



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

Processo nº 10120.005852/2007-65
Recurso nº 999.999 Voluntário
Acórdão nº 2403-002.740 – 4ª Câmara / 3ª Turma Ordinária
Sessão de 11 de setembro de 2014
Matéria CONTRIBUIÇÃO SOCIAL PREVIDENCIÁRIA
Recorrente MAIA E BORBA S.A.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

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

PREVIDENCIÁRIO - CUSTEIO - IRREGULARIDADE NA LAVRATURA DA NFLD - INOCORRÊNCIA.

Tendo o fiscal autuante demonstrado de forma clara e precisa os fatos que suportaram o lançamento, oportunizando ao contribuinte o direito de defesa e do contraditório, bem como em observância aos pressupostos formais e materiais do ato administrativo, nos termos da legislação de regência, especialmente artigo 142 do CTN, não há que se falar em nulidade do lançamento.

PREVIDENCIÁRIO - CUSTEIO - ALEGAÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE DA LEGISLAÇÃO ORDINÁRIA - NÃO APRECIÇÃO NO ÂMBITO ADMINISTRATIVO.

A legislação ordinária de custeio previdenciário não pode ser afastada em âmbito administrativo por alegações de inconstitucionalidade, já que tais questões são reservadas à competência, constitucional e legal, do Poder Judiciário.

Neste sentido, o art. 26-A, caput do Decreto 70.235/1972 e a Súmula nº 2 do CARF, publicada no D.O.U. em 22/12/2009, que expressamente veda ao CARF se pronunciar acerca da inconstitucionalidade de lei tributária.

PREVIDENCIÁRIO - CUSTEIO - AFERIÇÃO INDIRETA.

Ocorrendo recusa ou sonegação de qualquer documento ou informação, ou sua apresentação deficiente, o Fisco pode, sem prejuízo da penalidade cabível, inscrever de ofício importância que reputar devida, utilizando o critério proporcional à área construída para apuração dos valores devidos a título de mão de obra.

PREVIDENCIÁRIO - CUSTEIO - NOTIFICAÇÃO FISCAL DE LANÇAMENTO DE DÉBITO - ACRÉSCIMOS LEGAIS - JUROS E

**MULTA DE MORA - ALTERAÇÕES DADAS PELA LEI 11.941/2009 -
RECÁLCULO DA MULTA MAIS BENÉFICA - ART. 106, II, C, CTN**

Até a edição da Lei 11.941/2009, os acréscimos legais previdenciários eram distintos dos demais tributos federais, conforme constavam dos arts. 34 e 35 da Lei 8.212/1991. A Lei 11.941/2009 revogou o art. 34 da Lei 8.212/1991 (que tratava de juros moratórios), alterou a redação do art. 35 (que versava sobre a multa de mora) e inseriu o art. 35-A, para disciplinar a multa de ofício.

Visto que o artigo 106, II, c do CTN determina a aplicação retroativa da lei quando, tratando-se de ato não definitivamente julgado, lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática, princípio da retroatividade benigna, impõe-se o cálculo da multa com base no artigo 61 da Lei 9.430/96 para compará-la com a multa aplicada com base na redação anterior do artigo 35 da Lei 8.212/91 (presente no crédito lançado neste processo) para determinação e prevalência da multa de mora mais benéfica.

Ressalva-se a posição do Relator, vencida nesta Colenda Turma, na qual se deve determinar o recálculo dos acréscimos legais na forma de juros de mora (com base no art. 35, Lei 8.212/1991 c/c art. 61, § 3º Lei 9.430/1996 c/c art. 5º, § 3º Lei 9.430/1996) e da multa de ofício (com base no art. 35-A, Lei 8.212/1991 c/c art. 44 Lei 9.430/1996), com a prevalência dos acréscimos legais mais benéficos ao contribuinte.

Recurso Voluntário Provido em Parte

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, dar provimento parcial ao recurso para determinar o recálculo da multa de mora de acordo com o disposto no art. 35, caput, da Lei 8.212/91, na redação dada pela Lei 11.941/2009 (art. 61, da Lei no 9.430/96), prevalecendo o valor mais benéfico ao contribuinte.

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, Elfas Cavalcante Lustosa Aragão Elvas, Marcelo Magalhães Peixoto e Daniele Souto Rodrigues.

Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário apresentado contra Acórdão nº 03-32.792 – 6ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento de Brasília - DF que julgou procedente em parte a autuação por descumprimento de obrigação principal, NFLD – Notificação Fiscal de Lançamento de Débito nº. 37.096.650-3 com valor consolidado inicial de R\$ 343.198,17 retificado para R\$ 191.683,95.

O crédito previdenciário se refere às contribuições previdenciárias destinadas à Seguridade Social correspondente às parcelas devidas pela empresa, incluindo o financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho- SAT/RAT, à parte dos segurados empregados e as destinadas a Terceiros - outras entidades e fundos, lançado na competência 09/2006.

De acordo com o Relatório Fiscal, fls. 99/110, o lançamento foi arbitrado mediante aferição indireta da área construída na obra denominada Residencial Maison Constance, matrícula CEI 38.780.01590/79, correspondendo a 13.003,69 m².

Ainda o Relatório Fiscal informa que o contribuinte atua como empresa do ramo de construção civil, estabelecida em Goiânia, com empreendimentos localizados em Goiás e em outras Unidades da Federação, bem como a exploração concomitante de outras atividades empresariais, tais como: concessão para exploração de terminais rodoviários e gerenciamento e administração de shoppings centers. Na atividade de construção civil a empresa executou obras por administração, por empreitada total e por incorporação. Prestou também serviços, realizou empreitadas parciais e executou pequenas obras.

O Relatório da decisão de primeira instância, às fls. 1205, relaciona os motivos da desconsideração da contabilidade que determinou então o procedimento de arbitramento:

a) A empresa deixou de exibir diversos livros e documentos em sua integralidade relacionados com as contribuições previdenciárias tais como: (Livro "Diário" do exercício de 2006; folhas de pagamento relativas às obras, planilha fls. 112/116; Livros de Inspeção do Trabalho, planilha fls. 118; notas fiscais de empreiteiras e cooperativas de trabalho, planilha fls. 120/289; 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 centros de custo que, no caso das construtoras, representa cada urna das obras realizadas; prejudicando a precisa apuração da real movimentação de remuneração dos trabalhadores de cada obra

edificada. Além disso, após reconhecer a irregularidade praticada, não logrou êxito em corrigir a situação, 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. 290/292;

c) Nos exercícios de 2003 e 2004 constatou-se que a empresa possui uma terceira escrituração contábil referente a uma re-ratificação da retificação (Livros Diários nº 63, 67 e 68). 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. 294/307;

e) Nos exercícios de 2003 e 2005 identificou-se escriturações de despesas relativas a obras lançadas nas contas de despesas administrativas (5.02.42) e administração do terminal rodoviário de Goiânia (5.02.40), conforme planilha, fls. 307/309;

f) Nos exercícios de 2004 e 2005 apurou-se lançamentos 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, conforme planilha, fls. 311;

g) No exercício de 2000 a empresa deixou de registrar em sua contabilidade as notas scais nos 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) Nas competências 10/2000 a 01/2001 detectou-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. Tais documentos foram apreendidos mediante a lavratura do ÁGD i) Nos exercícios de 2000 a 2005 identificou-se inúmeras folhas de pagamentos com divergência na contabilização, conforme planilha, fl. 377, tendo sido anexadas diversas cópias das folhas correspondentes, fls. 328/428;

J) Nos exercícios de 2000, 2001 e 2003, constatou-se 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. 489;

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. 491/572;

1) 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) seIn, contudo, registrar folhas de pagamentos, conforme planilha fls. 524/526;

m) Nos exercícios 2000 a 2002 apurar-se-á 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, 578/583;

n) Nos exercícios 2000 a 2002 a empresa efetuou diversos lançamentos, registrando custos em obras com carta de habite-se já emitida, isto é, encerradas, tendo sido observados registros de salários, vales transportes e auxílio alimentação, conforme planilha e fotocópias das cartas de habite-se, fls. 585/596;

O Relatório Fiscal aponta que, constatadas as irregularidades apontadas, considerando-se que tais procedimentos comprometeram a avaliação da real movimentação da remuneração paga aos segurados empregados, houve a aferição da base de cálculo das contribuições de acordo com a previsão legal contida no § 4º do art. 33 da Lei nº 8.212, de 1991, bem como o § 3º e 6º.

Ainda, em relação ao critério adotado para aferição da base de cálculo, o Relatório da decisão de primeira instância aponta:

Conforme já mencionado, o critério adotado para aferição da base de cálculo i) o cálculo proporcional à área construída da obra do "Residencial Maison Constance", matrícula CEI n° 38.780.01590/79, de acordo com os procedimentos previstos na legislação previdenciária, executada pela notificada em regime de empreitada global, correspondendo à 14.6213,97 m² (responsabilidade da notificada igual a 88,89"/0, equivalente a 13.003,69m²), de acordo com o relatório fiscal, devidamente evidenciado pelo Aviso de Regularização de Obra — ARO, nu 598/606, tendo sido deduzidos da notificação os valores recolhidos pela empresa e identificados em seu conta corrente na matrícula da obra, ns. 607; bem como as notas fiscais relacionadas ao uso de concreto usinado, planilha à H. 608/609; e os valores recolhidos e relacionados aos prestadores de serviços (empreiteiros e cooperativas), planilhas às nu 610/616.

O período objeto da NFLD, conforme o Relatório Discriminativo Sintético de Débito - DSD, é de 01/09/2006 a 30/09/2006.

Conforme o Aviso para Regularização de Obra — ARO, às fls. 1143 a data de emissão do ARO é de 30/09/2006 corresponde à data de início da obra, que é de 01/01/2000, e a data de término da obra, que é de 31/01/2003.

A Recorrente teve ciência da NFLD no dia 28.06.2007, conforme fls. 01.

Contra a autuação, a Recorrente apresentou impugnação tempestiva onde alega, conforme o Relatório da decisão de primeira instância:

Preliminarmente

1) Questiona a exigüidade do tempo para apresentação da impugnação, fato que prejudicou a defesa, dificultando e impedindo a agilidade da mesma;

2) Os auditores-fiscais recusaram-se a entregar à impugnante os arquivos da ação fiscal em meio magnético (CD), o que tornou maior a dificuldade, impedindo que o trabalho de defesa fosse realizado com a precisão, agilidade e meios necessários;

Erros de direito e de fato na desconsideração da contabilidade

3) O prazo para apresentação do Livro Diário de 2006 (um dos fundamentos para o arbitramento) tem início apenas em 31/07/2007, sendo assim, a empresa não estaria obrigada a apresentar a contabilidade do ano de 2006, tendo em vista o último TLAD expedido ter sido lavrado em 01/02/2007, evidenciando a ausência de fundamento para o arbitramento;

4) Ao contrário do que afirma a fiscalização, as folhas de pagamentos das diversas obras indicadas no item 5.1.b do relatório fiscal foram apresentadas, razão pela qual foram anexadas à presente impugnação;

5) Não compreende o conteúdo da informação prestada pela fiscalização no item 5.1.2 do Relatório Fiscal — Planilha elaborada com a relação de Notas Fiscais de Empreiteiras com o seguinte layout: notas fiscais apresentadas pela empresa, notas fiscais não Apresentadas e a diferença apurada; beira como a Relação de Notas Fiscais das Cooperativas de Trabalho, com layout idêntico;

6) Não entende os objetivos que levaram os agentes do fisco a escreverem os subitens 5.1.1 e 5.1.2 do Relatório Fiscal ora fustigado. Em um momento reclamais da falta de detalhamento na escrituração, em seguida, a empresa apura centro de custo detalhado também pelo custo líquido, sem que haja qualquer proibição para assim proceder. Evidenciando a contradição, os agentes do fisco informam que o procedimento não pode ser aceito.

7) Não concorda com a posição adotada pela fiscalização de que a contabilidade não foi escriturada por centros de custo. A empresa tem bastante tempo no mercado e passou por diversas fiscalizações. Nessas oportunidades, sua contabilidade sempre foi considerada regular. Afirma que a decisão tomada pela autoridade lançadora baseou-se em avaliação pessoal com excesso de rigor e comodismo em busca de facilidades. A prova de que a escrituração está identificada por centros de custo está no Recibo de Entrega de Arquivos Digitais e Relatório de Resumo de Validação de Arquivo, anexos ao pedido de re-análise, protocolado em 05/10/2006, conforme documentos anexados à impugnação;

8) *Questiona o fato de a contabilidade estar sendo desconsiderada no lançamento da presente notificação, contudo, em outros lançamentos (Notificação Fiscal de Lançamento de Débito (NFLD's 37.096.656-2, 37.055.353-5, 37.055.346-2), os registros contábeis ram utilizados corno base para cobrança pela fiscalização;*

9) *Em outros momentos, a contabilidade foi apresentada à fiscalização previdenciária que autorizou a emissão de Certidões Negativas de Débitos, regularizando 30, das 34 obras autuadas. Nessas oportunidades não houve argüição de que a escrituração contábil estaria em desacordo com as exigências legais. Assim, demonstra-se que quase a totalidade das obras submeteram-se ao crivo da fiscalização mediante exame da contabilidade e da documentação necessária para aferir a regularidade das obras. Tal circunstância evidencia o arbítrio exagerado dos agentes fiscais ao desconsiderarem a contabilidade da impugnante, imputando débito astronômico apenas por escolher o caminho mais fácil para conduzir seus procedimentos;*

10) *Não procede a informação prestada pela fiscalização de que os livros 63, 67 e 68 são re-ratificações de escriturações anteriores. Esses documentos foram reimpressos em razão do extravio dos originais, tendo sido observados todos os preceitos contidos nas normas do DNRC. Os livros foram registrados na Junta Comercial com a mesma numeração, mas com protocolos diferentes. A nota de extravio foi devidamente publicada e registrada. O livro 63 refere-se ao período de 01 a 09/2003. Entretanto, por erro material, os livros 64, 65 e 66, abrangeram o mesmo período, contudo, os lançamentos feitos nestes são idênticos àqueles presentes no livro 63. O mesmo erro repetiu-se nos livros 67 e 68. Além disso, essas observações combinadas com a manifestação acerca da ausência de centros de custo, demonstram que os agentes fiscais nem tocaram os livros apresentados, pois se assim tivessem feito teriam percebido que os mesmos tratavam-se de reimpressão dos valores lançados nos demais;*

11) *Em relação à informação prestada no item 5.3 do Relatório Fiscal, a empresa afirma que a escrituração foi refeita consoante orientação da auditora Vanuza de Oliveira Leme coro o objetivo de obter a Certidão Negativa de Débito da obra CAIPE, matrícula nº 39.380.01.948/78;*

12) *Quanto ao item 5.14, os menores aprendizes prestaram serviços na administração da obra RODEX, tendo sido efetuados lançamentos no sistema para pagamento dos encargos decorrentes de tal prestação;*

13) *As autuações lavradas pela Delegacia Regional do Trabalho caracterizam vínculo empregatício após o exaurimento das instâncias administrativas de julgamento. Ademais, nos casos específicos, as decisões proferidas até o momento foram favoráveis à impugnante;*

14) Referente ao item 5.6, ao contrário, do que afirma a fiscalização, as folhas de pagamentos das obras foram exibidas e estão totalizadas de acordo com a legislação previdenciária. A existência de eventuais divergências decorre da necessidade de emissão de folhas complementares que atendem situações específicas (rescisão de contrato de trabalho, rescisão complementar, dissídios ou acordos coletivos, pendências judiciais, etc);

15) Afirma que instruções normativas não obrigam o contribuinte, tendo em vista o Princípio da Legalidade vigente no país,

16) No item 5.10 deve ser destacado que o Vale Transporte e o Programa de Alimentação do Trabalhador não são fatos geradores de contribuições previdenciárias;

17) Em relação ao item 5.9, registre-se que à presunção de legitimidade do atos administrativos é limitada, relativa e a utilização de indícios apenas não produz os resultados que a fiscalização pretende ao desconsiderar a contabilidade da impugnante;

18) Ainda no item 5.9, as siglas utilizadas pela impugnante para identificação das obras são mais do que suficientes para serem utilizadas pela fiscalização;

19) Registra que houve caracterização de desvio de poder à medida que os agentes fiscais tinham a intenção premeditada de prejudicar a defendente.

20) A inexistência de registro de folhas d(pagamentos na conta DPOGR ocorreu por se tratar de pequenas obras, serviços de curto prazo prestados por empregados cuja atividade não completava o ciclo mensal, isto é, muitas obras de pequeno porte prestadas pelos mesmos empregados cuja remuneração era contabilizada na folha de pagamento da Administração;

21) Os registros de custos em obras encerradas, item 5.11, são justificados pelo fato de as obras executadas pelas empresas de construção serem garantidas por 5 anos após seu término, sendo naturais e necessários os pequenos reparos que surgem durante esse período, tais como: vazamentos, infiltrações, déficits de materiais, conserto de pinturas, etc;

Cerceamento de defesa

22) Não foram apresentadas explicações detalhadas dos fatos que motivaram os agentes fiscais a apurarem as contribuições previdenciárias por arbitramento. Além disso, a fiscalização limitou-se a afirmar que a base de cálculo foi lançada conforme determina a Instrução Normativa nº 3, de 2005, demonstrando, assim, a falta de clareza e precisão do relatório fiscal, situação que caracteriza cerceamento de defesa;

23) A obra foi executada em período; anterior (02/2002 a 07/2006), demonstrando que os auditores fundamentaram a apuração do crédito previdenciário em ato normativo que não existia à época da ocorrência dos fatos geradores;

24) A edição de diversos atos normativos durante o período de execução da obra não pode prejudicar o contribuinte, tendo em vista que o art. 146 do CTN disciplina que a mudança de critérios jurídicos adotados pela autoridade administrativa somente pode ser efetivada em relação a fatos ocorridos após a introdução dos novos critérios;

Ausência de motivação para a aferição indireta

25) A aferição indireta somente é autorizada nas condições específicas previstas na Lei nº 8.212, de 1991, art. 33, §§ 3º e 4º isto é, quando houver recusa da exibição, sonegação e apresentação deficiente de documentos, tendo sido demonstrado que tais ocorrências não acontecerem durante a ação fiscal;

26) A notificação é nula pela falta dos elementos essenciais para o arbitramento: fundamentação legal precisa, transparência, lógica de apuração da base de cálculo, compatibilidade de valores e relatório discriminado e circunstanciado;

27) Os valores pagos a título de mão-de-obra terceirizada não foram deduzidos totalmente, superestimando a contribuição apurada na Notificação Fiscal de Lançamento de Débito (NFLD), conforme demonstrado em planilha anexa;

28) Os valores de mão-de-obra de terceiros contidos nas notas fiscais com retenção e acompanhadas de guias de recolhimento não foram deduzidas, conforme demonstrado em planilha anexa;

29) Os valores lançados nas NFLD's 37.096.656-2 e 37.055.345-4, referentes aos valores de cessão de mão-de-obra com notas fiscais não apresentadas e com guias não apresentadas, respectivamente, considerados de responsabilidade da Administração, devem ser deduzidos nos cálculos da presente notificação;

30) Não foram aplicados os redutores de 50% ou 75%, conforme o caso, nas áreas de playground, jardim, garagem, varanda, quintais, etc;

Legalidade e deveres instrumentais tributários

31) Só a lei poderia criar deveres instrumentais (obrigações acessórias) e estes não se confundem com os tributos especificamente (obrigações principais), circunstância que não 'j' • autoriza aos agentes do fisco, nas hipóteses de descumprimento de tais deveres, aumentar o pagamento dos tributos. O descumprimento da obrigação acessória tem apenas o efeito de aplicação de sanção.

32) Desta forma, 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 desconsideração da contabilidade, razão pela qual requer a improcedência ou a declaração de nulidade do presente lançamento.

Concluindo, requer a declaração de invalidade do lançamento tributário ou sua retificação, tendo em vista os erros de cálculos praticados pela não dedução dos valores relativos à mão-de-obra terceirizada.

Pleiteia, ainda, a realização de perícia na contabilidade para que seja verificada a adequação às exigências do Conselho Federal de Contabilidade e do Regulamento da Previdência Social, tendo sido indicado a HEU Assessoria contábil, na pessoa de seu dirigente, Prof. José Ubiratam Costa.: Júnior, CRC-GO 11.520, bem como a análise dos documentos que comprovam os recolhimentos, fls. 734/942.

Após a Impugnação, houve a impetração de Aditamento à Impugnação, conforme o Relatório da decisão de primeira instância:

Em 15/02/2008, a empresa protocolizou aditamento à impugnação, fls.952/957, repetindo diversas manifestações de inconformidade apresentadas na impugnação.

Além disso anexou algumas cópias do projeto da obra em epígrafe (Residencial Maison Constance) procurando demonstrar o direito de serem aplicados os redutores de 50% e 70% previstos nos artigos 444 e 449 da Instrução Normativa SRP nº 2003, de 2005. Afirma, também, o seguinte:

1) Erros grosseiros foram cometidos pelas autoridades fiscais, pois lançaram valores indevidos na notificação NFLD na medida em que deixaram de descumprir o art. 449, que prevê a redução de 50% ou 75%, nas áreas de playground, pilotis, garagem, varanda, quintais etc. Circunstância que, conforme documentos anexos, fls. 790, fariam com que a área construída a ser arbitrada fosse reduzida para 10.865,66 m2, fl. 783;

2) Não é possível admitir o arbitramento como foi realizado pela fiscalização, invertendo o ônus da prova, tendo em vista o lançamento ser procedimento vinculado, afastando-se dos princípios básicos do Direito;

3) O Relatório Fiscal não é claro e preciso, conforme determina a legislação ; pois omite os procedimentos, o raciocínio lógico e os dispositivos legais e a sua correlação com os fatos que ensejaram a apuração, inexistindo autorização para o procedimento de aferição indireta do crédito tributário;

4) O art. 448, inciso I, da IN 3/05, determina que será convertida em área regularizada a remuneração contida em NFLD ou. LDC relativas à obra. Dessa forma, os valores de remuneração de mão-de-obra conUd,os em notas fiscais relativas desta obra, lançados em NFLD da Administração, deverão .s er de lá expurgados ou de cá considerados como dedução, sob pena de se cobrar tributo duas vezes sobre o mesmo fato gerador (bis in idem). Apresenta a:, plantas para verificação da área construída e aplicação da redução, fls. 861/863;

5) A autoridade fiscal usou critérios diferentes para aferir indiretamente o valor da remuneração da mão-de-obra

empregada na obra: nesta NFLD usou a área construída e aplicou tabela do CUB; nas NFLD da Administração (DEBCAD nº 37.055.356-0, 37.096.655 -4 e 37.096.656-2) usou as notas fiscais aplicando a retenção.

Houve solicitação de Diligência Fiscal, conforme o Relatório da decisão de primeira instância:

Em 25/09/2007, os autos do processo foram baixados em diligência, fls. 948/950, com o objetivo de a autoridade lançadora manifestar-se, de forma conclusiva, acerca das alegações proferidas pela empresa, especificamente o fato de a fiscalização ter deixado de considerar as notas fiscais (mão de obra terceirizada, artigos 447 e 448 da Instrução Normativa SRP nº 3, de 2005) para efeito de dedução do valor apurado no lançamento, superestimando, assim, o valor devido pelo contribuinte (planilha às fl. 616/617, cópias de notas fiscais e guias de recolhimento, NFLD's 37.096.656-2 e 37.055.345-4), bem como acerca da alegação de não terem sido aplicados os percentuais de redução previstos nos artigos 444 e 449 da Instrução Normativa SRP nº 3, de 2005.

Ressalte-se que nó tocante aos valores relacionados na planilha à fl. 610, elaborada pela defendente, 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 i dos lançamentos efetuados nas NFLD n.ºs 37.096.656-2 e 37.055.345-4.

Antes da resposta da Auditoria-Fiscal à Solicitação de Diligência Fiscal, a empresa protocolou um segundo Aditamento à Impugnação, apresentando mais documentos para serem analisados, conforme o Relatório da decisão de primeira instância:

Razões de fato e de Direito

1) Conforme já aduzido na impugnação - a quantidade excessiva de impugnações e provas a se produzir - o legislador fixou o prazo de 30 dias para uma autuação e não para cinquenta e uma - e com fundamento no art. 16, §§ 40, alínea V e 60, do Decreto 70.235/72, requer sejam apreciadas todas as provas carreadas aos autos. O princípio da verdade material, contemplado na Lei 9.784/99, nos artigos 3º e 38, dá o suporte legal à essa afirmação;

2) A impossibilidade de apresentação dos documentos na impugnação se justifica pela quantidade exagerada de notificações fiscais e nas declarações dos fiscais quando justificam os oito meses de ação fiscal no estabelecimento da impugnante "nesta Capital, com empreendimentos localizados neste Estado e em outras unidades da Federação, bem como a exploração concomitante de outras atividades empresariais" (item 2 do Relatório Fiscal) "tendo em vista o volume e

complexidade das operações realizadas pela "empresa " (subitem 5. 2 do Relatório Fiscal);

3) Mesmo demonstrada a impossibilidade de apresentação dos documentos na impugnação por motivo de força maior, ad argumentandum, a solução para a aparente antinomia entre a limitação à atividade probatória trazida pelo § 4º do art. 16 do Decreto 70.235/72 e o art. 38 da Lei 9.784/99 que dispõe que requerimentos probatórios possam ser feitos até a tomada da decisão, deve ser a de prevalecer o art. 38 da Lei 9.784/99, que confere uniformidade ao sistema processual administrativo federal, malgrado o caráter específico do Decreto;

4) Não se pode levar às últimas conseqüências a regra atualmente vigente no § 4º do art. 16 do Decreto 70.235/72 que está a mitigar a aplicação de um dos princípios mais caros ao processo administrativo que é o da verdade material. É nesse sentido a jurisprudência.

Excesso de exação

5) Conforme já demonstrado na impugnação, os agentes fiscais cometeram excesso de exação lançando duas vezes sobre a mesma remuneração suposto crédito tributário. Daí, não há como evitar que seja ressaltada, em todas as oportunidades, a tese de que o mesmo fato gerador foi lançado duas vezes;

6) Apresente NFLD 37.055.351-9 foi apurada core base na área construída e aplicação da tabela CUB (item 6, do Relatório Fiscal), conforme consta de Aviso para Regularização de Obra expedido pelos fiscais. Assim, a Remuneração da Mão-de-obra Total - RMT despendida para construir o COOPERSEFE Blocos A B C D E F foi calculada e lançada nesta notificação fiscal (IN 3, art. 443);

7) Repetindo o que já havia informado, destaca que foram lavradas em desfavor da impugnante as NFLD nº 37.096.655-4, 37.096.656-2 e 37.055.345-4 com base na 'retenção' sobre notas fiscais de serviços prestados por terceiros, nas quais se inclui remuneração de mão-de-obra relativa à execução da obra COOPERSEFE Tarumã, sem que os valores fossem aproveitados e transformados em área regularizada. No momento em que os fiscais lavraram esta NFLD, com base na área construída, todas as remunerações da mão-de-obra necessárias para executar a obra foram lançadas;

8) Não aproveitar as remunerações de mão-de-obra contidas nas notas fiscais emitidas por serviços prestados por terceiros nesta obra e lançadas nas NFLD nº 37.096.655-4, 37.096.656-2 e 37.055.345-4 considerando-as como área regularizada, significa cobrar duas vezes o mesmo tributo, pois o fato gerador é o mesmo,

9) O art. 447 c/c art. 448, inciso I, da IN 3, impõe que os valores lançados nas três 4LD acima relativos às remunerações de mão-de-obra contida em notas fiscais de serviços prestados nesta obra sejam deduzidos da RMT "para efeito de apuração do valor da contribuição previdenciária devida";

10) As remunerações de mãos-de-obra; desta obra, lançadas em outras NFLD não foram aproveitadas, convertidas em área regularizada. Ao assim agir, os agentes do fisco praticam excesso de exação inaceitável cobrando a mesma obrigação duas vezes em NFLD distintas;

11) Todos os documentos citados acima estão em poder do fisco. A comprovação das alegações aplica-se o art. 37 da Lei 9.784/99:

Notas fiscais com guias de recolhimento

12) Sem prejuízo da alegação de bis in idem e conseqüente improcedência do lançamento, anexa-se como prova a mais do equívoco dos agentes do fisco, 'Planilha Notas Fiscais e GPS' que relaciona as notas fiscais e respectivas guias de recolhimento que se requer sejam juntadas aos autos. A planilha, para melhor identificação da elisão do débito, foi elaborada da mesma forma que os fiscais elaboraram a planilha "Cessão de mão'-de-obra - NFs não apresentadas" que acompanhou o Relatório Fiscal, bem como diversas guias de recolhimento e notas fiscais, fls. 959/1020,

Perícia

13) Requerida na impugnação inicial, explicita-se os quesitos da perícia referentes aos exames das afirmações dos fiscais quanto à desconsideração da escrituração contábil da impugnante I. Os procedimentos de escrituração contábil adotados pela empresa forma incisa todos os princípios contábeis geralmente aceitos'-e praticados"?

II. A escrituração contábil da empresa; identifica as obras por centros de custos?(subitem 5.2 do Relatório Fiscal).

III. A empresa lança em títulos próprios os fatos geradores das contribuições, conforme determina o art. 32, inciso II, da Lei 8.212/91? (subitem 5.2 do Relatório fiscal).

Concluindo o aditamento, além dos pedidos já formulados na impugnação (v.g. improcedência do lançamento), requer-se sejam os recolhimentos apresentados e as remunerações de mãos-de-obra, desta obra, lançadas em outras NFLD, convertidos em área regularizada e excluídos os valores das competências decaídas.

Segue a resposta da Auditoria-Fiscal à Solicitação de Diligência Fiscal, conforme o Relatório da decisão de primeira instância:

Prazo de duração da ação fiscal.

a) O longo prazo de duração da ação fiscal - de 25 de outubro de 2006 a 28 de junho de 2007 (oito meses) - deveu-se, entre outros, aos seguintes motivos: a) porte da empresa (mais de 50

obras para serem analisadas); b) atividades empresarias diversificadas (construtora, incorporadora, prestadora de serviços, exploração de terminais rodoviários e gerenciamento e administração de shoppings centers); c) período fiscalizado extenso (01/2000 a 09/2006); complexidade da documentação; dificuldades criadas pela empresa, tendo em morosa e deficiente apresentação dos documentos solicitados;

b) A empresa conhecia e participou ativamente do processo de levantamento ; apuração e constituição do crédito previdenciário. Durante o tempo em que a empresa esteve sob ação fiscal, os empregados do setor contábil, do setor de pessoal e da área administrativa, bem como a procuradora e setor jurídico da empresa, eram permanentemente informados dos procedimentos de auditoria fiscal. -Sempre que solicitados, prestávamos as informações relativas aos procedimentos fiscais em andamento,

Dos valores apurados

C) Tendo em vista as diversas irregularidades cometidas pela empresa, não restou a esta junta fiscal senão o procedimento da desconsideração da contabilidade e a apuração das contribuições previdenciárias, tomando-se por base o cálculo da mão-de-obra empregada proporcional à área construída e ao padrão de execução da obra, conforme consta do relatório fiscal integrante à presente NFLD (fls. 99/598). No cálculo do crédito previdenciário foram considerados, para determinação dos valores devidos, os ,dispositivos contidos na Instrução Normativa nº 312005, especificamente os artigos 447 e 448;

d) As notas fiscais relativas à prestação de serviços e guias da previdência social anexadas pela empresa em sua defesa - fls. 735/942 e 975/1078 (aditamento à impugnação), trazem situações que devem ser observadas de acordo com os citados artigos da IN nº 3/2005, como se segue:

i. As notas fiscais envolvendo período compreendido até a competência setembro de 2002, com vinculação inequívoca a obra, foram objeto de conversão em área regularizada, conforme define o art. 447, II, "c" e § 2º da referida IN;

ii. As notas fiscais, qualquer que seja a data de sua emissão que não tragam comprovação de sua vinculação com a obra (notas fiscais sem identificação da aplicação nesta obra), não foram consideradas para efeito de retificação do débito;

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, tendo em vista a IN 3/2005 condicionar o aproveitamento do crédito à mão-de-obra constante da GFIP específica do prestador dos serviços.

e) Para melhor entendimento do procedimento fiscal adotado, foi elaborada planilha "Análise de NFS apresentadas na defesa" integrante da presente informação, fls. 1087/1090, contendo detalhamento das notas fiscais e valores apropriados como mão-de-obra empregada, conforme define a legislação

previdenciária, a serem convertidos em área regularizada para retificação do débito. A mesma planilha detalha os documentos não considerados, bem como seus respectivos motivos.

f) 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 incidente sobre os serviços prestados mediante cessão de mão-de-obra, bem como 'da vinculação inequívoca com a obra executada e a remuneração constate das GFIP do.s prestadores de serviços pertinentes a cada obra, a serem comprovados nos autos; circunstâncias que não ocorreram:

i. O débito constante da NFLD 37.096.656-2 refere-se aos valores de retenção (11% sobre o valor bruto das notas fiscais) não recolhidos, que foram identificados a partir de relação fornecida pela própria empresa, devidos em função da contratação de serviços terceirizados mediante cessão de mão-de-obra. O referido processo, acompanhado das respectivas impugnações, foi devidamente analisado e retificado, sendo a empresa cientificada, via postal, mediante AR - Aviso de Recebimento;

ii. A NFLD 37.055.345-4 refere-se aos valores de retenções sobre notas fiscais apresentadas (documentos físicos vistos pela fiscalização durante a ação fiscal), porém, da mesma forma;;sem recolhimentos da retenção efetuada.

iii. Em ambos os casos, de acordo com a Instrução Normativa acima transcrita, para o aproveitamento dos mencionados documentos para transformação em área regularizada dependem da comprovação 'do recolhimento da retenção para as competências até setembro de 2002 (Art. 447, II, c) e da remuneração constante na GFIP do prestador de serviço, referente à obra em questão, a partir de outubro de 2002 (Art. 447, III).

g) Quanto à não aplicação dos percentuais de redução no cálculo da contribuição previdenciária relativa à obra, tal procedimento não foi possível à época, vez que, embora intimada à apresentação do projeto da obra, conforme o Termo de Intimação para Apresentação de Documentos - TIAD, cópia anexada às fls. 68/72, emitido em 19/10/2006, a empresa não apresentou este documento durante a ação fiscal. Como já foi relatado, a empresa dificultou o trabalho de auditoria fiscal deixando de apresentar boa parte da documentação solicitada pela fiscalização.

h) Com a apresentação do projeto de execução, fls. 799/803, foi efetuado novo cálculo emitindo novo Aviso de Regularização de Obra — ARO, fls. 909/913, considerando as áreas redutoras nos termos do art. 449 da Instrução Normativa nº 3, de 2005. Dessa forma, foram considerados 2.592,54 m2 com redução de 50% e 2.266,86 m2 com redução de 75%, conforme tabela demonstrativa A fl. 954. A área total permaneceu em 51.983,76..

i) No que pertine à consideração das notas fiscais de prestadores de serviços quando do cálculo da contribuição previdenciária, cabe salientar que a Instrução Normativa trata a matéria da seguinte forma:

De fevereiro de 1999 a setembro de 2002 - o valor retido com base nas notas fiscais emitidas pelas contratadas, quando não tenha sido apresentada GFIP, dividido por 0,368 para apuração da correspondente remuneração. (Art. 447, II, "c" e § 2º da IN 3/2005);

A partir de outubro de 2002 - somente as remunerações declaradas em GFIP referente obra, com comprovante de entrega e desde que comprovado o recolhimento dos valores retidos correspondentes. (Art. 447, III, da IN 3/2005)

j) No decorrer da ação fiscal, por várias vezes, a empresa foi informada da necessidade de apresentação de tais documentos (Notas Fiscais, GPS e GFIP) para verificação da mão-de-obra tomada de prestadores de serviços (terceirizados). Não tendo a empresa atendido as solicitações da fiscalização, não foi possível a época da ação fiscal, apurar todos os valores relativos aos créditos das obras de construção civil. A partir dos elementos inseridos na defesa procedemos a consideração dos valores relativos as notas fiscais conforme planilha anexa.

k) As conversões sobre os valores das notas fiscais de prestação de serviços com vinculação inequívoca a obra até a competência setembro de 2002, de acordo com a IN 3/2005, foram consideradas na retificação deste débito.

l) Com base nos valores constantes do novo Aviso para Regularização de Obra - ARO em anexo, retificamos o débito originário de R\$ 745.922,85 para R\$ 602.467,83, acrescidos de multa e juros previstos na legislação.

Em relação à aplicação da Súmula Vinculante STF nº 08, assim se manifesta a Auditoria-Fiscal reconhecendo a decadência até a competência 04/2002:

A obra matrícula CEI nº 38.780.01590/79 — MSCOB, objeto desta Notificação Fiscal de Lançamento de Débito, foi executada no período de 01/2000 a 01/2003 e como o débito foi lavrado em 22/06/2007, de conformidade com o que prevê o Código Tributário Nacional, o período decadencial foi determinado até 04/2002.

Em decorrência de nova determinação conforme Despacho nº 074 da 5ª Turma da DRJ/BSA (fls. 1.191 a 1.192), procedemos novamente a retificação do presente débito tendo em vista o que dispõe a Súmula Vinculante STF nº 8 de 20 de junho de 2008

Após análise dos autos, a **decisão de primeira instância** proferida no Acórdão nº 03-32.792 – 6ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento de Brasília - DF **julgou procedente em parte a autuação**, conforme a Ementa a seguir:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

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

CONSTRUÇÃO CIVIL. AFERIÇÃO INDIRETA.

A falta ou a deficiência da contabilidade, bem como a omissão de informações requeridas pela fiscalização, autorizam a apuração da base de cálculo do lançamento por aferição indireta, utilizando o 'critério proporcional à área construída para apuração dos valores devidos a título de mão de obra.

CONTRADITÓRIO E AMPLA DEFESA. NULIDADE O exercício do contraditório e da ampla defesa foi assegurado mediante intimação válida, ao sujeito passivo, do lançamento devidamente instruído com relatório fiscal contendo descrição clara e precisa dos fatos geradores, dos fundamentos legais, das contribuições devidas e do período.

CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA.

Preterição do direito de defesa decorre de despachos ou decisões e não da lavratura do ato ou termo como se materializa a feitura do auto de infração sendo incabível a alegação de cerceamento de defesa se nos autos existem os elementos de provas necessários à solução do litígio e a infração está perfeitamente demonstrada e tipificada.

PERÍCIA. INDEFERIMENTO.

Afastada a hipótese de necessidade de realização de perícia quando os autos elementos de prova presentes nos autos permitem a formação de convicção do órgão julgador.

RECOLHIMENTOS. SERVIÇOS TERCEIRIZADOS. APROVEITAMENTO.

A partir de 02/1999, somente serão convertidos em área regularizada os recolhimentos feitos por terceirizados referentes a remunerações por serviços prestados em obra de construção civil que estejam declaradas em GFIP.

PRINCÍPIO DA LEGITIMIDADE. ÔNUS DA PROVA.

O ato administrativo se presume legítimo, cabendo à parte que alegar o contrário a prova correspondente, A simples alegação contrária a ato da administração, sem carrear aos autos provas documentais, não desconstitui o lançamento.

VERDADE MATERIAL E TIPICIDADE 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 lançamento de acordo com as normas vigentes e regentes do tributo exigido atende integralmente) requisito da tipicidade da tributação.

INCONSTITUCIONALIDADE. ILEGALIDADE. ÂMBITO ADMINISTRATIVO.

À autoridade administrativa é vedado o exame da constitucionalidade ou legalidade de ato normativo em vigor.

DECADÊNCIA. INCONSTITUCIONALIDADE. ARTIGO 45 DA LEI Nº 8.212/91. SÚMULA DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL.

Consideram-se decaídos os créditos tributários lançados com base no artigo 45 da Lei nº 8.212/91, que determinava o prazo decadencial de 10 anos para as contribuições previdenciárias, por ter sido este artigo considerado inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal, nos termos da Súmula Vinculante nº 8, publicada no DOU em 20/06/2008.

Impugnação Procedente em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte

Inconformada com a decisão, **a Recorrente apresentou Recurso Voluntário**, combatendo a decisão de primeira instância e reiterando os argumentos deduzidos em sede de Impugnação, em síntese:

(i) Requer a nulidade do Acórdão.

A decisão de primeira instância deixou de apreciar a alegação de que o entendimento da junta fiscal contraria o entendimento de todos os outros fiscais que fiscalizaram a recorrente.

(ii) Cerceamento de defesa.

(iii) Contabilização por centro de custo

2. A interpretação dos fatos que levaram os nobres auditores a desconsiderarem a contabilidade da impugnante não se consubstancia em situações materiais efetivas.

3. Uma a uma, todas as circunstâncias narradas pela junta fiscal para desconsiderar a contabilidade da recorrente foram - rebatidas nas impugnações. No entanto, somente os argumentos da junta fiscal foram, acatados incondicionalmente; já os argumentos, justificativas e explicações da recorrente só foram mencionados no relatório.

4. A circunstância da junta fiscal identificar as obras realizadas pela recorrente, assim como todos os outros fiscais que examinaram-lhe a contabilidade, mostra que os fatos contábeis e todos os fatos geradores de contribuições previdenciárias relativos às obras são registrados; em contas individualizadas.

5. Os agentes do fisco afirmam no subitem 5.9 do relatório fiscal anexo à NFLD que "os indícios levam ao entendimento de que obras ou serviços foram executados sem os devidos registros contábeis"(sgo). Indícios. Senhores julgadores, indícios. A presunção de legitimidade dos atos do fisco é limitada, relativa,

não é absoluta. Indícios no Direito Tributário não são figuras aptas a produzir resultados.

(iv) Princípio da imparcialidade

5. Resistiram, sob a complacência da DRJ/BSB, a corrigir o erro de lançar duas vezes a contribuição de terceiros com base em notas fiscais de prestação de serviços em obras cuja contribuição total foi lançada em NFLD das próprias obras e também lançadas em outras três NFLD utilizando como artifício para enganar métodos diferentes de aferição indireta.

6. Os autos de infração citados pelo relator como procedentes foram julgados apenas na primeira instância, ainda não foram avaliados por este Colendo Conselho cuja imparcialidade é reconhecida.

7. Por que o órgão julgador de ~`primeira instância administrativa não julga importante registrar os diversos erros cometidos -pela junta fiscal, que fizeram com que os autos fossem baixados em diligência mais de um' a vez, e o crédito lançado retificado várias vezes? Porque o órgão julgador não observa ,o PRINCÍPIO DA IMPARCIALIDADE.

8. 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:

10. Apenas mais um: no item 5.9.1. do relatório fiscal afirmam: "evidenciando a utilização de empregados, sem contudo, haver registro de escrituração de folhas de pagamento". 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 ante do final do mês. Em outras palavras: prestam serviços a várias obras dentro do mês. Essa mão-de-obra, conforme art. 162 de IN 3, abaixo transcrito, é escriturada na folha de pagamento da Administração, pois não há como registrar estes serviços em folhas específicas, como quer entes do fisco.

(v) Arquivos digitais da ação fiscal — Ausência de Motivação

1. 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, fl. 1.110, item 2.~~

2. *Espera-se, sempre, que o órgão julgador exerça o controle da legalidade e legitimidade dos lançamentos e profira suas decisões motivadas de acordo com sua convicção, formada a partir da subsunção dos fatos à lei, com independência, imparcialidade e responsabilidade, sob condição de justificar a própria existência.*

5. *A não entrega dos arquivos digitais contendo a planilha com dados e informações sobre a apuração de valores que dizem respeito à recorrente é outra prova contundente do evidente cerceamento de defesa. O fisco cria normas obrigando o contribuinte a entregar arquivos digitais de seu interesse, mas esquece das normas que obrigam todos os servidores públicos (art. 116, Lei 8.112/90) e Princípios constitucionais, dentre eles o da Moralidade.*

6. *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. 1.110, não apreciou, não julgou a matéria.*

(vi) Inversão do ônus da prova: dever da prova

4. *A previsão legal de arbitrar o crédito não dispensa o dever do fisco de produzir prova e não cria presunção de onipotência. A regra, tanto no processo judicial quanto no administrativo é a de que o autor tem o ônus de provar o fato constitutivo.*

7. *Assim, 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.*

(vii) Princípio da ampla competência decisória - apreciação de inconstitucionalidades

2. *"Sobre as diversas alegações de afronta às leis e à Constituição"(acórdão, fls. 884) é sempre bom lembrar que "todo aquele que exerce função pública está subordinado a concretizar os valores jurídicos fundamentais e deve nortear seus atos segundo esse postulado".*

(viii) Aplicação Retroativa da Legislação Tributária - Princípio da Segurança Jurídica

1. *Quanto à aplicação da IN 3, a recorrente não escreveu em lugar algum que ela foi revogada. Então, porque a transcrição do art. 48 da Lei 11.457/2007? A recorrente se posiciona quanto ao âmbito de aplicação das instruções normativas e vigência. 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.

(ix) BIS IN IDEM

2. Inicia-se com a importante informação de que a obra foi executada no período de 02/2004 a 03/2006.

3. Após digressões, onde se comenta que a IN 03105 tem "o intuito de regulamentar a lei que a construção civil "sempre apresentou inúmeras dificuldades..."; faz-se ensinamentos de como "deva submeter-se ao regime de aferição indireta, citação e transcrição de dispositivos da IN 03, escreve-se que "Conforme pode ser observado na legislação aplicável, no período de 02/1999 a 03/2002, os critérios para que o valor eventualmente recolhido a título de retenção pudesse se aproveitado e deduzido no arbitramento da sã:..." (sgo)

4. A leitura do trecho de onde se extraiu as pérolas acima, fl. 886/888, e outros trechos do acórdão nº 03-32.792, deixa a impressão de que se trata de mais um complemento ao Relatório Fiscal Anexo a NFLD e não de uma decisão.

9. De acordo com o órgão julgador administrativo de primeira instância (DRJ/BSA) uma instrução normativa do fisco tem o intuito de regulamentar a lei! Que lei uma instrução normativa regula? Em nosso ordenamento jurídico a competência para regulamentar lei é privativa do Presidente da República mediante a edição de Decreto (art. 84, IV, da CF).

11. A primeira questão é a que configura inadmissível bis in idem quanto às contribuições de terceiros, relativas a esta, obra que também foram lançadas nas NFLD nº 37.096.655-4, 37.096.656-2 e 37.055.345-4.

12. A segunda questão é a do aproveitamento de recolhimentos efetuado por terceiros para a obra e seus requisitos impostos por norma infralegal (instrução normativa).

13. Em um momento o acórdão se refere à conversão em área regularizada e seus critérios (art.447 da IN3), para depois, copiando a junta fiscal, afirmar que "em relação às notificações relacionadas a retenção dos 11% destacado na emissão das notas fiscais dos prestadores - 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" (sgo). A qual notificação se refere o julgador? Quais notas fiscais? Quais documentos? De qualquer forma não foi deduzido nesta NFLD nenhum dos valores lançados nas três NFLD por retenção.

20. Veja-se ainda que a legislação aplicável no período de 05/1999 a 09/2003, na interpretação da DRJ/BSA, é a IN 3 de

2005, que, segundo o relator, além do poder de regulamentar uma lei, tem o poder de retroagir e ;criar obrigações acessórias e fixar critérios para que o valores lançados em dobro possam ser corrigidos (?).

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 nº 37.096.656-2); "Trata-se da retenção de 11% incidente sobre o valor bruto das notas riscas relativas à prestação de serviços mediante cessão de mão-de-obra, contratados pela notificada" (item 5 do relatório fiscal da NFLD nº 37.055.345-4); e "existência de débito relativo as contribuições previdenciárias incidentes sobre notas fiscais .. "(item 5 do relatório fiscal da NFLD nº 37.096.655-4).

24. Observe-se que as três NFLD são relativas a contribuições previdenciárias incidentes sobre notas fiscais e que as notas fiscais são de prestação de serviços. 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 CAIPE, foi lançada nesta NFLD. No entanto, ainda assim, valores de notas fiscais de serviços prestados por terceiros a esta obra também foram utilizados co base de cálculo da contribuição previdenciária lançada nas NFLD 37.055.345-4, 37.096.65 - e 37.096.655-4.

(x) Notas fiscais com guias de recolhimento

1. 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.

“d.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. 1099.

6. 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.

7. É absurdo e afrontoso à inteligência esse procedimento abusivo, inconstitucional de se manter, em lançamento, tributo que já foi recolhido, ao condicionar a regularização ao cumprimento de obrigação acessória de responsabilidade do prestador de serviço originariamente contribuinte.

15. Requer-se 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.

(xi) Não aplicação do inciso I do art. 448 da IN 3/05

1. A DRJ/BSA lê e interpreta os dispositivos legais a seu talante sem compromisso com o sentido e significado das palavras ou finalidade da norma.

"Art. 448. Será, ainda, aproveitada para fins de dedução da RMT, a remuneração: I - contida em NFLD ou LDC, relativos à obra, quer seja apurado com base em folha de pagamento ou resultante de eventual lançamento de débito por responsabilidade solidária", 2. A dicção do artigo acima e seu inciso não é no sentido de que somente será aproveitada remuneração contida em NFLD ou LDC com base em folha de pagamento ou por responsabilidade solidária. A expressão do inciso "quer seja apurado" não tem caráter restritivo, mas exemplificativo, não é 'numerus c/ausus':

3. A palavra 'somente' colocada no texto do acórdão, não existe no inciso. 'Somente' existe na forte e inabalável vontade de prestigiar o trabalho dos colegas da junta fiscal.

(xii) Aplicação do art. 474 da IN 03/05

1. De novo interpretação fora do texto da norma. Em lugar algum da IN 3 está escrito "todas as notas fiscais que se submetem ao regime jurídico da retenção devem estar ...". Não é recomendável em redação de texto legal este tipo rasteiro de generalização.

2. O tema em debate não é nota fiscal, não é recolhimento, É BIS IN IDEM: COBRANÇA DE TRIBUTOS EM DUPLICIDADE.

3. O art. 474 é a síntese de tudo o quanto se discute sobre o fato concreto. O capítulo V da IN 3 trata dos procedimentos fiscais e no art. 474, § 2º, determina que no lançamento de "contribuições referentes à aferição da mão-de-obra total", que é o caso aqui em debate, serão deduzidos os lançamentos das bases de cálculo constituídos por retenção, que é o caso das três NFLD. No entanto, independentemente desse dispositivo normativo ou qualquer restrição, há que se excluir os valores lançados em duplicidade.

(xiii) Bitributação

3. *Afirmações desconexas com a realidade é a moda do acórdão da DRJ/BSA. A cada tópico se depara com frase deste tipo: "não ocorreu o bis in idem, pois as notas fiscais que estavam inequivocamente vinculadas à obra (...) foram consideradas para efeito de redução do lançamento...".*

4. *Repete-se: 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 contidas em notas fiscais das obras, foram lançadas novamente as contribuições de terceiros. Nada a ver com nota fiscal vinculada à obra.

6. *A junta fiscal ao contrário, atesta taxativamente que não. O relatório do acórdão reproduz, fl. 949, item f, a informação da junta fiscal, que não contesta o bis in idem, porém justifica que os levantamentos representados pelas NFLD (esqueceram de citar a NFLD 37.096.655-4) não foram aproveitados porque as circunstâncias necessárias não ocorrem.*

7) *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 incidente sobre os serviços prestados mediante cessão de mão-de-obra, bem como da vinculação inequívoca com a obra executada e a remuneração constante das GFIP dos prestadores de serviços a cada obra, a serem comprovados nos autos, circunstâncias que não ocorrerem'. (sgo)*

(xiv) Perícia

A contabilidade da. empresa apor "mais de vinte anos foi considerada regular e correta por agentes fiscais dos: fiscos federal, estadual e municipal, em interpretação sem explicação plausível, foi desconsiderada. Esta situação, conforme já alegado e esmiuçado nas impugnações, impõe que peritos façam uma avaliação para dirimir com quem está a razão.

(xv) Caracterização de excesso de exação

1. *O excesso de exação está caracterizado nos resultados do procedimento fiscal raivoso encetado contra a recorrente. Foram lançados créditos tributários na ordem de 27 milhões de reais já retificados para 12 milhões. A junta fiscal sabia ou deveria saber que é necessário verificar a existência de áreas com percentuais de redução no cálculo do tributo. Deveria saber que quando se lança as contribuições de uma obra por aferição indireta com base na área construída, a remuneração da mão-de-obra total despendida é apurada, nada mais resta para se lançar. Entretanto três outros lançamentos firm efetuados com*

base em notas fiscais de serviços prestados nas obras. A descon sideração a contabilidade com base em indícios. Não há espaço aqui para continuar a enumerar as iniqu id des resultantes do procedimento fiscal e inteiramente apoiadas, sustentadas pela DR)/BSA.

(xvi) Competências maio e junho de 2002 devem ser excluídas.

1. O reconhecimento de "que parte do crédito previdenciário lançado" decaiu está incorreto porque as competências maio e junho de 2002, alcançadas pela decadência, não foram consideradas na retificação.

(xvii) Retificação inaceitável

1. A alegação de que a retificação não obedeceu ao mesmo critério de apuração do tributo por deficiência do fisco que não providenciou a adaptação e atualização de seus programas quanto à determinação de súmula vinculante é estorrecedora, inaceitável, quase inacreditável.

2. As deficiências do fisco não podem prejudicar o contribuinte, nem justifica a alteração da realidade dos fatos. A obra não foi realizada em um único mês.

3. Chama a atenção o fato de o acórdão informar várias vezes que o período de execução da obra foi de 0212004 a 0312006, fl. 1.127, e está é a realidade dos fatos.

4. Contudo, já na primeira folha do acórdão, em flagrante contradição, informa-se: 'Período de apuração; 0110912006 a 3010912006'. O Discriminativo Analítico do Débito Retificado — DADR foi elaborado como se o fato gerador da contribuição tivesse ocorrido em uma única competência, 09 2006, como se a obra tivesse sido executada em um único mês, muito tempo depois de concluída. E qual é a justificativa jurídica e a fundamentação legal para esta transgressão? Nenhuma.

8. Daí, como se pode perceber, o método a ser utilizado para a retificação do débito, por lógica, coerência Direito e justiça, e para evitar lesão ao direito e à propriedade da impugnante, terá que ser o mesmo utilizado para a apuração, considerando-se o período de execução da obra e como área regularizada aquela relativa aos meses mais antigos e alcançados pela decadência (IN 3, art. 466, VII).

9. Requer-se, portanto, seja alterada a retificação do débito obedecendo-se as regras instituídas pelo próprio fisco (art. 466, IN 3/2005), utilizando-se os mesmos critérios e métodos para a sua apuração.

Posteriormente, esta Colenda Turma de Julgamento baixou os autos em Diligência Fiscal, nos seguintes termos:

(i) considerando-se que a decadência foi reconhecida pela autoridade fiscal até 04/2002, além de que o Aviso para Regularização de Obra – ARO, às fls. 909, a data de emissão do ARO é de 30/09/2006 corresponde à data de início da obra, que é de 01/06/1995, e à data de término da obra, que é de 31/08/2003, solicitase informar se permaneceu a necessidade de arbitramento para aferição da base de cálculo, no exercícios 2002 e 2003 e quais os elementos que ensejam tal necessidade;

(ii) em relação às contribuições devidas por terceiros apuradas em notas fiscais de serviços prestados, se elabore um quadro comparativo expondo que as contribuições previdenciárias devidas lançadas na presente NFLD nº. 37.096.6627, não se referem às contribuições devidas apuradas nas NFLD 37.096.6554, 37.096.6562 e 37.055.3454. Ou seja, se demonstre que não houve duplicidade de tributação incidente em relação às notas fiscais de prestadores de serviços ou, caso haja, a fundamentação para tal ocorrência.

(iii) em relação à ausência de contabilização por centro de custos, em quais períodos dos exercícios 2002 tal fato ocorreu e se tais fatos fundamentam a desconsideração da contabilidade.

(iv) quais os elementos que permanecem e que ensejam a desconsideração da contabilidade.

(v) a confirmação de que foi aplicado o redutor previsto no art. 449, IN 03/2005

(vi) em relação ao registro de pequenas obras – conta DPOGR, se a escrituração na folha de pagamento da Administração, conforme o alegado pela Recorrente, está correta e se impacta em algum ponto na desconsideração da contabilidade.

(vii) em relação à entrega dos arquivos digitais à Recorrente contendo planilhas com dados e informações, se a entrega ocorreu no curso da ação fiscal e, em caso de não entrega, se tal falta foi suprida com a entrega de outros documentos impressos.

(viii) se o contribuinte forneceu à fiscalização dados em meio digital ou se fez somente a entrega de documentos impressos.

A Auditoria-Fiscal, no Pronunciamento Fiscal, às fls. 1296 a 1297, informa que mantém integralmente os valores apurados em relação a esta Notificação Fiscal de Lançamento de Débito:

A ação fiscal que resultou na emissão da Notificação Fiscal de Lançamento de Débito Debcad 37.096.650-3, foi realizada pela junta fiscal composta dos auditores João Batista Pereira — mat. 0888.165 e José Claudio Del Duqui — mat. 0953.6454. O auditor Joao Batista Pereira encontra-se aposentado, motivo pelo qual apenas o auditor remanescente assina a presente.

I. A desconsideração da contabilidade teve por base os diversos motivos relacionados no Relatório Fiscal Inicial, parte

integrante da Notificação Fiscal de Levantamento de Débito, exaustivamente demonstrados. O reconhecimento da decadência não ocorreu por vontade desta auditoria e sim por decisão do Supremo Tribunal Federal. No entendimento desta auditoria fiscal permanecem todos os motivos que levaram ao procedimento fiscal da aferição indireta do débito e não há elementos que justifiquem a retificação do lançamento em questão.

2. Conforme define a legislação previdenciária os créditos relativos às notas fiscais só devem ser aproveitados caso haja a vinculação **inequívoca** com a obra. Em todos os relatórios, sustentados por planilhas demonstrativas, foram alocados créditos decorrentes de prestação de serviços executados por terceiros, cujos documentos apresentados pela notificada pertenciam a obra objeto desta notificação. Inicialmente a fiscalização considerou apenas os créditos apresentados durante a ação fiscal (que foram pouquíssimos), posteriormente, por força da impugnação manifestada pela notificada e apresentação de novos documentos, os mesmos foram considerados e o débito retificado.

Foram lavradas NFLD distintas para cada obra. A apuração individual (por obra) buscou evidenciar de forma clara e precisa cada levantamento. Todos os créditos previstos na legislação previdenciária foram considerados em cada levantamento específico.

O valor inicialmente apurado está demonstrado no relatório inicial constante das fls. 1 a 593.

A reanálise da documentação e retificação do débito, após impugnação, consta das fls. 1035 a 1031. A segunda retificação, por imposição da Súmula Vinculante do STF n. 8, está detalhada no relatório as fls. 1073 a 1074. No entendimento desta auditoria não há mais o que ser considerado para fins de retificação.

3. Muitos foram os motivos que levaram a auditoria fiscal à desconsideração da contábil (todos exaustivamente demonstrados no Relatório Fiscal Inicial) e em consequência apuração do crédito tributário com base na aferição indireta. Os diversos erros constatados implicaram em apuração indevida do custo da obra e principalmente no **registro irreal da mão-de-obra**. Os diversos erros cometidos pela empresa, propositais ou por simples desleixo, contaminaram a escrituração contábil de todo o período fiscalizado, motivo pelo qual mantenho o entendimento de que a aferição indireta está revestida de total correção.

4. No entendimento desta auditoria todos os motivos persistem e todo o trabalho desenvolvido pela auditoria fiscal está correto, nada tendo a retificar.

5. Os cálculos foram demonstrados inicialmente no Relatório Fiscal Inicial e posteriormente nos Relatórios Fiscais de Retificação, tendo em vista o fato de a empresa apresentar os

documentos de acordo com sua vontade (quando lhe é conveniente). Todo o procedimento realizado pela auditoria fiscal está de acordo com o que consta da legislação previdenciária.

Nada a retificar.

6. Conforme relatado no item 5.9.1 do Relatório Fiscal Inicial, a escrituração contábil desta conta possui várias incoerências, o que representa mais uma prova de erros cometidos pela empresa em relação a sua escrituração contábil e que só ratificam (reforçam) o entendimento da auditoria fiscal em desconsiderar a contabilidade e aferir o débito como foi efetivamente realizado. Nada do que foi alegado pela empresa justifica seu comportamento e agora sua pretensa alegação.

7. Não houve entrega de arquivos digitais e nem mesmo documentos básicos como notas fiscais, folhas de pagamento e uma contabilidade clara e confiável foram oferecidas à fiscalização. Grande parte da documentação só foi apresentada, e mesmo assim de forma totalmente desorganizada, após a lavratura da Notificação Fiscal, ou seja, na impugnação. A alegação da empresa não procede.

8. Não foram apresentados arquivos digitais, apenas algumas planilhas gravadas em CD dependentes de documentos que atestassem sua veracidade. Pela falta de prestatividade com a fiscalização e ausência de documentação comprobatória, estes arquivos não foram considerados para fins de levantamento. Somente os documentos impressos, mesmo assim incompletos e desorganizados foram trabalhados pela auditoria fiscal, pela absoluta falta de atenção com a fiscalização.

Mantenho integralmente os valores apurados em relação a esta Notificação Fiscal de Lançamento de Débito, nada tendo a retificar.

Após intimação, o contribuinte atravessa Manifestação, conforme informado nos autos, de mesmo teor que o recurso Voluntário.

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 informação nos autos.

DAS QUESTÕES PRELIMINARES

(A) Inconstitucionalidades

Analisemos.

Não assiste razão à Recorrente pois o previsto no ordenamento legal não pode ser anulado na instância administrativa por alegações de inconstitucionalidade, já que tais questões são reservadas à competência, constitucional e legal, do Poder Judiciário.

Neste sentido, o art. 26-A, caput do Decreto 70.235/1972, que dispõe sobre o processo administrativo fiscal, e dá outras providências:

“Art. 26-A. No âmbito do processo administrativo fiscal, fica vedado aos órgãos de julgamento afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade. (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009)

§ 1º (Revogado). (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009)

§ 2º (Revogado). (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009)

§ 3º (Revogado). (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009)

§ 4º (Revogado). (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009)

§ 5º (Revogado). (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009)

§ 6º O disposto no caput deste artigo não se aplica aos casos de tratado, acordo internacional, lei ou ato normativo: (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)

I – que já tenha sido declarado inconstitucional por decisão definitiva plenária do Supremo Tribunal Federal; (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)

II – que fundamente crédito tributário objeto de: (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)

a) dispensa legal de constituição ou de ato declaratório do Procurador-Geral da Fazenda Nacional, na forma dos arts. 18 e 19 da Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002; (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)

b) súmula da Advocacia-Geral da União, na forma do art. 43 da Lei Complementar nº 73, de 10 de fevereiro de 1993; ou (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)

c) pareceres do Advogado-Geral da União aprovados pelo Presidente da República, na forma do art. 40 da Lei Complementar nº 73, de 10 de fevereiro de 1993. (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)”(gn).

Ademais, há a Súmula nº 2 do CARF, publicada no D.O.U. em 22/12/2009, que expressamente veda ao CARF se pronunciar acerca da inconstitucionalidade de lei tributária.

Súmula CARFnº 2: O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

(B) Da regularidade do lançamento.

Analisemos.

O crédito previdenciário se refere às contribuições previdenciárias destinadas à Seguridade Social correspondente às parcelas devidas pela empresa, incluindo o financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho- SAT/RAT, à parte dos segurados empregados e as destinadas a Terceiros - outras entidades e fundos, lançado na competência 09/2006.

De acordo com o Relatório Fiscal, fls. 99/110, o lançamento foi arbitrado mediante afecção indireta da área construída na obra denominada Residencial Maison Constance , matrícula CEI 38.780.01590/79, correspondendo a 13.003,69 m².

Desta forma, conforme o artigo 37 da Lei nº 8.212/91, foi lavrada Notificação Fiscal de Lançamento de Débito - NFLD nº 37.096.650-3 que, conforme definido no inciso IV do artigo 633 da IN MPS/SRP nº 03/2005, é o documento constitutivo de crédito relativo às contribuições devidas à Previdência Social e a outras importâncias arrecadadas pela SRP, apuradas mediante procedimento fiscal:

(redação à época da lavratura da NFLD nº 37.096.650-3)

Lei nº 8.212/91

Art. 37. Constatado o atraso total ou parcial no recolhimento de contribuições tratadas nesta Lei, ou em caso de falta de pagamento de benefício reembolsado, a fiscalização lavrará notificação de débito, com discriminação clara e precisa dos fatos geradores, das contribuições devidas e dos períodos a que se referem, conforme dispuser o regulamento.

Art. 633. São documentos de constituição do crédito tributário, no âmbito da SRP:

IV - Notificação Fiscal de Lançamento de Débito - NFLD, que é o documento constitutivo de crédito relativo às contribuições devidas à Previdência Social e a outras importâncias arrecadadas pela SRP, apuradas mediante procedimento fiscal;

Não obstante a argumentação da Recorrente, não confiro razão à Recorrente pois, de plano, nota-se que o procedimento fiscal atendeu a todas as determinações legais, com a clara discriminação de cada débito apurado e dos acréscimos legais incidentes, não havendo, pois, nulidade por vício insanável e tampouco cerceamento de defesa.

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

- *A autorização por meio da emissão do Mandado de Procedimento Fiscal – MPF- F, com a competente designação do Auditor-Fiscal responsável pelo cumprimento do procedimento;*
- *A intimação para a apresentação dos documentos conforme Termo de Intimação para Apresentação de Documentos – TIAD, intimando 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 - Instruções para o Contribuinte (que tem a finalidade de comunicar ao contribuinte como regularizar seu débito, como apresentar defesa e outras informações);*
 - b. DAD - Discriminativo Analítico do Débito (que discrimina os valores originários das contribuições devidas pelo contribuinte, abatidos os valores já recolhidos e as deduções legais);*
 - c. DSD - Discriminativo Sintético do Débito (que apresenta os valores devidos em cada competência, referentes aos levantamentos indicados agrupados por estabelecimento);*
 - d. RL - Relatório de Lançamentos (que relaciona os lançamentos efetuados nos sistemas específicos para apuração dos valores devidos pelo sujeito passivo);*
 - e. FLD- Fundamentos Legais do Débito (que indica os dispositivos legais que autorizam o lançamento e a cobrança das contribuições exigidas, de acordo com a legislação vigente à época do respectivo fato gerador);*

f. REPLEG- - Relatório de Representantes Legais;

g. *VÍNCULOS - Relatório de Vínculos (que lista todas as pessoas físicas ou jurídicas em razão de seu vínculo com o sujeito passivo, indicando o tipo de vínculo existente e o período);*

h. *REFISC – Relatório Fiscal.*

Cumpre-nos esclarecer ainda, que o lançamento fiscal foi elaborado nos termos do artigo 142 do Código Tributário Nacional, especialmente a verificação da efetiva ocorrência do fato gerador tributário, a matéria sujeita ao tributo, bem como o montante individualizado do tributo devido.

De plano, o art. 142, CTN, estabelece que:

“Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

Parágrafo único. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.”

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, cumpra-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 havendo, pois, nulidade por cerceamento por preterição aos direitos de defesa, pela ausência de fundamentação legal.

(i) Requer a nulidade do Acórdão.

A decisão de primeira instância deixou de apreciar a alegação de que o entendimento da junta fiscal contraria o entendimento de todos os outros fiscais que fiscalizaram a recorrente.

Analisemos.

Não obstante o entendimento da Recorrente, não há como aderir a tal porque a Auditoria-Fiscal não está vinculada a posicionamento de outra Auditoria-Fiscal que tenha realizado procedimento de fiscalização anterior no contribuinte.

Ademais, o art. 6º, I, a da Lei 10.593/2002 dispõe acerca das atribuições dos ocupantes do cargo de Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil no exercício da competência da Secretaria da Receita Federal do Brasil, dentre as quais constituir, mediante lançamento, o crédito tributário e de contribuições:

Art. 6º - São atribuições dos ocupantes do cargo de Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil: (Redação dada pela Lei nº 11.457, de 2007)(Vigência)

I-no exercício da competência da Secretaria da Receita Federal do Brasil e em caráter privativo:(Redação dada pela Lei nº 11.457, de 2007) (Vigência)

a) constituir, mediante lançamento, o crédito tributário e de contribuições; (Redação dada pela Lei nº 11.457, de 2007) (Vigência)

b) elaborar e proferir decisões ou delas participar em processo administrativo-fiscal, bem como em processos de consulta, restituição ou compensação de tributos e contribuições e de reconhecimento de benefícios fiscais; (Redação dada pela Lei nº 11.457, de 2007) (Vigência)

c) executar procedimentos de fiscalização ,praticando os atos definidos na legislação específica, inclusive os relacionados como controle aduaneiro, apreensão de mercadorias, livros, documentos, materiais, equipamentos e assemelhados; (Redação dada pela Lei nº 11.457, de 2007) (Vigência)

d) examinar a contabilidade de sociedades empresariais, empresários, órgãos, entidades, fundos e demais contribuintes, não se lhes aplicando as restrições previstas nos arts.1.190 a 1.192 do Código Civil e observado o disposto no art.1.193 do mesmo diploma legal; (Redação dada pela Lei nº 11.457, de 2007) (Vigência)

e) proceder à orientação do sujeito passivo no tocante à interpretação da legislação tributária; (Redação dada pela Lei nº 11.457, de 2007) (Vigência)

f) supervisionar as demais atividades de orientação ao contribuinte; (Incluída pela Lei nº 11.457, de 2007)(Vigência)

II - em caráter geral, exercer as demais atividades inerentes à competência da Secretaria da Receita Federal do Brasil. (Redação dada pela Lei nº 11.457, de 2007)(Vigência)

Diante do exposto, não prospera a argumentação da Recorrente.

(ii) Cerceamento de defesa.

Analisemos.

Conforme o visto no item (B) - da regularidade do lançamento, o procedimento fiscal atendeu todas as determinações legais, não havendo, pois, nulidade por cerceamento por preterição aos direitos de defesa.

(iii) Contabilização por centro de custo

2. A interpretação dos fatos que levaram os nobres auditores a desconsiderarem a contabilidade da impugnante não se consubstancia em situações materiais efetivas.

3. Uma a uma, todas as circunstâncias narradas pela junta fiscal para desconsiderar a contabilidade da recorrente foram - rebatidas nas impugnações. No entanto, somente os argumentos da junta fiscal foram, acatados incondicionalmente; já os argumentos, justificativas e explicações da recorrente só foram mencionados no relatório.

4. A circunstância da junta fiscal identificar as obras realizadas pela recorrente, assim como todos os outros fiscais que examinaram-lhe a contabilidade, mostra que os fatos contábeis e todos, os fatos geradores de contribuições previdenciárias relativos às obras são registrados; em contas individualizadas.

5. Os agentes do fisco afirmam no subitem 5.9 do relatório fiscal anexo à NFLD que "os indícios levam ao entendimento de que obras ou serviços foram executados sem os devidos registros contábeis"(sgo). Indícios, Senhores julgadores, indícios. A presunção de legitimidade dos atos do fisco é limitada, relativa, não é absoluta. Indícios no Direito Tributário não são figuras aptas a produzir resultados.

Analisemos.

Este tópico foi debatido em sede de decisão de primeira instância, às fls. 1208 a 1243, na qual se constata que embora a empresa procurasse corrigir a contabilização por centros de custo, não logrou êxito haja vista ter utilizado procedimento inadequado, em desconformidade com o ato normativo do Departamento de Contabilidade, que exige a correção no exercício em que se constatou o erro, e não a mera substituição, tal como informado pela fiscalização:

Conforme relatado pela autoridade fiscal, a própria empresa procurou corrigir algumas das faltas apresentadas (ausência de contabilização por centro de custo), contudo, não logrou êxito em assim proceder, haja vista ter utilizado procedimento inadequado, em desconformidade com o ato normativo do Departamento de Contabilidade, que exige a correção no exercício em que se constatou o erro, e não a mera substituição, tal como informado pela fiscalização.

Nesse ponto, foi anexada a Instrução Normativa nº 102, do Departamento Nacional de Registro do Comércio, fls. fls. 291/296, que orienta o procedimento ao ser adotado nos casos de retificação dos livros contábeis, norma desconsiderada pela impugnante.

Verificando e analisando o Relatório Fiscal da Infração (fls. 99/110) 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).

Ademais, em solicitação de Diligência Fiscal, às fls. 1305 a 1306, abordou-se este tópico:

(v) em relação à ausência de contabilização por centro de custos, em quais períodos dos exercícios 2004 a 2006 tal fato ocorreu e se tais fatos fundamentam a desconsideração da contabilidade.

O Pronunciamento Fiscal, às fls. 1296 a 1297, mantém o posicionamento do Relatório Fiscal:

5. O item 5.2 do Relatório Fiscal Inicial — fls. 100/101 do presente processo responde tal quesito.

Ora, diante das provas colacionadas nos autos, mantenho o entendimento da decisão de primeira instância de forma a manter os fundamentos da autuação neste ponto.

Diante do exposto, não prospera a argumentação da Recorrente.

(iv) Princípio da imparcialidade

5. Resistiram, sob a complacência da DRJ/BSB, a corrigir o erro de lançar duas vezes a contribuição de terceiros com base em notas fiscais de prestação de serviços em obras cuja contribuição total foi lançada em NFLD das próprias obras e também lançadas em outras três NFLD utilizando como artifício para enganar métodos diferentes de aferição indireta.

6. Os autos de infração citados pelo relator como procedentes foram julgados apenas na primeira instância, ainda não foram avaliados por este Colendo Conselho cuja imparcialidade é reconhecida.

7. Por que o órgão julgador de primeira instância administrativa não julga importante registrar os diversos erros cometidos -pela junta fiscal, que fizeram com que os autos fossem baixados em diligência mais de um' a vez, e o crédito lançado retificado várias vezes? Porque o órgão julgador não observa ,o PRINCÍPIO DA IMPARCIALIDADE.

8. 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.

10. Apenas mais um: no item 5.9.1. do relatório fiscal afirmam: "evidenciando a utilização de empregados, sem contudo, haver registro de escrituração de folhas de pagamento". 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. Em outras palavras: prestam serviços a várias obras dentro do mês. Essa mão-de-obra, conforme art. 162 de IN 3, abaixo transcrito, é escriturada na folha de pagamento da Administração, pois não há como registrar estes serviços em folhas específicas, como quer entes do fisco.

(ix) BIS IN IDEM

2. Inicia-se com a importante informação de que a obra foi executada no período de 02/2004 a 03/2006.

3. Após digressões, onde se comenta que a IN 03105 tem "o intuito de regulamentar a lei que a construção civil "sempre apresentou inúmeras dificuldades..."; faz-se ensinamentos de como "deva submeter-se ao regime de aferição indireta, citação e transcrição de dispositivos da IN 03, escreve-se que "Conforme pode ser observado na legislação aplicável, no período de 0211999 a 0912002, os critérios para que o valor eventualmente recolhido a título de retenção pudesse se aproveitado e deduzido no arbitramento da são:...". (sgo)

4. A leitura do trecho de onde se extraiu as pérolas acima, fl. 1.127, e outros trechos do acórdão nº 03-32.778, deixa a impressão de que se trata de mais um complemento ao Relatório Fiscal Anexo a NFLD e não de uma decisão.

9. De acordo com o órgão julgador administrativo de primeira instância (DRJ/BSA) uma instrução normativa do fisco tem o intuito de regulamentar a lei! Que lei uma instrução normativa regula? Em nosso ordenamento jurídico a competência para regulamentar lei é privativa do Presidente da República mediante a edição de Decreto (art. 84, IV, da CF).¹ 11. A primeira questão é a que configura inadmissível bis in idem quanto às contribuições de terceiros, relativas a esta, obra que também foram lançadas nas NFLD nº 37.096.655-4, 37.096.656-2 e 37.055.345-4.

12. A segunda questão é a do aproveitamento de recolhimentos efetuado por terceiros para a obra e seus requisitos impostos por norma infralegal (instrução normativa).

13. Em um momento o acórdão se refere à conversão em área regularizada e seus critérios (art.447 da IN3), para depois, copiando a junta fiscal, afirmar que "em relação às notificações relacionadas a retenção dos 11% destacado na emissão das notas fiscais dos prestadores - 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" (sgo). A qual notificação se refere o julgador?

Quais notas fiscais? Quais documentos? De qualquer forma não foi deduzido nesta NFLD nenhum dos valores lançados nas três NFLD por retenção.

20. Veja-se ainda que a legislação aplicável no período de 05/1999 a 09/2003, na interpretação da DRJ/BSA, é a IN 3 de 2005, que, segundo o relator, além do poder de regulamentar uma lei, tem o poder de retroagir e ;criar obrigações acessórias e fixar critérios para que o valores lançados em dobro possam ser corrigidos (?).

*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 nº 37.096.656-2); "Trata-se da retenção de 11% incidente sobre o valor bruto das notas riscas relativas à prestação de serviços mediante cessão de mão-de-obra, contratados pela notificada" (item 5 do relatório fiscal da NFLD nº 37.055.345-4); e "existência de débito relativo as contribuições previdenciárias incidentes sobre notas fiscais .. "(item 5 do relatório fiscal da NFLD nº 37.096.655-4).

24. Observe-se que as três NFLD são relativas a contribuições previdenciárias incidentes sobre notas fiscais e que as notas fiscais são de prestação de serviços. 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 CAIPE, foi lançada nesta NFLD. No entanto, ainda assim, valores de notas fiscais de serviços prestados por terceiros a esta obra também foram utilizados co base de cálculo da contribuição previdenciária lançada nas NFLD 37.055.345-4, 37.096.65 - e 37.096.655-4.

Analisemos os itens (iv) e (ix) conjuntamente.

Tal argumentação da recorrente se circunscreve a valoração de prova fática, posto deve-se verificar se houve ou não o lançamento duplicado de contribuição de terceiros com base em notas fiscais de prestação de serviços em obras cuja contribuição total foi lançada em NFLD das próprias obras e também lançadas em outras três NFLD.

Este ponto foi objeto de solicitação de Diligência Fiscal, às fls. 1305 a 1306:

(ii) em relação às contribuições devidas por terceiros apuradas em notas fiscais de serviços prestados, se elabore um quadro comparativo expondo que as contribuições previdenciárias devidas lançadas na presente NFLD nº. 37.0553519, não se referem às contribuições devidas apuradas nas NFLD 37.096.6554, 37.096.6562 e 37.055.3454.

Ou seja, se demonstre que não houve duplicidade de tributação incidente em relação às notas fiscais de prestadores de serviços ou, caso haja, a fundamentação para tal ocorrência

O Pronunciamento Fiscal, às fls. 1296 a 1297, após reanálise dos autos, mantém o posicionamento do Relatório Fiscal demonstrando que não houve lançamento de contribuições de forma duplicada:

*2. Conforme define a legislação previdenciária os créditos relativos as notas fiscais só devem ser aproveitados caso haja a vinculação **inequívoca** com a obra. Em todos os relatórios, sustentados por planilhas demonstrativas, foram alocados créditos decorrentes de prestação de serviços executados por terceiros, cujos documentos apresentados pela notificada, pertenciam a obra objeto desta notificação. Inicialmente a fiscalização considerou apenas os créditos apresentados durante a ação fiscal (que foram pouquíssimos), posteriormente, por força da impugnação manifestada pela notificada e apresentação de novos documentos, os mesmos foram considerados e o débito retificado.*

Foram lavradas NFLD distintas para cada obra. A apuração individual (por obra) buscou evidenciar de forma clara e precisa cada levantamento. Todos os créditos previstos na legislação previdenciária foram considerados em cada levantamento específico.

O valor inicialmente apurado está demonstrado no relatório inicial constante das fls. I a 594.

A reanálise da documentação e retificação do débito, após impugnação, consta das fls. 1079 a 1095. No entendimento desta auditoria não há mais o que ser considerado para fins de retificação.

Ora, diante da matéria exclusivamente fática que foi objeto de Diligência Fiscal, mantenho o entendimento da Auditoria-Fiscal de forma a manter os fundamentos da autuação neste ponto.

Diante do exposto, não prospera a argumentação da Recorrente.

(v) Arquivos digitais da ação fiscal — Ausência de Motivação

1. 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, fl. 1.110, item 2.

2, *Espera-se, sempre, que o órgão julgador exerça o controle da legalidade e legitimidade dos lançamentos e profira suas decisões motivadas de acordo com sua convicção, formada a partir da subsunção dos fatos à lei, com independência, imparcialidade e responsabilidade, sob condição de justificar a própria existência.*

5. *A não entrega dos arquivos digitais contendo a planilha com dados e informações sobre a apuração de valores que dizem respeito à recorrente é outra prova contundente do evidente cerceamento de defesa. O fisco cria normas obrigando o contribuinte a entregar arquivos digitais de seu interesse, mas esquece das normas que obrigam todos os servidores públicos (art. 116, Lei 8.112/90) e Princípios constitucionais, dentre eles o da Moralidade.*

6. *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. 1.110, não apreciou, não julgou a matéria.*

Analisemos.

A controvérsia está centrada na ausência da apreciação da entrega dos arquivos digitais da Recorrente.

Este ponto foi objeto de solicitação de Diligência Fiscal, às fls. 1305 a 1306:

(ix) em relação à entrega dos arquivos digitais à Recorrente contendo planilhas com dados e informações, se a entrega ocorreu no curso da ação fiscal e, em caso de não entrega, se tal falta foi suprida com a entrega de outros documentos impressos.

(x) se o contribuinte forneceu à fiscalização dados em meio digital ou se fez somente a entrega de documentos impressos

O Pronunciamento Fiscal, às fls. 1296 a 1297, após reanálise dos autos, mantém o posicionamento do Relatório Fiscal demonstrando que não houve a entrega de arquivos digitais, de forma a não proceder a alegação da empresa:

9. *Não houve entrega de arquivos digitais e nem mesmo documentos básicos como notas fiscais, folhas de pagamento e urna contabilidade clara e confiável foram oferecida à fiscalização. Grande parte da documentação só foi apresentada, e mesmo assim de forma totalmente desorganizada, após a lavratura da Notificação Fiscal, ou seja, na impugnação. A alegação da empresa não procede.*

10. *Não foram apresentados arquivos digitais, apenas algumas planilhas gravadas em CD dependentes de documentos que atestassem sua veracidade. Pela falta de prestatividade com a fiscalização e ausência de documentação comprobatória, estes arquivos não foram considerados para fins de levantamento. Somente os documentos impressos, mesmo assim incompletos e*

desorganizados foram trabalhados pela auditoria fiscal, pela absoluta falta de atenção com a fiscalização.

Ora, diante da matéria exclusivamente fática que foi objeto de Diligência Fiscal, mantenho o entendimento da Auditoria-Fiscal de forma a manter os fundamentos da autuação neste ponto.

Diante do exposto, não prospera a argumentação da Recorrente.

(vi) Inversão do ônus da prova: dever da prova

4. A previsão legal de arbitrar o crédito não dispensa o dever do fisco de produzir prova e não cria presunção de onipotência. A regra, tanto no processo judicial quanto no administrativo é a de que o autor tem o ônus de provar o fato constitutivo.

7. Assim, 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.

Analisemos.

Este ponto de inversão do ônus da prova foi debatido em sede de decisão de primeira instância, às fls. 1208 a 1243, na qual se conclui que após análise individualizada de todas as provas apresentadas pela impugnante; os documentos que permitiram retificar o lançamento foram aproveitados:

Registre-se que não há dúvidas de que a legislação previdenciária, no caso sob análise, dadas as condições fáticas ocorridas durante o procedimento fiscal, autoriza a fiscalização a promover o arbitramento da base de cálculo das contribuições previdenciárias, conforme previsão, inclusive do artigo 148 do Código Tributário Nacional, in verbis:

Art. 148. Quando o cálculo do tributo tenha por base, ou tome em consideração, o valor ou o preço de bens, direitos, serviços ou atos jurídicos, a autoridade lançadora, mediante 'processo regular, arbitrará aquele valor ou preço, sempre que sejam omissos ou não mereçam fé as declarações ou os esclarecimentos prestados, ou os documentos expedidos pelo sujeito passivo ou pelo terceiro legalmente obrigado, ressalvada, em caso de contestação, avaliação contraditória, administrativa ou judicial.

Assim, a consequência jurídica disso, portanto, nos termos dos parágrafos 3º, 4º e 6º do art. 33, é a imediata e consequente inversão do ônus da prova. Tal circunstância determina que a simples manifestação - de contrariedade do impugnante não tem o condão de afastar o ato administrativo dotado de presunção de legitimidade, legalidade e veracidade.

Em que pese o impugnante ter apresentado inúmeras cópias de guias de recolhimento e notas fiscais, fls. 735/942 e 975/1078,

observa-se, conforme manifestado pela autoridade lançadora, fls. 1087/1091, muitos documentos foram repetidos, outros não possuem vinculação com a obra e outros não foram acompanhadas pelas GFIP's dos prestadores, conforme determina o art. 425 da Instrução Normativa nº 03, de 2005.

Contudo, após análise individualizada de todos as provas apresentadas pela impugnante; os documentos que permitiram retificar o lançamento foram aproveitados, conforme informação à fl. 1087/1090, bem como elaboração de novo ARO, fls. 1092/1095.

Ora, conforme o visto em sede de decisão de primeira instância, após a análise individualizada em sede de Diligência Fiscal de todos as provas documentais apresentadas pelo contribuinte, os documentos que permitiram retificar o lançamento foram aproveitados.

Diante do exposto, não prospera a argumentação da Recorrente.

(vii) Princípio da ampla competência decisória - apreciação de inconstitucionalidades

3. Qualquer limitação à atividade jurisdicional desenvolvida pelos órgãos administrativos de julgamento, inclusive pronunciar-se sobre inconstitucionalidade e ilegalidade de norma tributária é injustificável, inconstitucional. O processo administrativo está garantido e equiparado ao processo judicial pela Constituição Federal que não lhe limita a atuação.

Analisemos.

Este ponto já foi analisado no item (A) - Inconstitucionalidades.

Diante do exposto, não prospera a argumentação da Recorrente.

(viii) Aplicação Retroativa da Legislação Tributária - Princípio da Segurança Jurídica

1. Quanto à aplicação da IN 3, a recorrente não escreveu em lugar algum que ela foi revogada. Então, porque a transcrição do art. 48 da Lei 11.457/2007? A recorrente se posiciona quanto ao âmbito de aplicação das instruções normativas e vigência. 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.

7. A IN 03, assim como as demais normas da SRP, é generalista "Dispõe sobre normas gerais de tributação previdenciárias .. "em flagrante conflito com os princípios do art. 7º. da Lei

Complementar 95/98, trata de normas de natureza material e processual indistintamente.

8. Ora, a recorrente, quando faz alegações quanto a irretroatividade das leis, não se refere às normas de natureza processual.

Analisemos.

O período objeto da NFLD, conforme o Relatório Discriminativo Sintético de Débito - DSD, é de 01/09/2006 a 30/09/2006.

A Recorrente teve ciência da NFLD no dia 28.06.2007, conforme fls. 01.

Ora, conforme já debatido em sede de decisão de primeira instância, às fls. 1208 a 1243, não se tem a aplicação retroativa da legislação posto que a Lei 8.212/1991 é vigente à época dos fatos geradores aos fatos geradores é a 8.212/91, conforme o art. 144, caput, e 144, § 1º do CTN :

Quanto à afirmação da impugnante de que instruções normativas não obrigam o contribuinte, tendo em vista o Princípio da Legalidade vigente no país, aduz-se o seguinte.

Sendo assim, verifica-se que foi mantida a vigência dos atos normativos da extinta Secretaria da Receita Previdenciária, a Instrução Normativa da SRP nº 03/05, vigente à época da feitura do presente lançamento, não contendo, portanto, qualquer vicissitude em sua aplicação, razão pela qual as orientações e determinações nela contidas devem ser observadas, tendo em vista, conforme já manifestado, o lançamento ser procedimento vinculado.

Nessa esteira, ressaltar-se o inciso I do art. 100 do Código Tributário Nacional, que determina a complementaridade dos atos normativos expedidos pelas autoridades administrativas, razão pela qual, em momento algum, tanto a autoridade lançadora quanto os administrados (contribuintes e responsáveis tributários) podem deixar de obedecelos.

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.

Art. 144. O lançamento Reporta-se à data da ocorrência do fato gerador da obrigação e rege-se pela lei então vigente, ainda que posteriormente modificada ou revogada.

Contudo, conforme, destaca o § 1º do mesmo art. 144, a administração tributária, ao instituir novos critérios de apuração, sem contrariar, evidentemente, o texto básico presente na legislação regente:

§ 1º Aplica-se ao lançamento a legislação que, posteriormente à ocorrência do fato gerador da obrigação, tenha instituído novos critérios de apuração ou processos de fiscalização, ampliado os poderes de investigação das autoridades administrativas, ou

outorgado ao crédito maiores garantias ou privilégios, exceto, neste último caso, para o efeito de atribuir responsabilidade tributária a terceiros

Observamos que no período objeto da autuação, a Instrução Normativa MPS/SRP 03/2005 era vigente.

Outrossim, a argumentação da Recorrente é genérica, entendendo que deve ser mantida a autuação fiscal neste ponto.

Diante do exposto, não prospera a argumentação da Recorrente.

(x) Notas fiscais com guias de recolhimento

1. 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.

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. 1.117.

6. 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.

7. É absurdo e afrontoso à inteligência esse procedimento abusivo, inconstitucional de se manter, em lançamento, tributo que já foi recolhido, ao condicionar a regularização ao cumprimento de obrigação acessória de responsabilidade do prestador de serviço originariamente contribuinte.

15. Requer-se 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.

(xiii) Bitributação

3. Afirmações desconexas com a realidade é a moda do acórdão da DRJ/BSA. A cada tópico se depara com frase deste tipo: "não ocorreu o bis in idem, pois as notas fiscais que estavam inequivocamente vinculadas à obra (..) foram consideradas para efeito de redução do lançamento...".

4. Repete-se: 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 contidas em notas fiscais das obras, foram lançadas novamente as contribuições de terceiros. Nada a ver com nota fiscal vinculada à obra.

6. A junta fiscal ao contrário, atesta taxativamente que não. O relatório do acórdão reproduz, fl. 1.117/8, item T, a informação da junta fiscal, que não contesta o bis in idem, porém justifica que os levantamentos representados pelas NFLD (esqueceram de citar a NFLD 37.096.655-4) não foram aproveitados porque as circunstâncias necessárias não ocorrem.

7) 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 incidente sobre os serviços prestados mediante cessão de mão-de-obra, bem como da vinculação inequívoca com a obra executada e a remuneração constante das GFIP dos prestadores de serviços a cada obra, a serem comprovados nos autos, circunstâncias que não ocorrerem'. (sgo)

Analisemos os itens (x) e (xiii) conjuntamente.

Este ponto já foi debatido em sede de decisão de primeira instância, às fls. 1208 a 1243, na qual se conclui 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:

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 nº 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.

Tal argumento oferecido pelo impugnante é totalmente insubsistente, pois o direito de ter os créditos de retenção aproveitados nas notificações arbitradas com base na área construída não é absoluto, pelo contrário, somente pode ser implementado caso sejam atendidas as condições estabelecidas pela própria legislação previdenciária.

No caso, da NFLD nº 37.096.656-2, cujos valores da retenção 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: deixaram de ser apresentados, muito menos as GFIP's dos prestadores, verifica-se, facilmente, a impossibilidade de aproveitamento de qualquer valor incluído nessa notificação.

De igual modo, a NFLD nº 37.055.345-4, apesar de referir-se às notas fiscais apresentadas, também não foram acompanhadas

pelas GFIP's dos prestadores. Tal exigência, além de estar prevista no inciso II do art. 447 da Instrução Normativa nº 03, de 2005, também é complementada pela obrigação acessória a ser cumprida pelas empresas contratantes, conforme consta do 425 da mesma IN:

(...)

Quanto a alegação de que houve bi tributação e bis in idem, expressões utilizadas pela defendente durante as manifestações nos autos do processo, importante destacar que em matéria tributária as diferenças entre esses termos são nítidas.

Roque Antonio Carrazza descreve de modo simples que "...em matéria tributária, dá-se o bis in idem quando o mesmo fato jurídico é tributado duas ou mais vezes, pela mesma pessoa política. Já, bitributação é o fenômeno pelo qual o mesmo fato jurídico vem a ser tributado por duas ou mais pessoas políticas".

No caso sob análise, não ocorreu o bis in idem, pois todas as notas fiscais que estavam inequivocamente vinculadas à obra objeto do presente lançamento, conforme determina a Instrução Normativa SRI nº 03, de 2005, foram consideradas para efeito de redução do lançamento, conforme atestado pela autoridade fiscal e verificado por este órgão julgador.

Dessa forma, não se verifica a bi-tributação nem 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 para aproveitadas pela autoridade lançadora.

O Pronunciamento Fiscal, em resposta à Diligência Fiscal, às fls. 1296 a 1297, mostra que houve uma reanálise da documentação acostada aos autos e se procedeu à retificação do débito, com o aproveitamento de guias de recolhimento:

2. Conforme define a legislação previdenciária os créditos relativos as notas fiscais só devem ser aproveitados caso haja a vinculação **inequívoca** com a obra. Em todos os relatórios, sustentados por planilhas demonstrativas, foram alocados créditos decorrentes de prestação de serviços executados por terceiros, cujos documentos apresentados pela notificada.

pertenciam a obra objeto desta notificação. Inicialmente a fiscalização considerou apenas os créditos apresentados durante a ação fiscal (que foram pouquíssimos), posteriormente, por força da impugnação manifestada pela notificada e apresentação de novos documentos, os mesmos foram considerados e o débito retificado.

Foram lavradas NFLD distintas para cada obra. A apuração individual (por obra) buscou evidenciar de forma clara e precisa cada levantamento. Todos os créditos previstos na legislação

previdenciária foram considerados em cada levantamento específico.

O valor inicialmente apurado está demonstrado no relatório inicial constante das fls. 1 a 594.

A reanálise da documentação e retificação do débito, após impugnação, consta das lis. 1079 a 1095. No entendimento desta auditoria não há mais o que ser considerado para fins de retificação.

Ora, conforme o visto em sede de decisão de primeira instância, após a análise individualizada em sede de Diligência Fiscal de todas as provas documentais apresentadas pelo contribuinte, os documentos que permitiram retificar o lançamento foram aproveitados, sem que tenha havido bitributação ou bis in idem.

Diante do exposto, não prospera a argumentação da Recorrente.

(xi) Não aplicação do inciso I do art. 448 da IN 3/05

1. A DRJ/BSA lê e interpreta os dispositivos legais a seu talante sem compromisso com o sentido e significado das palavras ou finalidade da norma.

"Art. 448. Será, ainda, aproveitada para fins de dedução da RMT, a remuneração: I - contida em NFLD ou LDC, relativos à obra, quer seja apurado com base em folha de pagamento ou resultante de eventual lançamento de débito por responsabilidade solidária",

2. A dicção do artigo acima e seu inciso não é no sentido de que somente será aproveitada remuneração contida em NFLD ou LDC com base em folha de pagamento ou por responsabilidade solidária. A expressão do inciso "quer seja apurado" não tem caráter restritivo, mas exemplificativo, não é 'numerus c/ausus':

3. A palavra 'somente' colocada no texto do acórdão, fl. 1.129, não existe no inciso. 'Somente' existe na forte e inabalável vontade de prestigiar o trabalho dos colegas da junta fiscal.

Analisemos.

Vejamos o art. 448, I, IN MPS/SRP 03/2005:

Art. 448. Será, ainda, convertida em área regularizada a remuneração:

I - contida em NFLD ou LDC, relativos à obra, quer seja apurado com base em folha de pagamento ou resultante de eventual lançamento de débito por responsabilidade solidária;

Este ponto já foi debatido em sede de decisão de primeira instância, às fls. 1208 a 1243, na qual se conclui pela insubsistência do pedido do contribuinte:

Por sua vez, eventuais valores contidos em Notificação Fiscal de Lançamento de Débito (NFLD) ou LDC, relativos à obra, de

acordo com o inciso I do art. 448 da Instrução Normativa SRP nº 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 sentidos, considerando que as NFLD nº 37.096.655-4, 37.096.656-2 e 37.055.345-4 referem-se 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 ;

Ora, o contribuinte repete a mesma argumentação utilizada em sede de Impugnação sem acrescentar qualquer novo elemento de prova capaz de suportar tais alegações.

Neste ponto, acompanho integralmente o posicionamento da decisão de primeira instância pelas razões expostas.

Diante do exposto, não prospera a argumentação da Recorrente.

(xii) Aplicação do art. 474 da IN 03/05

1. De novo interpretação fora do texto da norma. Em lugar algum da IN 3 está escrito "todas as notas fiscais que se submetem ao regime jurídico da retenção devem estar ...". Não é recomendável em redação de texto legal este tipo rasteiro de generalização.

2. O tema em debate não é nota fiscal, não é recolhimento, É BIS IN IDEM: COBRANÇA DE TRIBUTO EM DUPLICIDADE.

3. O art. 474 é a síntese de tudo o quanto se discute sobre o fato concreto. O capítulo V da IN 3 trata dos procedimentos fiscais e no art. 474, § 2º, determina que no lançamento de "contribuições referentes à aferição da mão-de-obra total", que é o caso aqui em debate, serão deduzidos os lançamentos das bases de cálculo constituídos por retenção, que é o caso das três NFLD. No entanto, independentemente desse dispositivo normativo ou qualquer restrição, há que se excluir os valores lançados em duplicidade.

Analisemos.

Vejamos o art. 474, IN MPS/SRP 03/2005:

Art. 474. Na regularização de obra de construção civil, em que a remuneração da mão-de-obra utilizada foi apurada com base na área construída e no padrão da obra ou com base na prestação de serviços contida em nota fiscal, fatura ou recibo de prestação de serviços, se constatada a contratação de subempreiteiras, deverão ser constituídos os créditos das contribuições sociais

correspondentes, em lançamentos distintos, conforme a sua natureza.

§ 1º Os créditos referidos no caput serão constituídos da seguinte forma:

I - contribuições referentes à aferição da mão-de-obra total;

II - contribuições referentes à remuneração da mão-de-obra própria da empresa fiscalizada;

III - contribuições apuradas por responsabilidade solidária;

IV - retenção.

§ 2º No lançamento da base de cálculo da aferição indireta prevista no inciso I, serão deduzidos os lançamentos das bases de cálculo previstos nos incisos II, III e IV, todos do § 1º deste artigo, competência por competência, observados os critérios de conversão previstos neste Título.

§ 3º No lançamento por responsabilidade solidária, de que trata o inciso III do § 1º deste artigo, não serão cobradas as contribuições devidas a outras entidades ou fundos, as quais deverão ser cobradas diretamente da empresa contratada.

Este ponto já foi debatido em sede de decisão de primeira instância, às fls. 1208 a 1243, na qual se conclui pela insubsistência do pedido do contribuinte:

Quanto à aplicação dos dispositivos contidos no art. 474 da IN 3, estes devem ser compreendidos em harmonia com o restante da normatização, isto é, todas as notas fiscais que se submetem ao regime jurídico da retenção devem estar inequivocamente vinculadas à obra sob análise, bem como ter a cópia da GFIP apresentada pelo prestador, condições essas que não foram atendidas durante a ação fiscal pela empresa notificada.

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.

Ora, o contribuinte repete a mesma argumentação utilizada em sede de Impugnação sem acrescentar qualquer novo elemento de prova capaz de suportar tais alegações.

Neste ponto, acompanho integralmente o posicionamento da decisão de primeira instância pelas razões expostas.

Diante do exposto, não prospera a argumentação da Recorrente.

(xiv) Perícia

A contabilidade da. empresa apor "mais de vinte anos foi considerada regular e correta por agentes fiscais dos: fiscos federal, estadual e municipal, em interpretação sem explicação plausível, foi desconsiderada. Esta situação, conforme já alegado e esmiuçado nas impugnações, impõe que peritos façam uma avaliação para dirimir com quem está a razão.

Analisemos.

Observo que houve Solicitação de Diligência por parte do órgão julgador de primeira instância, bem como a conversão do processo em Diligência determinado por esta Colenda Turma de Julgamento do CARF.

Desta forma, não considero pertinente o pedido de Diligência pois todos os elementos de prova acostados aos autos já foram analisados no transcurso do Processo administrativo-tributário.

Diante do exposto, não prospera a argumentação da Recorrente.

(xv) Caracterização de excesso de exação

1. O excesso de exação está caracterizado nos resultados do procedimento fiscal raivoso encetado contra a recorrente. Foram lançados créditos tributários na ordem de 27 milhões de reais já retificados para 12 milhões. A junta fiscal sabia ou deveria saber que é necessário verificar a existência de áreas com percentuais de redução no cálculo do tributo. Deveria saber que quando se lança as contribuições de uma obra por aferição indireta com base na área construída, a remuneração da mão-de-obra total despendida é apurada, nada mais resta para se lançar. Entretanto três outros lançamentos f r m efetuados com base em notas fiscais de serviços prestados nas obras. A desconsideração a contabilidade com base em indícios. Não há espaço aqui para continuar a enumerar as iniq id des resultantes do procedimento fiscal e inteiramente apoiadas, sustentadas pela DR)/BSA.

Analisemos.

Este ponto já foi debatido em sede de decisão de primeira instância, às fls. 1208 a 1243, na qual se conclui que a autoridade fiscal fez o que a Administração Tributária esperava dele, conforme prevê o art. 37 da Lei nº 8.212, de 1991, ou seja, ao constatar o atraso total ou parcial no recolhimento de contribuições previdenciárias, a fiscalização lavrará notificação de débito, com discriminação clara e precisados fatos geradores, das contribuições devidas e dos períodos a que se referem:

Em relação ao cometimento em tese de ilícito penal pelas autoridades lançadoras e considerando o dever de ofício, verifica-se que a alegação de que a fiscalização cometeu excesso de exação é improcedente insubsistente, circunstância que implica em tese, o cometimento de crime de calúnia, em que pese não ser a autoridade administrativa para declarar tais circunstâncias.

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, conforme até o momento se pode observar pelo teor do presente acórdão (mas ao contrário do que afirma a impugnaste) a cobrança da contribuição previdenciária está amparada pelos requisitos legais que estabelecem os procedimentos da fiscalização, demonstrando, sem qualquer sombra de dúvida que os valores lançados são devidos pelo simples fato de o contribuinte ter descumprido as obrigações principais relacionadas às contribuições previdenciárias.

É dizer, a autoridade fiscal fez o que a Administração Tributária esperava dele, conforme prevê o art. 37 da Lei nº 8.212, de 1991, ou seja, ao constatar o atraso total ou parcial no recolhimento de contribuições previdenciárias, a fiscalização lavrará notificação de débito, com discriminação clara e precisados fatos geradores, das contribuições devidas e dos períodos a que se referem.

Nesse sentido, agiu com acerto a autoridade fiscal, sem qualquer sombra de dúvida que possa cogitar excesso de exação.

Ora, o contribuinte repete a mesma argumentação utilizada em sede de Impugnação sem acrescentar qualquer novo elemento de prova capaz de suportar tais alegações.

Ademais, no tópico (B) - da regularidade do lançamento - concluímos que o procedimento fiscal atendeu todas as determinações legais, não havendo, pois, nulidade por cerceamento por preterição aos direitos de defesa, pela ausência de fundamentação legal.

Neste ponto, acompanho integralmente o posicionamento da decisão de primeira instância pelas razões expostas.

Diante do exposto, não prospera a argumentação da Recorrente.

(xvi) Competências maio e junho de 2002 devem ser excluídas.

1. O reconhecimento de "que parte do crédito previdenciário lançado" decaiu está incorreto porque as competências maio e junho de 2002, alcançadas pela decadência, não foram

consideradas na retificação.

Documento assinado digitalmente em 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 06/11/2014 por PAULO MAURICIO PINHEIRO MONTEIRO, Assinado digitalmente em 06/11/2014 por PAULO MAURICIO PINHEIRO MONTEIRO, Assinado digitalmente em 23/12/2014 por CARLOS ALBERTO MEES STRINGARI

Impresso em 13/01/2015 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

(xvii) Retificação inaceitável

1. A alegação de que a retificação não obedeceu ao mesmo critério de apuração do tributo por deficiência do fisco que não providenciou a adaptação e atualização de seus programas quanto à determinação de súmula vinculante é estereotipada, inaceitável, quase inacreditável.

2. As deficiências do fisco não podem prejudicar o contribuinte, nem justifica a alteração da realidade dos fatos. A obra não foi realizada em um único mês.

3. Chama a atenção o fato de o acórdão informar várias vezes que o período de execução da obra foi de 02/2004 a 03/2006, fl. 1.127, e está é a realidade dos fatos.

4. Contudo, já na primeira folha do acórdão, em flagrante contradição, informa-se: 'Período de apuração; 01/09/2006 a 30/09/2006. O Discriminativo Analítico do Débito Retificado — DADR foi elaborado como se o fato gerador da contribuição tivesse ocorrido em uma única competência, 09/2006, como se a obra tivesse sido executada em um único mês, muito tempo depois de concluída. E qual é a justificativa jurídica e a fundamentação legal para esta transgressão? Nenhuma.

8. Daí, como se pode perceber, o método a ser utilizado para a retificação do débito, por lógica, coerência Direito e justiça, e para evitar lesão ao direito e à propriedade da impugnante, terá que ser o mesmo utilizado para a apuração, considerando-se o período de execução da obra e como área regularizada aquela relativa aos meses mais antigos e alcançados pela decadência (IN 3, art. 466, VII).

9. Requer-se, portanto, seja alterada a retificação do débito obedecendo-se as regras instituídas pelo próprio fisco (art. 466, IN 3/2005), utilizando-se os mesmos critérios e métodos para a sua apuração.

Analisemos os itens (xvi) e (xvii) conjuntamente.

Em relação à ocorrência de decadência, tema debatido também em sede de decisão de primeira instância, constata-se a não ocorrência de decadência:

Outro ponto a ser destacado pela impugnante e relacionado à decadência trata da alegação do sujeito passivo acerca da contagem do prazo decadencial, tendo em vista alguns relatórios terem sido substituídos, fato este que, no entendimento do impugnante, representou a reabertura do prazo de defesa e, por consequência, a alteração na data da notificação, circunstância que determinaria a exclusão de duas competências pelo fato de também terem sido alcançadas pela decadência.

Nesse aspecto não assiste razão ao impugnante, pois, 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, tomando-o oponente ao contribuinte, razão pela qual as competências abrangidas pela decadência referem-se ao prazo indicado à fls. 929/930, ou seja, os meses decadentes e excluídos da notificação referem-se ao período abrangido pelas competências 01/1996 a 04/2002, devendo ser mantidas 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.

Da mesma forma, este ponto da retificação dos valores já foi debatido em sede de decisão de primeira instância, às fls. 1208 a 1243, na qual se conclui que as autoridades fiscais realizaram a conferência de todos os levantamentos efetuados, considerando tanto os documentos apresentados na defesa, quanto outros verificados posteriormente pela auditoria, de forma a 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:

Conforme informação fiscal, às fls. 1079/1086, as autoridades fiscais realizaram a conferência de todos os levantamentos efetuados, considerando tanto os documentos apresentados na defesa, quanto outros verificados posteriormente pela auditoria.

Além disso, não houve necessidade de aplicar-se o instituto da decadência quinquenal, conforme determinado indevidamente na última diligência, tendo em vista nenhuma das competências relacionadas ao lançamento terem sido alcançadas pela caducidade, de acordo com a informação prestada à fl. 1102.

Dessa forma, considerou-se como base-de-cálculo para os "salários de contribuição" informados no DISO os documentos (valores) relativos a prestadores de serviço (Planilha Levantamento Prestadores de Serviços, fls. 1087/1090), tendo sido todos os levantamentos e respectivos lançamentos instruídos de acordo com o disposto no capítulo IV da IN/SRP nº 03/2005, que regulamenta a regularização de obra por aferição indireta com base na área construída e no padrão de construção.

Da leitura da Informação Fiscal prestada pela autoridade lançadora ; observa-se que a retificação parcial do valor do débito resultou da aplicação do princípio da verdade material, tendo em vista que, durante a ação fiscal, a empresa notificada, em diversas oportunidades faltou com seu dever de colaboração, circunstância que, entre outras consequências, determinou o arbitramento, bem como a maior complexidade na conclusão do procedimento fiscal.

Corno pode ser observado nas planilhas anexadas às fls. 1087/1090, dentre os documentos apresentados pelo contribuinte, não foram considerados, para efeito de retificação, apenas as notas fiscais sem vinculação inequívoca à obra. Além disso, também 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 Instrução Normativa nº 03, de 2005.

Ressalte-se que no tocante aos valores relacionados na planilha à fl. 617/618, elaborada pela defendente, 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 nºs 37.096.656-2 e 37.055.345-4.

Conforme já mencionado, 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.

Ademais não há qualquer contradição em relação às datas de apuração e do período de execução da obra pois, de acordo com o Relatório Fiscal, fls. 99/110, o lançamento foi arbitrado mediante aferição indireta da área construída na obra denominada Residencial Ipê Amarelo matrícula CEI 39.380,01948/78, correspondendo a 11.713,98 m².

Conforme se verifica no Relatório Discriminativo Sintético do Débito, o período de apuração do débito é na competência 09/2006 ou, de outra forma, 01/09/2006 a 30/09/2006.

Ora, o contribuinte repete a mesma argumentação utilizada em sede de Impugnação sem acrescentar qualquer novo elemento de prova capaz de suportar tais alegações.

Neste ponto, acompanho integralmente o posicionamento da decisão de primeira instância pelas razões expostas.

Diante do exposto, não prospera a argumentação da Recorrente.

DA MULTA DE MORA

Analisemos.

Esta Colenda Turma de Julgamento vem se posicionando reiteradamente, por maioria, em relação ao recálculo dos acréscimos legais, para que se **recalcule a multa de mora, com base na redação dada pela lei 11.941/2009 ao artigo 35 da Lei 8.212/91, com a prevalência da mais benéfica ao contribuinte:**

A multa de mora aplicada teve por base o artigo 35 da Lei 8.212/91, que determinava aplicação de multa que progredia conforme a fase e o decorrer do tempo e que poderia atingir 50% na fase administrativa e 100% na fase de execução fiscal.

Ocorre que esse artigo foi alterado pela Lei 11.941/2009, que estabeleceu que os débitos referentes a contribuições não pagas

nos prazos previstos em legislação, serão acrescidos de multa de mora nos termos do art. 61 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, que estabelece multa de 0,33% ao dia, limitada a 20%.

Visto que o artigo 106, II, c do CTN determina a aplicação retroativa da lei quando, tratando-se de ato não definitivamente julgado, lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática, princípio da retroatividade benigna, impõe-se o cálculo da multa com base no artigo 61 da Lei 9.430/96 para compará-la com a multa aplicada com base na redação anterior do artigo 35 da Lei 8.212/91 (presente no crédito lançado neste processo) para determinação e prevalência da multa mais benéfica.

Art. 106. A lei aplica-se a ato ou fato pretérito:

I - em qualquer caso, quando seja expressamente interpretativa, excluída a aplicação de penalidade à infração dos dispositivos interpretados;

II - tratando-se de ato não definitivamente julgado:

a) quando deixe de defini-lo como infração;

b) quando deixe de tratá-lo como contrário a qualquer exigência de ação ou omissão, desde que não tenha sido fraudulento e não tenha implicado em falta de pagamento de tributo;

c) quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática.

Ressalva-se a posição do Relator, posição vencida nesta Colenda Turma, na qual se deve determinar o recálculo dos acréscimos legais na forma **de juros de mora** (com base no art. 35, Lei 8.212/1991 c/c art. 61, § 3º Lei 9.430/1996 c/c art. 5º, § 3º Lei 9.430/1996) **e da multa de ofício** (com base no art. 35-A, Lei 8.212/1991 c/c art. 44 Lei 9.430/1996), com a prevalência dos acréscimos legais mais benéficos ao contribuinte.

CONCLUSÃO

Voto no sentido de **CONHECER** do recurso, dar provimento parcial ao recurso para determinar o recálculo da multa de mora de acordo com o disposto no art. 35, caput, da Lei 8.212/91, na redação dada pela Lei 11.941/2009 (art. 61, da Lei no 9.430/96), prevalecendo o valor mais benéfico ao contribuinte.

É como voto.

Paulo Maurício Pinheiro Monteiro