (Subempreiteiras e Cooperativas de Trabalho), bem como de concreto usinado utilizado na execução de cada obra (anexos, Aviso para Regularização de Obra — ARO, expedido por esta fiscalização, Conta Corrente e planilhas demonstrativas dos valores considerados para efeito de dedução: Anexo I — Concreto; Anexo III — Empreiteiros GPS Retenção; Anexo IV — Cooperativas GPS).

O lançamento fiscal se refere à obra CNGOB (Residencial Cônego Trindade) — Matrícula CEI nº 08.901.02343/71, executada pela notificada em regime de empreitada global, correspondendo a 6.104,78 m².

Procedeu-se à lavratura do Termo de Arrolamento de Bens — TAB. Tendo em vista a não apresentação por parte da empresa, da escrituração contábil do exercício de 2006, o que motivou a lavratura do Auto de Infração Debcad nº 37.055.338-1, o referido Termo teve como base os registros nas contas do Ativo Permanente do exercício de 2005, sendo que não foi constatada a existência de bens imóveis registrados em seu nome (fl. 217).

DA DECISÃO DE PRIMEIRA INSTÂNCIA

Consta de decisão recorrida que a empresa apresentou impugnação. Os autos retornaram à autoridade fiscal para análise que emitiu informação fiscal, cuja empresa foi cientificada, apresentando manifestação.

O órgão julgador de primeira instância administrativa fiscal deu provimento parcial considerando o Discriminativo Analítico de Débito Retificado — DADR, em anexo (fl. 1783), justificando seu voto, fls. 1763/1782:

a) o início do prazo para apresentação do Livro Diário de 2006 é após 90 dias da ocorrência dos fatos geradores e não o encerramento do exercício, conforme estabelece o § 13 do art. 225 do Regulamento da Previdência Social;

b) a pretensão do sujeito passivo de ver reconhecida a nulidade do lançamento em função de suposto cerceamento de defesa pela exigüidade do prazo de que dispunha para impugnar os lançamentos esbarra na expressa previsão legal, razão pela qual, nesse ponto, a pretensão deve ser rejeitada. Em observância ao princípio da legalidade estrita, ao qual a Administração está sujeita, descabe à esfera administrativa alterar os prazos legalmente previstos;

c) não há qualquer nulidade ou cerceamento do direito à ampla defesa o fato de a fiscalização lavrar a notificação nas condições em que o procedimento foi realizado.

Somente após a lavratura da notificação e conhecida a impugnação é que se instala o chamado contencioso administrativo fiscal. A partir desse momento, sim, é que se submete aos ditames do contraditório e da ampla defesa;

d) os autos foram baixados em diligência não porque a autoridade julgadora não compreendesse o que ocorreu, ou porque o relatório fiscal não fosse claro e preciso, mas para que pudessem ser registrados os pontos controversos e, assim, aprimorar a descrição e os elementos de provas necessários à solução do litígio;

e) não houve cerceamento ao direito de defesa do contribuinte, pois o lançamento contém de forma clara todas as informações necessárias ao seu perfeito entendimento. Haja vista todos os detalhes constarem dos relatórios de instrução do processo administrativo fiscal previdenciário, quais sejam: Instruções para o Contribuinte — IPC, Discriminativo Analítico do Débito — DAD, Discriminativo Sintético do Débito — DSD, Relatório de Lançamentos — RL, Fundamentos Legais do Débito — FLD, Relatório Fiscal — REFISC, diversas planilhas descritivas dos levantamentos e o aproveitamento de recolhimentos;

f) a autoridade fiscal, após analisar todos os documentos anexados pelo contribuinte na impugnação e verificando quais tinham vinculação com a presente obra e atendiam aos demais requisitos estabelecidos pela legislação, sugeriu a retificação do lançamento, conforme informação fiscal à fls. 1698/1705. Nessa oportunidade, o Aviso de Regularização de Obra — ARO foi feito pela fiscalização, fls. 1710/1717, competências 05/99 a 09/2003, tendo sido acatado, inclusive, o pedido de aplicação dos percentuais de redução estabelecidos no artigo 449 da Instrução Normativa;

g) a própria empresa procurou corrigir algumas das faltas apresentadas (ausência de contabilização por centro de custo), contudo, não logrou êxito, haja vista ter utilizado procedimento inadequado, em desconformidade com o ato normativo nº 102 do Departamento Nacional de Registro do Comércio, que exige a correção no exercício em que se constatou o erro, e não a mera substituição;

h) verificando e analisando o Relatório Fiscal da Infração (199/221), vislumbra-se que o Auditor apresenta com clareza os fatos que ocorreram durante a ação fiscal, caracterizando diversas obrigações acessórias descumpridas, qual seja: escrituração contábil não identificada por centros de custo; não apresentação de documentos (folhas de pagamentos) requisitados pela autoridade; notas fiscais não contabilizadas (Consórcio Rodoviário Intermunicipal — CRISA);

i) as contribuições previdenciárias devidas foram corretamente apuradas por meio de aferição indireta, com base na área construída e no padrão da obra, uma vez que o contribuinte apresentou contabilidade com diversas irregularidades, além de não ter cumprido com outras obrigações acessórias essenciais para o desenvolvimento regular do procedimento fiscal, conforme descrito com acuidade pela autoridade lançadora;

j) a partir da constatação de que houve recusa da parte da empresa de apresentar todas as informações requisitadas pela fiscalização, bem como diversas irregularidades na contabilidade, tais procedimentos deram azo à autoridade fiscal a aplicar o art. 148 do CTN, os parágrafos 3º, 4º e 6º do artigo 33 da Lei 8.212/91 e no art. 473 da IN/SRP 3, de 14/07/2005, ou seja, aferição indireta, com relatório fiscal contendo a justificativa do procedimento, de forma pormenorizada e o demonstrativo dos valores apurados, com indicação

dos critérios e parâmetros utilizados, mencionando a devida fundamentação legal e os Auto de Infração lavrados, devendo o ônus da prova ao contribuinte;

l) em que pese o impugnante ter apresentado inúmeras cópias de guias de recolhimento e notas fiscais, fls. 1488/1606 e 1628/1697, observa-se, conforme manifestado pela autoridade lançadora, informação às folhas 1698 a 1705, e fls. 1706/1708, muitos documentos foram repetidos, outros não possuem vinculação com a obra e outros não foram acompanhadas pelas GFIP dos prestadores, conforme determina o art. 425 da Instrução Normativa 3, de 2005;

m) após análise individualizada de todas as provas apresentadas pela impugnante, os documentos que permitiram retificar o lançamento foram aproveitados, conforme informação fls. 1706/1708, bem como elaboração de novo ARO, fls. 1710/1717;

n) no caso sob análise, não se tem a aplicação retroativa da legislação. Em verdade, a lei aplicável ao lançamento, em relação aos fatos geradores é a 8.212/91, plenamente vigente à época dos fatos geradores, nos moldes do art. 144, caput, do CTN. Contudo, conforme destaca o § 1º do art. 144 do CTN, a administração tributária pode instituir novos critérios de apuração, sem contrariar, evidentemente, o texto básico presente na legislação regente, como foi o caso da aplicação da IN SRP 3 de 2005;

o) dessa forma, agiu com acerto a fiscalização na medida em que, ao promover o lançamento tributário em relação ao cálculo da remuneração paga à mão-de-obra utilizada na construção da obra objeto da notificação, valeu-se dos critérios instituídos pela IN SRP 3, de 2005, vigente no momento do lançamento. Nesse sentido, todos os requisitos e condições presentes no referido ato normativo foram obedecidos, bem como deveriam ter sido observados pela impugnante;

p) aplicável à notificação sob análise, os incisos II e III do art. 447 da IN 3, de 2005, no período de 02/1999 a 09/2002, determinam que a remuneração relativa à mão-de-obra terceirizada (empreiteiras, subempreiteiras e cooperativas), inclusive ao décimo - terceiro salário, somente será convertida em área regularizada, ou seja, deduzida do arbitramento, caso os recolhimentos possam ser inequivocamente vinculados à obra, ou seja, declaradas em GFIP, vinculada à matrícula CEI da obra e as notas fiscais de serviços;

q) no período a partir de outubro de 2002, a conversão em área regularizada, conforme exigia o inciso III do art. 447 da IN 3, somente ocorreria nos casos em que as remunerações declaradas em GFIP referente à obra, com comprovante de entrega, emitidas pelo empreiteiro ou pelo subempreiteiro, mediante comprovação do recolhimento dos valores retidos correspondentes;

r) dessa forma, em relação às notificações relacionadas à retenção dos **11%** destacado na notas fiscais dos prestadores — Notificação Fiscal de Lançamento de Débito (NFLD) 37.055.345-4, 37.096.655-4, 37.096.654-2, todas as notas fiscais e quaisquer documentos que puderam ser vinculados a quaisquer das obras analisadas durante o procedimento fiscal, foram deduzidas daquela notificação. Contudo, os documentos que não atenderam aos requisitos dos dispositivos presentes na impugnação, isto é, especialmente a ausência de GFIP's, não foram considerados para efeito de retificação do lançamento;

s) assim, a alegação de que a junta fiscal resiste a retificar o presente crédito tributário quanto às remunerações contidas nas notas fiscais de terceiros, lançadas nas NFLD

37.096.655-4, 37.096.656-2 e 37.055.345-4, é improcedente, tendo em vista que o aproveitamento de eventuais recolhimentos e créditos em favor do sujeito passivo foram efetuados nos lançamentos mencionados, inexistindo qualquer razão no tocante à assertiva de que há tributação em dobro sobre os mesmos fatos geradores;

t) no caso, da NFLD 37.096.656-2, cujos valores da retenção foram aferidos indiretamente, tendo sido utilizado como critério o relatório emitido pela própria empresa, deve-se ter em mente que esta notificação foi lançada por arbitramento pelo simples fato de a empresa ter se recusado a apresentar as notas fiscais para serem analisadas pela autoridade fiscal. Ora, se os documentos originais não foram apresentados, muito menos as GFIP's dos prestadores, verifica-se, facilmente, a impossibilidade de aproveitamento de qualquer valor incluído nessa notificação;

u) de igual modo, a NFLD 37.055.345-4, apesar de se referir às notas fiscais apresentadas, também não foram acompanhadas pelas GFIP dos prestadores. Tal exigência, além de estar prevista no inciso II do art. 447 da IN3, de 2005, também é complementada pela obrigação acessória a ser cumprida pelas empresas contratantes, conforme consta do 425 da mesma IN e §6º art. 219 do Decreto 3.048/99 (obrigação da contratante de manter arquivos por empresa contratada, com notas fiscais de serviços, GFIP);

v) por sua vez, eventuais valores contidos em Notificação Fiscal (NFLD) ou LDC, relativos à obra, de acordo com o inciso I do art. 448 da IN SRP 3, de 2005, somente são convertidos em área regularizada, em relação aos valores apurados com base em folhas de pagamento ou resultante de eventual lançamento de débito por responsabilidade solidária. Nesse sentido, considerando que as NFLD 37.096.655-4, 37.096.656-2 e 37.055.345-4 se referem a lançamentos relacionados à retenção, isto é, obrigação principal do contratante na qualidade de responsável tributário, novamente resta demonstrada a insubsistência do pedido do contribuinte;

x) além disso, registre-se que o art. 474 trata, especificamente da segmentação em relação aos fatos geradores, determinando que haja lançamentos distintos, conforme a sua natureza. Dessa forma, serão lavrados documentos separados para as contribuições referentes à aferição da mão-de-obra total; as referentes à remuneração da mão-de-obra própria da empresa fiscalizada, as apuradas por responsabilidade solidária e retenção. De acordo com o §2º do art. 474, no lançamento da base de cálculo da aferição indireta da mão-de-obra total, devem ser deduzidos os lançamentos das bases de cálculo referente às contribuições de mão de obra própria, bem como solidariedade e retenção;

y) no tocante aos percentuais de redução relacionados a áreas descobertas, alegação para a qual a empresa trouxe plantas e planilhas, impende observar que somente podem ser aplicados tais redutores mediante a comprovação inequívoca e idônea via projeto arquitetônico aprovado pelo órgão municipal ou projeto arquitetônico acompanhado da ART registrada no CREA, no caso de o órgão municipal não exigir a apresentação do projeto para fins de expedição de alvará/habite-se, conforme determina § 1º do art. 449 da IN 3, de 2005;

z) durante a ação fiscal, a empresa não apresentou qualquer documento que pudesse orientar a aplicação de tais percentuais, vindo a apresentá-los, somente, na fase de defesa, fls. 1611/1613. Nesse sentido, após análise da autoridade fiscal, conforme descrito à fl. 1704, concluiu-se que os documentos apresentados foram suficientes para identificar as áreas que deveriam ter aplicadas o percentual de redução;

z1) assim, da metragem total considerada para efeito do arbitramento (6.104,78 m²), foi aplicado o redutor de 50% à área de 1.333,86 m², e de 75% à área de 773,35 m², tendo sido elaborado novo ARO com as respectivas reduções, bem como aproveitamento das notas fiscais que registravam vinculação inequívoca com a obra, fls. 1710/1717;

z2) a contabilidade foi desconsiderada em razão das inexatidões apontadas pela fiscalização nos atos, entretanto, utilizou a contabilidade como critério de aferição, tendo em vista a empresa ter se recusado a apresentar os documentos relacionados às remunerações pagas aos segurados. Também menciona que a empresa contratou pessoas físicas para lhe prestarem serviços, entretanto, não cumpriu seu dever informar quem eram essas pessoas. Dessa forma, o único critério para aferir o valor devido foi a contabilidade que, por sua vez, não foi utilizada em sua função básica e original, mas como único critério que permitiu uma aferição dos valores devidos pela empresa;

z3) a fiscalização registrou ausência nas folhas de pagamento e na contabilidade de diversos segurados os quais a fiscalização do trabalho não encontrou irregularidades na contratação. A omissão de tais pessoas nos documentos próprios, apenas demonstrou que a contabilidade não registrava a real movimentação de remuneração, razão pela qual os valores devidos pela notificada deveriam ser aferidos indiretamente via arbitramento;

z4) considerando que as rubricas alimentação (PAT) e Vale Transporte guardam relação com as contribuições previdenciárias, haveria necessidade de que a contabilização fosse feita de maneira específica. Como visto nos autos, a empresa não procedeu da forma correta, tendo sido esse um dos motivos para a desconsideração da contabilidade;

z5) não ocorreu o bis in idem, pois todas as notas fiscais que estavam inequivocamente vinculadas à obra objeto do presente lançamento, conforme determina a IN SRP 3, de 2005, foram consideradas para efeito de redução do lançamento, conforme atestado pela autoridade fiscal e verificado por pelo órgão julgador. Dessa forma, não se verifica a bitributação, tão pouco qualquer ausência de prejuízo em desfavor da impugnante no sentido de não ter sido efetuado algum crédito eventual de alguma retenção. Em verdade, todas as notas fiscais e respectivas guias de recolhimento da previdência social que puderam ser vinculadas a cada uma das obras foram aproveitadas pela autoridade lançadora;

z6) a busca da verdade material pressupõe a observância, pelo sujeito passivo, do seu dever de colaboração para com a fiscalização no sentido de lhe proporcionar condições de apurar a verdade dos fatos. O contribuinte deixou de fornecer diversas informações necessárias ao andamento regular da ação fiscal, conforme descrito no relatório fiscal. Tais fatos foram comprovados conforme julgamento dos autos de infração 37.055.339-0 e 37.055.338-1, acórdãos 03.22.066 e 03.22.067, de 28/07/2008. Nesses julgamentos foi constatado que o contribuinte faltou com seu dever de colaboração haja vista ter deixado de apresentar diversos documentos relacionados com as contribuições previdenciárias, bem como informações financeiras relacionadas ao procedimento fiscal;

z7) se não há condições de se buscar a fundo a verdade material por descumprimento do dever de colaboração pelo contribuinte, a fiscalização não pode ser impedida de constituir o crédito tributário;

z8) os documentos e os esclarecimentos requisitados não foram apresentados ou prestados à fiscalização de forma a elucidar as dúvidas suscitadas pela deficiente descrição dos históricos das contas contábeis verificadas. Assim, não restou outro caminho à fiscalização senão efetuar o lançamento com as informações que possuía, apurando, de ofício, o montante que reputou devido, cabendo o ônus da prova ao contribuinte, nos termos do art. 33, §§ 3º e 4º da Lei 8.212/91;

z9) o princípio da verdade material não foi transgredido, tampouco o da tipicidade, eis que os procedimentos da fiscalização estão em absoluta consonância com as previsões legais e normativas vigentes, constante dos autos;

z10) de acordo com o § 1º do art. 316 do Código Penal Brasileiro, o excesso de exação é caracterizado pela exigência de tributo ou contribuição social, praticada por servidor público, sendo que este sabe, ou deveria saber, que tal cobrança é indevida, ou, se devida, foi empregado, na cobrança, meio vexatório ou gravoso, que a lei não autoriza. A insubsistência da alegação fica demonstrada pelo fato de que a cobrança da contribuição previdenciária está amparada pelos requisitos legais que estabelecem os procedimentos da fiscalização, demonstrando que os valores lançados são devidos pelo simples fato de o contribuinte ter descumprido as obrigações principais relacionadas às contribuições previdenciárias, nos termos do art. 37 da Lei 8.212/91;

z11) quanto à decadência, considerando que constam recolhimentos antecipados pela empresa incidentes sobre as folhas de pagamento dos segurados a seu serviço e que o crédito previdenciário foi constituído com a ciência do contribuinte em 22/06/2007, a competência mais remota para a qual poderia haver lançamento é 05/2002. Assim, no termos do §4º do art. 150 do CTN, impõe-se a retificação do presente lançamento para excluir as competências de 05/99 a 04/02;

z12) o fato de ter sido reaberto o prazo pela substituição dos documentos, não implica em nova notificação, sendo certo que a data inicial a ser considerada para efeito da contagem do período decadencial é a da primeira notificação regular ao sujeito passivo. Nesse sentido, a simples substituição dos relatórios não determina a irregularidade do lançamento. Assim, a notificação feita no dia 22/06/2007 foi o último ato do procedimento de constituição formal do crédito tributário, tornando-o oponente ao contribuinte, razão pela qual o período decadente abrange as competências 05/99 a 04/02, devendo ser mantidas inclusive as competências 05 e 06/2002, haja vista a substituição dos relatórios ter tido apenas o efeito de dilatar o prazo da impugnação, subsistindo a validade da notificação efetuada no dia 22/06/2007;

z13) quanto ao pedido de perícia deve ser indeferido. Verifica-se desnecessária, isso porque os documentos juntados ao processo pelo contribuinte ratificam a materialidade das omissões noticiadas pela auditora fiscal, autorizando o arbitramento do lançamento. Desta forma, não resta dúvida que as contribuições são exigíveis, sendo prescindível o exame de qualquer outro documento para confirmação da falta de recolhimento das contribuições;

z14) conforme informação fiscal, às fls. 1698/1705, a autoridade fiscal realizou a conferência de todos os levantamentos efetuados, considerando tanto os documentos apresentados na defesa, quanto outros verificados posteriormente pela auditoria;

z15) dessa forma, considerou-se como base de cálculo para os salários de contribuição informados na DISO os documentos (valores) relativos a prestadores de serviço (Planilha Levantamento Prestadores de Serviços, fls. 1706/1708), tendo sido todos os levantamentos e respectivos lançamentos instruídos de acordo com a Lei 8.212/91, Decreto 3.048/99 e o capítulo IV da IN/SRP 3/2005, que regulamenta a regularização de obra por aferição indireta com base na área construída e no padrão de construção;

z16) a retificação parcial do valor do débito resultou da aplicação do princípio da verdade material, tendo em vista que a empresa notificada faltou com seu dever de colaboração, circunstância que determinou o arbitramento. Não foram consideradas as notas fiscais, a partir da competência 09/2002, desacompanhadas das GFIP's dos prestadores, conforme exige o inciso II do art. 447 da IN3, de 2005;

z17) no tocante aos valores relacionados na planilha de fl. 1250, elaborada pelo contribuinte, não foram apresentados quaisquer comprovantes de recolhimentos das retenções, nem as GFIP's tendo sido observado que estes valores e aqueles representados pelas cópias de notas fiscais e guias apresentadas na impugnação não constam dos lançamentos efetuados nas NFLD's 37.096.656-2 e 37.055.345-4. Além disso, foram aplicados os percentuais de redução de 50% e 75%, tendo em vista a impugnante ter apresentado os documentos que permitiram à fiscalização analisar as áreas para as quais estes percentuais deveriam ser aplicados.

Z18) a decisão recorrida concluiu pela procedência parcial para excluir o período decadente 05/99 a 04/02, mantendo o crédito para as competências 05/02 a 09/03, indicado às folhas 1734 dos autos, conforme Demonstrativo analítico Débito Retificado em anexo (fls. 1783), do Aviso para Regularização de Obra – ARO (fls. 1710/1717).

DA ANÁLISE DO RECURSO VOLUNTÁRIO

Como se pode notar do relato do relatório fiscal e da decisão recorrida, o lançamento está devidamente constituído nos termos do art. 37 da Lei 8.212/91.

O lançamento fiscal foi arbitrado mediante aferição indireta da área construída na obra denominada CNGOB (Residencial Cônego Trindade), matrícula CEI: 08.901.02343/71, área: 6.104,78 m², período 05/99 a 09/2003, lançado na competência 09/2006, nos termos do art. 148 do CTN; art. 32, inciso II, e §§ 3º, 4º e 6º do art. 33 da Lei 8.212/91 e IN SRP 3/2005, bem como, demais dispositivo constantes do relatório Fundamentos Legais do Débito – FLD, fls. 125/129, em especial a apuração por aferição indireta na construção civil:

CONTRIBUIÇÕES DEVIDAS APURADAS POR AFERIÇÃO INDIRETA - CONSTRUÇÃO CIVIL

Competências : 09/2006

MP n. 222, de 04.10.2004, artigos 1. e 3.; Decreto n. 5.256, de 27.10.2004, art. 18, I; Lei n. 5.172, de 25.10.66 (CTN), art. 148; Lei n. 8.212, de 24.07.91, art. 33 (com a redação posterior da Lei n. 10.256, de 09.07.2001), parágrafos 3., 4. e 6.; Regulamento da Previdência Social - RPS, aprovado pelo Decreto n. 3.048, de 06.05.99, artigos 231, 234 e 235.

Foi feito com base na área edificada proporcional ao Custo Unitário Básico — CUB, fornecido pelo sindicato da categoria — SINDUSCON — (Sindicato das Empresas de Construção Civil).

O cálculo e os critérios de aferição da mão-de-obra empregada cumprem o que dispõe a Lei 8.212/91, o Regulamento da Previdência Social – RPS (Decreto 3.048/99) e Instrução Normativa 3, de 14 de julho de 2005.

Os valores e critérios utilizados constam do Aviso de Regularização de Obra - ARO, fls. 1175/1189, sendo deduzidos da notificação os valores recolhidos pela empresa para a matrícula da obra, fls. 1193/1195; bem como as notas fiscais relacionadas ao uso de concreto usinado, planilha às fls. 1197/1199; e os valores recolhidos e relacionados aos prestadores de serviços (empreiteiros e cooperativas), planilhas às fls. 1201/1203.

Da metragem total considerada para efeito do arbitramento (6.104,78 m²) foi aplicado o redutor de 50% à área de 1.333,86 m², e de 75% à área de 773,35 m², tendo sido elaborado novo ARO com as respectivas reduções, bem como aproveitamento das notas fiscais que registravam vinculação inequívoca com a obra, fls. 1710/1717.

O arbitramento se deu em razão da empresa ter deixado de exibir diversos livros e documentos em sua integralidade (Livro Diário, folhas de pagamento, Livros de Inspeção do Trabalho, notas fiscais de empreiteiras e cooperativas de trabalho, notas fiscais dos prestadores de serviços mediante cessão de mão-de-obra, outros) relacionados com as contribuições previdenciárias da obra de construção civil em epígrafe.

O contribuinte não escriturou sua contabilidade com a identificação por centro de custo para cada uma das obras realizadas, prejudicando a apuração da remuneração dos trabalhadores por obra edificada. Houve escrituração em títulos impróprios (custos de uma obra registrados em outras). Foram identificados lançamentos incorretos e escriturações de despesas relativas a obras lançadas nas contas de despesas administrativas.

Detectaram-se resumos de folhas de pagamentos contendo discriminação de rubricas não encontradas nas folhas de pagamentos ordinárias e sem os descontos previstos na legislação previdenciária, como também, folhas de pagamentos com divergência na contabilização.

Foram encontradas diversas notas fiscais relativas a materiais e serviços empregados na execução de várias obras ou serviços, contudo, não foram identificados, na contabilidade, os correspondentes registros do faturamento destas obras.

Registro de pequenas obras — DPOGR apresentando incoerência, pois há competências com lançamentos de vale transporte e auxílio alimentação (PAT) sem, contudo, registrar folhas de pagamentos. Registro de custos em obras encerradas com “habite-se” já emitido, como salários, vales transportes e auxílio alimentação, dentre outros, mencionados e com prova da documentação nos autos.

A retificação dos livros "Diário" e sua autenticação na Junta Comercial não foram consideradas pela fiscalização, tendo em vista o que determina o art. 50 da Instrução Normativa 102, de 25/04/2006, do Departamento Nacional de Registro de Comércio — DNRC, fl. 203, pois a retificação de lançamento deve ser feito no próprio livro que contém o

erro e já autenticado pela Junta Comercial, não podendo o livro já autenticado ser substituído por outro, de mesmo número ou não, contendo a escrituração retificada.

A contabilidade foi desconsiderada em razão das inexatidões apontadas pela fiscalização nos atos, entretanto, utilizou a contabilidade como critério de aferição, considerando a empresa ter se recusado a apresentar os documentos relacionados às remunerações pagas aos segurados. Dessa forma, o único critério para aferir o valor devido foi a contabilidade que, por sua vez, não foi utilizada em sua função básica e original de registro de dados corretos e completos, mas como único critério que permitiu uma aferição dos valores devidos pela empresa.

Os argumentos apresentados no recurso do contribuinte já foram apreciados na decisão recorrida que está devidamente fundamentada, como se pode notar dos autos.

Quanto à decisão recorrida, deu provimento parcial considerando o Discriminativo Analítico de Débito Retificado — DADR, em anexo (fl. 1783), justificando seu voto, fls. 1763/1782, com as razões e fundamentos.

Destarte, não há porque declarar a nulidade da decisão recorrida, pois não se vislumbrou desrespeito a princípio da imparcialidade, da ampla defesa e do contraditório, tampouco confusão na decisão.

O recorrente reclama a não entrega de arquivos digitais por parte da fiscalização. Entretanto, o lançamento se refere a arbitramento com base na área construída da edificação, utilizando o Custo Unitário Básico — CUB, fornecido pelo sindicato da categoria - SINDUSCON — (Sindicato das Empresas de Construção Civil), como consta dos autos. Para este tipo de lançamento fiscal por aferição indireta não há necessidade de arquivos digitais.

Os valores, especificações e critérios utilizados constam do Aviso de Regularização de Obra - ARO, fls. 1175/1189. As deduções efetuadas do lançamento fiscal, como os valores recolhidos pela empresa para a matrícula da obra, fls. 1193/1195, as notas fiscais relacionadas ao uso de concreto usinado, planilha às fls. 1197/1199; e os valores recolhidos e relacionados aos prestadores de serviços (empreiteiros e cooperativas), planilhas às fls. 1201/1203, estão todos demonstrados nos autos.

Ademais, as informações e documentos utilizados para subsidiar o lançamento fiscal, constantes ou não em arquivo, foram prestados pela empresa. Além de constarem nos autos foram informados pelo contribuinte. Assim, por esta razão, não houve violação ao princípio da ampla defesa e contraditório.

Os princípios da razoabilidade e da proporcionalidade não foram violados. O contribuinte assevera que a fiscalização errou na avaliação dos fatos que motivaram a desconsideração da contabilidade, no entanto, não demonstra nem comprova especificamente o erro. O lançamento fiscal está fundamentado na Lei 8.212/91 e estão demonstrados os motivos do arbitramento por aferição indireta da obra de construção civil.

Não há qualquer nulidade ou cerceamento do direito de defesa do contribuinte, pois o lançamento contém todas as informações necessárias ao seu perfeito entendimento. Todos os detalhes constam dos relatórios constantes dos autos, quais sejam: Instruções para o Contribuinte — IPC, Discriminativo Analítico do Débito — DAD, Discriminativo Sintético do Débito — DSD, Relatório de Lançamentos — RL, Fundamentos

Legais do Débito — FLD, Relatório Fiscal — REFISC, diversas planilhas descritivas dos levantamentos e o aproveitamento de recolhimentos;

Não houve erro material de cálculo pela não dedução dos valores relativos à mão-de-obra terceirizada empregada nas obras. Também não houve cobrança de tributo em duplicidade (*bis in idem*).

Os autos foram revistos e retificados, conforme informação fiscal à fls. 1698/1705, sendo acatado, inclusive, o pedido de redução dos percentuais estabelecidos no artigo 449 da IN SRP 3/2005, consoante Lei 8.212/91.

Após análise de todas as provas apresentadas pelo contribuinte, os documentos que permitiram retificar o lançamento foram aproveitados, conforme informação fls. 1706/1708, bem como elaboração de novo ARO, fls. 1710/1717.

Dessa forma, em relação às notificações relacionadas à retenção dos 11% destacada na notas fiscais dos prestadores — Notificação Fiscal de Lançamento de Débito (NFLD) 37.055.345-4, 37.096.655-4, 37.096.654-2, todas as notas fiscais e quaisquer documentos que puderam ser vinculados a quaisquer das obras analisadas durante o procedimento fiscal, foram deduzidas daquela notificação. Contudo, os documentos que não atenderam aos requisitos dos dispositivos presentes na impugnação, isto é, especialmente a ausência de GFIP's, não foi considerada para efeito de retificação do lançamento.

Assim, a alegação de que a fiscalização resiste a retificar o presente crédito tributário quanto às remunerações contidas nas notas fiscais de terceiros, lançadas nas NFLD 37.096.655-4, 37.096.656-2 e 37.055.345-4, é improcedente, considerando que o aproveitamento de eventuais recolhimentos e créditos em favor do sujeito passivo foram efetuados nos lançamentos mencionados, inexistindo qualquer razão no tocante à assertiva de que há tributação em dobro sobre os mesmos fatos geradores (*bis in idem*). O contribuinte não demonstra especificamente quais os valores cobrados em dobro.

No caso, da NFLD 37.096.656-2, cujos valores da retenção foram aferidos indiretamente, sendo utilizado como critério o relatório emitido pelo contribuinte, deve-se ter em mente que esta notificação foi lançada por arbitramento pelo simples fato de a empresa ter se recusado a apresentar as notas fiscais para serem analisadas pela autoridade fiscal. Ora, se os documentos originais deixaram de ser apresentados, muito menos as GFIP's dos prestadores, verifica-se, facilmente, a impossibilidade de aproveitamento de qualquer valor incluído nessa notificação. Não se pode considerar crédito do contribuinte sem sua certeza e liquidez;

Igual modo a NFLD 37.055.345-4, apesar de se referir às notas fiscais apresentadas, também não foram acompanhadas pelas GFIP dos prestadores. Tal exigência, além de estar prevista no inciso II do art. 447 da IN3, de 2005, também é complementada pela obrigação do contratante de manter arquivos por empresa contratada, com notas fiscais de serviços, GFIP, conforme art. 425 da mesma IN e §6º art. 219 do Decreto 3.048/99.

De outro modo, eventuais valores contidos em Notificação Fiscal (NFLD) ou LDC, relativos à obra, de acordo com o inciso I do art. 448 da IN SRP 3, de 2005, somente são convertidos em área regularizada, em relação aos valores apurados com base em folhas de pagamento ou resultante de eventual lançamento de débito por responsabilidade solidária. Nesse sentido, considerando que as NFLD 37.096.655-4, 37.096.656-2 e 37.055.345-4 se referem a lançamentos relacionados à retenção, isto é, obrigação principal do contratante na

qualidade de responsável tributário, novamente resta demonstrada a insubsistência do pedido do contribuinte, conforme consta da decisão recorrida.

Registre-se que o art. 474 trata da segmentação em relação aos fatos geradores, determinando que haja lançamentos distintos, conforme a sua natureza. Dessa forma, serão lavrados documentos separados para as contribuições referentes à aferição da mão-de-obra total; as referentes à remuneração da mão-de-obra própria da empresa fiscalizada, as apuradas por responsabilidade solidária e retenção. De acordo com o §2º do art. 474, no lançamento da base de cálculo da aferição indireta da mão-de-obra total, devem ser deduzidos os lançamentos das bases de cálculo referente às contribuições de mão-de-obra própria, bem como solidariedade e retenção.

Assim sendo, não há que se falar em erro material de cálculo pela não dedução dos valores relativos à mão-de-obra terceirizada empregada nas obras, nem em lançamento duplo (*bis in idem*), tampouco, que os valores de remuneração de mão-de-obra contidos em notas fiscais relativas à obra em epígrafe foram lançados nas NFLD 37.096.656-2, 37.096.655-4 e 37.055.345-4. O contribuinte não demonstra especificamente, nem prova nos autos, quais seriam esses valores.

O lançamento fiscal por meio de aferição indireta foi correto, com base na área construída e no padrão da obra, uma vez que a contabilidade apresenta diversas irregularidades que impediram o desenvolvimento regular do procedimento fiscal. Correto o lançamento com base no art. 148 do CTN, os parágrafos 3º, 4º e 6º do artigo 33 da Lei 8.212/91 e no art. 473 da IN/SRP 3, de 14/07/2005.

Quanto aos critérios de aferição adotados pela fiscalização com base na IN SRP 3 de 2005, não se tem a aplicação retroativa da legislação, pois a legislação aplicável ao lançamento foi Lei 8.212/91, vigente à época dos fatos geradores, nos moldes do art. 144, caput, do CTN. Contudo, como destaca o § 1º do art. 144 do CTN, a administração tributária pode instituir novos critérios de apuração de aferição, sem contrariar o texto da Lei 8.212/91, como foi o caso da aplicação da IN SRP 3 de 2005, vigente no momento do lançamento fiscal.

Aplicável à notificação os incisos II e III do art. 447 da IN 3, de 2005, no período de 02/1999 a 09/2002, que determinam que a remuneração relativa à mão-de-obra terceirizada (empreiteiras, subempreiteiras e cooperativas), somente será convertida em área regularizada, ou seja, deduzida do arbitramento, caso os recolhimentos possam ser inequivocamente vinculados à obra, ou seja, declarados em GFIP, vinculados à matrícula CEI da obra e as notas fiscais de serviços;

No período a partir de outubro de 2002, a conversão em área regularizada, conforme exigia o inciso III do art. 447 da IN 3, somente ocorreria nos casos em que as remunerações declaradas em GFIP referente à obra, com comprovante de entrega, emitidas pelo empreiteiro ou pelo subempreiteiro, mediante comprovação do recolhimento dos valores retidos correspondentes;

O contribuinte requer que seja o procedimento adotado pela fiscalização até setembro/2002 para a conversão da remuneração de empreiteiros/subempreiteiros em área construída (incisos II e III do art. 447 da IN 3, de 2005) também seja adota para as competência a partir de outubro/2002 (inciso III do art. 447 da IN 3).

Todavia, os requisitos para a conversão são os mesmos, ou seja, GFIP vinculada à matrícula CEI da obra e as notas fiscais de serviços. O que diferencia é a comprovação do recolhimento. Isto já foi observado pela fiscalização quando do lançamento. O contribuinte não demonstra, especificamente, a falta de inclusão de possíveis notas fiscais, no caso, apenas pleiteia genericamente.

Há obrigação da apresentação do Livro Diário de 2006 pela empresa, considerando que a exigibilidade tem início a partir de 90 dias após a ocorrência dos fatos geradores e não com o encerramento do exercício, conforme estabelece o § 13 do art. 225 do Regulamento da Previdência Social – RPS, aprovado pelo Decreto 3.048/99.

O contribuinte menciona que há recolhimentos ainda não apropriados, no entanto, não demonstra especificamente nos autos quais são. Argumentos sem comprovação não são suficientes para a desconstituir o lançamento fiscal.

Quanto à decadência das competências maio e junho de 2002, consta recolhimento antecipado para a competência 05/2002, conforme relatório RDA - Relatório de Documentos Apresentados, fl. 19. O crédito previdenciário foi constituído com a ciência do contribuinte em 28/06/2007, fl. 3. Assim, no termos do §4º do art. 150 do CTN, a competência 05/2002 está decadente.

A competência 06/2002, apesar de possuir recolhimento antecipado, fl. 59, não se encontra decadente, pois poderia ser cobrada na data da ciência do lançamento fiscal pelo contribuinte em 28/06/2007, fl. 3.

O fato de ter sido reaberto o prazo pela substituição dos documentos não implica em nova notificação, sendo certo que a data inicial a ser considerada para efeito da contagem do período decadencial é a da primeira ciência da notificação regular ao contribuinte em 28/06/2007, fl. 3. A simples substituição de relatórios não determina a irregularidade do lançamento. A substituição dos relatórios apenas dilatar o prazo da impugnação, subsistindo a validade da notificação efetuada no dia 28/06/2007.

O contribuinte não contesta especificamente os argumentos, as planilhas, os cálculos apresentados pela fiscalização. Apenas de maneira genérica contesta o lançamento fiscal, que não tem o condão de desconstituir o crédito. Os argumentos e documentos apresentados foram analisados pela autoridade fiscal que retificou o lançamento justificando, fundamentando e demonstrando os cálculos retificados. A decisão recorrida analisou o lançamento e os argumentos e documentos trazidos pelo contribuinte, dando provimento parcial ao contribuinte, excluindo o período decadente.

O contribuinte deveria apresentar, por obra de construção civil, planilha contendo os valores dos salários de contribuição, os recolhimentos efetuados, as deduções legais de prestadores de serviços, os registros desses documentos na contabilidade, isso facilitaria o confronto dessas informações com os valores lançados pela fiscalização, entretanto, não fez.

Cabe a autoridade administrativa aplicar as determinações legais e zelar pelo cumprimento da obrigação tributária, respeitando o princípio da legalidade. A lei e as normas em vigor, cuja invalidade ou inconstitucionalidade não foi declarada, devem ser cumpridas pela administração pública por força do ato vinculado. Não é possível, no âmbito administrativo,

Processo nº 10120.005328/2007-94
Acórdão n.º **2803-002.573**

S2-TE03
Fl. 2.021

afastar aplicação de legislação nos termos do art. 26-A do Decreto nº. 70.325/72, acrescentado pela MP nº 449/2008.

O crédito tributário encontra-se revestido das formalidades legais do art. 142 e § único, e arts. 97 e 114, todos do CTN, com período apurado, discriminação dos fatos geradores por intermédio do Relatório Fiscal - REFISC; com Discriminativo do Débito - DD; as Instruções para o Contribuinte – IPC; os Fundamentos Legais do Débito – FLD; a identificação do contribuinte, identificação do Auditor Fiscal notificante; e demais informações constantes dos autos, consoante artigo 33 da Lei 8.212/91.

CONCLUSÃO

Pelo exposto, voto em dar provimento parcial ao recurso para reconhecer a decadência da competência 05/2002, nos termos do art. 150, parágrafo 4º do CTN.

(Assinado digitalmente)

Helton Carlos Praia de Lima



Ministério da Fazenda

PÁGINA DE AUTENTICAÇÃO

O Ministério da Fazenda garante a integridade e a autenticidade deste documento nos termos do Art. 10, § 1º, da Medida Provisória nº 2.200-2, de 24 de agosto de 2001 e da Lei nº 12.682, de 09 de julho de 2012.

Documento produzido eletronicamente com garantia da origem e de seu(s) signatário(s), considerado original para todos efeitos legais. Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001.

Histórico de ações sobre o documento:

Documento juntado por HELTON CARLOS PRAIA DE LIMA em 15/08/2013 17:28:25.

Documento autenticado digitalmente por HELTON CARLOS PRAIA DE LIMA em 15/08/2013.

Documento assinado digitalmente por: HELTON CARLOS PRAIA DE LIMA em 15/08/2013.

Esta cópia / impressão foi realizada por MARIA MADALENA SILVA em 22/10/2019.

Instrução para localizar e conferir eletronicamente este documento na Internet:

1) Acesse o endereço:

<https://cav.receita.fazenda.gov.br/eCAC/publico/login.aspx>

2) Entre no menu "Legislação e Processo".

3) Selecione a opção "e-AssinaRFB - Validar e Assinar Documentos Digitais".

4) Digite o código abaixo:

EP22.1019.09087.JNC9

5) O sistema apresentará a cópia do documento eletrônico armazenado nos servidores da Receita Federal do Brasil.

Código hash do documento, recebido pelo sistema e-Processo, obtido através do algoritmo sha1:

C18DB71E8234FE792EDA33CEB090E45294586131