



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

**Processo n°** 10120.011376/2009-83  
**Recurso n°** 999.999 Voluntário  
**Acórdão n°** 2403-001.887 – 4ª Câmara / 3ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 20 de fevereiro de 2013  
**Matéria** CONTRIBUIÇÃO SOCIAL PREVIDENCIÁRIA  
**Recorrente** SERCA CONSTRUTORA LTDA  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS**

Período de apuração: 01/10/2004 a 31/08/2009

PREVIDENCIÁRIO - CUSTEIO - IRREGULARIDADE NA LAVRATURA DO AIOP - 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 - NOTIFICAÇÃO FISCAL DE LANÇAMENTO DE DÉBITO - AFERIÇÃO INDIRETA.

Na falta de prova regular e formalizada, o montante dos salários pagos pela execução de obra de construção civil pode ser obtido mediante aferição indireta.

Recurso Voluntário Negado

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros do Colegiado, por maioria de votos, em negar provimento ao recurso. Vencida a Conselheira Carolina Wanderley Landim.

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, Marcelo Magalhães Peixoto, Carolina Wanderley Landim e Maria Anselma Coscrato dos Santos.

## Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário, interposto pela Recorrente – SERCA CONSTRUTORA LTDA. contra Acórdão nº 03-47.439 - 5ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento de Brasília - DF, fls. 128 a 134, que julgou procedente a autuação por descumprimento de obrigação principal, Auto de Infração de Obrigação Principal – AIOP nº. 37.229.902-4, às fls. 01, com valor consolidado de R\$ 238.941,57.

O crédito previdenciário se refere às contribuições previdenciárias correspondentes à parte de segurados destinadas a Seguridade Social incidentes sobre a base de cálculo apurada por aferição indireta do valor da mão-de-obra necessária na execução das obras de construção civil: matrícula CEI 50.013.42127/78 e CEI 50.019.89804/72, de responsabilidade da empresa em referência, situadas a Rua T-49 c/ T-30 Qd 50 Ldt 12/13/14/15-A — Edifício Residencial Villagio, Setor Bueno — Goiania — GO, e Rua Natal Qd 12 Lts 5/6/7/8/22/23/24 — Edifício Residencial Gloria Hills, Setor Alto da Gloria — Goiania — Go, respectivamente.

Conforme o Relatório Fiscal, às fls. 10 a 22, a competência utilizada para fins de aferição indireta (agosto/2009) é devido ao fato de que o Centro de Atendimento ao Contribuinte – CAC, emitiu, em 31/08/2009, o Aviso de Regularização de Obra – ARO, tendo sido utilizada como referência, portanto, a competência de emissão do ARO:

*0 débito constante no presente AI foi apurado por meio de aferição indireta do valor do salário de contribuição necessário à execução da obra, como previsto nos §§ 4º e 6º, do artigo 33, da Lei 8.212/91.*

*0 procedimento de aferição indireta do salário de contribuição, devido em razão da execução de obra de construção civil, com base na área construída e no padrão de execução, encontra-se disciplinado no art. 234 do Decreto 3.048 de 06/05/1999 e Instrução Normativa /SRP 03, de 14/07/2005, com as alterações introduzidas pelas Instruções Normativas MPS/SRP nº 24, de 29 de abril de 2007, Instrução Normativa MF/RFB nº 774, de 29 de agosto de 2007, e Instrução Normativa RFB nº 910, de 29 de janeiro de 2009.*

*A competência adotada para apuração do débito, encontra-se definida no art. 435, da IN/SRP n.º 03/2005, que trata da apuração do valor da mão de obra empregada na execução de obra de construção civil, utilizando as tabelas do Custo Unitário Básico — CUB, divulgados pelos sindicatos da Indústria da Construção Civil — SINDUSCON, que em seu parágrafo 3º, estabelece que, em relação*

*A obra de construção civil, consideram-se devidas as contribuições indiretamente aferidas e exigidas na competência da emissão do ARO, ou em qualquer competência no prazo de vigência do Mandado de Procedimento Fiscal, quando a*

apuração se der em Auditoria-Fiscal de obra para a qual não houve a emissão do ARO.

*Em razão da necessidade de emissão de novo ARO, em 31/08/2009, em virtude inclusive da constatação de dados não informados em DISO, e portanto não considerados no cálculo realizado pelo Centro de Atendimento do Contribuinte da Receita Federal do Brasil, a competência adotada para o débito foi agosto de 2009, em observação à norma acima citada.*

A seguir, o Relatório Fiscal, às fls. 10 a 22, informa acerca da análise contábil feita nas duas obras de construção civil: matricula CEI 50.013.42127/78 e CEI 50.019.89804/72, onde conclui que não se encontram devidamente escriturados todos os segurados empregados envolvidos na execução das obras de construção civil, de responsabilidade da empresa, que de acordo com a Lei nº 8.212/91, representam a base de cálculo das contribuições previdenciárias, motivo pelo qual, esta fiscalização desconsiderou a escrituração contábil apresentada pela empresa e aferiu o débito nos moldes previstos no art. 433 e seguintes, da IN nº 3/2005:

*DA ANÁLISE CONTÁBIL*

**CEI 50.013.42127/78 - OBRA RESIDENCIAL VILLAGIO – PERÍODO: 06/2004 A 01/2007:**

*Em análise da contabilidade apresentada, verificou-se que os custos da obra fiscalizada, foram lançados em contas analíticas, vinculadas às seguintes contas sintéticas: 33.192.1 - Mão de Obra e Encargos; 33.192.2 - Materiais Aplicados; 33.192.3 - Serviços de Terceiros; 33.192.4 - Operação de Equipamentos; 33.192.5 - Despesas Gerais Diretas; 33.192.7 - Outras Despesas e finalmente 33.192.8 - Despesas Tributárias, pertencentes ao grupo 3 - Custos de Despesas, 33 - Custo de Obras por incorporação, 33.19 - Obra 19 Villagio Bueno.*

*Sendo verificadas incoerências na documentação e contabilização dos fatos econômicos, aquisições e despesas da obra em comento, em virtude de elementos poucos confiáveis apresentados pela empresa durante a fiscalização, como a seguir relataremos.*

*Considerando os valores lançados a título de remuneração para a obra citada, especificamente as contas 33.192.101.4 - Mão de Obra Direta, 33.192.103.0 - Aviso Prévio, 33.192.104.9 - 13º Salário e 33.192.106.5 - Férias Gozadas; e a remuneração declarada em GFIP - Guia de Recolhimento de FGTS e Informações à Previdência Social relativa a mesma obra, verifica-se que os mesmos encontravam-se divergentes.*

*Intimada a prestar esclarecimentos, a empresa justifica que ocorreram vários lançamentos de férias pela competência do pagamento, sendo que o valor destas eram declaradas na GFIP no mês de gozo e então pagos os encargos previdenciários. Desta forma a empresa deixou de atender ao princípio contábil do registro em regime de competência, ou seja, as despesas realizadas em um determinado mês, mesmo que pagas em competências seguintes, devem ser registradas no mês de efetiva realização, no caso das férias gozadas, a competência de lançamento é o período de gozo das mesmas*

O período declarado pela empresa em DISO para execução da obra de construção civil, não é confirmado em sua escrituração contábil. A data de início declarada consta como 06/2004, competência em que ocorreu o registro de mão de obra direta empregada, comprovada ainda pela declaração de GFIP - Guia de Recolhimento de FGTS e Informações Previdência Social para a obra.

Entretanto houve lançamentos na conta 33.192.301.7 - Serviços de Sub Empreitadas na obra, referentes a aquisição de concreto usinado um mês antes de seu início, o que comprova as notas fiscais fatura de serviços emitidas em 20/05/2004 - NF 6509; em 21/05/2004 - NF 6519; em 31/05/2004 - NF 6552 e em 30/05/2004 NF da empresa Geral de Concretos S.A., sem registro de um único trabalhador para aplicação imediata do mesmo.

Está claro que não existem condições de utilização deste material, de natureza altamente perecível, sem emprego imediato de mão-de-obra (própria ou terceirizada). O volume adquirido, totalizado em 165 m3 de concreto bombeado, nos indica que já haviam ocorrido a execução de serviços com fundações e de execução de formas com a utilização de profissionais com conhecimentos necessários para isso.

Também o término da mesma, declarada pela empresa como 01/2007, também não se confirma na escrituração contábil apresentada para os meses de fevereiro, março, abril, maio, junho e julho de 2007 desta mesma obra.

Na conta 33.192.201.0 - Material Aplicado, ocorreram lançamentos no período de 01/02/2007 a 05/07/2007 com aquisição de material aplicado na obra no montante de R\$ 203.001,20.

A empresa ainda permanece contabilizando nos meses de fevereiro a maio de 2007 pagamentos a título de Refeições - conta 33.192.501.0 e Vale transporte - conta 33.192.517.6, até 12/02/2007(planilhas extraídas da contabilidade das contas citadas em anexo).

Os lançamentos contábeis referentes aos custos de execução da obra de construção civil em questão evidenciam a continuidade da mesma após a data declarada como de encerramento, e o registro de valores relativos a fatos que ensejam, sem sombra de dúvidas, a utilização de mão-de-obra

As notas fiscais de nº 0942, de 28/02/2007, 0967, de 31/03/2007, 0981, de 30/04/2007, emitidas pela empresa Uberaba Marmitex e a de nº 1556, de 01/02/2007, da empresa G Dallas Restaurante Ltda de fornecimento de refeições (cópias anexas), não deixam dúvidas quanto a ocorrência de despesas com alimentação de trabalhadores na obra do edifício Residencial Villagio ainda nos meses de fevereiro, março e abril de 2007, todas contabilizadas pela data de pagamento, ou seja, pelo regime de caixa.



*próprios de sua contabilidade, não cabendo qualquer argumentação que tais lançamentos referem se a competências anteriores, tendo em vista a obrigação de atender ao princípio contábil do regime de competência.*

*Ressalte-se que nas contas para lançamento de Custos com Terceiros, **não houve nenhum lançamento que pudesse justificar o possível emprego de contratação de mão de obra terceirizada nos períodos especificados acima.***

*A fiscalização ainda identificou vários documentos registrados incorretamente no centro de custo das obras fiscalizadas. No item 4) do relatório de justificativas apresentadas pela empresa com relação a obra Villagio Bueno, a mesma admite que contabilizou na competência 102004, as férias no valor de R\$ 682,99 do empregado Vanderlino S. Santos, na realidade pertencente a obra de nº 20 - Edifício Veneza. Na competência 112004 foram as férias de José Edilson Ferreira da Costa, no valor de R\$ 874,33, que foram lançadas no centro de custo da obra n.º 20 - Edifício Veneza, sendo que o empregado havia laborado na obra de n.º 19 do Residencial Villagio Bueno.*

Registre-se que no cálculo do montante devido, conforme o Relatório Fiscal às fls. 20, a Fiscalização excluiu as competências 06/2004 a 09/2004 em função da Súmula Vinculante STF nº 8 / STF, aplicando o critério do art. 150, § 4º, CTN.

A Recorrente teve **ciência do AIOP em 30.10.2009.**

O **período objeto do auto de infração**, conforme o Relatório Fiscal, é de **10/2004 a 08/2009.**

A **Recorrente apresentou Impugnação**, às fls. 25 a 47, resumidamente conforme o relatório da decisão de primeira instância:

*(i) - que o relatório fiscal não definiu com exatidão qual era o fato gerador da obrigação tributária, uma vez que, conforme a legislação, o fato gerador somente poderia ser “a prestação de serviços remunerados pelos segurados empregado, trabalhador avulso contribuinte individual e cooperado intermediado por cooperativa de trabalho”, porém, a Auditora, em seu relatório, assim define o fato gerador: “Constituem fatos geradores das Obrigações Lançadas O valor originário do débito apurado corresponde assim, o montante das contribuições sociais, calculadas mediante aplicação da alíquota devida sobre o total da base de cálculo correspondente à remuneração aferida utilizando-se do sistema DISOWEB, o qual encontra-se discriminado no Relatório e Lançamento em anexo.”*

*(ii) - que a contabilidade da empresa foi realizada em obediência aos Princípios Fundamentais de Contabilidade;*

*(iii) - que erros na escrita contábil podem ocorrer, mas que esses, por serem involuntários, são diferentes de fraudes e, por isso, não pode a autoridade lançadora desconsiderar a contabilidade com base em alguns erros;*

(iv) - que no início de uma edificação, para a adequação do canteiro de obras, a empresa adquire concreto e outros materiais, e trabalhadores são deslocados de outras obras (outros centros de custos) para preparar a infra-estrutura mínima necessária e, por isso, não há mão de obra própria refletida na contabilidade neste momento inicial. Informa, também, que embora não tenham sido lançadas as remunerações nos centros de custos dessas edificações, as refeições e vales-transportes desses trabalhadores assim o foram.

(v) - que a empresa reformou todas as calçadas que margeiam o terreno onde foi construído o edifício Gloria Hills, motivo pelo qual se deu a utilização de concreto sem a aplicação de mão de obra direta nessa edificação;

(vi) - que, por certo, a remuneração da mão de obra relativa aos custos de implantação necessários ao início da edificação deve ser apropriada ao custo da obra, mas que a pouca mão de obra utilizada é insignificante, e não é capaz de modificar o custo final da obra.

A **Recorrida** analisou a autuação e a impugnação, **julgando procedente a autuação**, nos termos do **Acórdão nº 03-47.439 - 5ª Turma** da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento de Brasília - DF, fls. 128 a 134, conforme Ementa a seguir:

*ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS  
Período de apuração: 01/01/2004 a 31/08/2009*

*AIOP DEBCAD n.º 37.229.902-4*

*OBRA DE CONSTRUÇÃO CIVIL DE RESPONSABILIDADE DE PESSOA JURÍDICA. ARBITRAMENTO.*

*O montante dos salários pagos pela execução de obra de construção civil de responsabilidade de pessoa jurídica poderá ser obtido com base na área construída, e no padrão da obra, quando a empresa não apresentar a contabilidade, ou apresentá-la de forma deficiente.*

*Impugnação Improcedente*

*Crédito Tributário Mantido*

*Acórdão*

*Acordam os membros da 5ª Turma de Julgamento, por unanimidade de votos, julgar IMPROCEDENTE a impugnação, mantendo integralmente o crédito tributário, nos termos do relatório e voto que integram o presente julgado.*

*Intime-se para pagamento do crédito mantido no prazo de 30 dias da ciência, salvo interposição de recurso voluntário ao Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF, em igual prazo, conforme facultado pelo artigo 33 do Decreto nº 70.235/1972 e alterações.*

Inconformada com a decisão de 1ª instância, **a Recorrente apresentou Recurso Voluntário**, às fls. 141 a 165, reiterando os argumentos utilizados em sede de **Impugnação em apertada síntese**:

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 12/09/2013 por PAULO MAURICIO PINHEIRO MONTEIRO, Assinado digitalmente em 12/09/2013 por PAULO MAURICIO PINHEIRO MONTEIRO, Assinado digitalmente em 13/09/2013 por CARLOS ALBERTO MEES STRINGARI

Impresso em 17/09/2013 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

**(i)** - o relatório fiscal não definiu com exatidão qual era o fato gerador da obrigação tributária;

**(ii)** - a contabilidade da empresa foi realizada em obediência aos Princípios Fundamentais de Contabilidade;

**(iii)** - que erros na escrita contábil podem ocorrer, mas que esses, por serem involuntários, são diferentes de fraudes e, por isso, não pode a autoridade lançadora desconsiderar a contabilidade com base em alguns erros;

**(iv)** - da aplicação de concreto - no início de uma edificação, para a adequação do canteiro de obras, a empresa adquire concreto e outros materiais, e trabalhadores são deslocados de outras obras (outros centros de custos) para preparar a infraestrutura mínima necessária e, por isso, não há mão de obra própria refletida na contabilidade neste momento inicial. A empresa reformou todas as calçadas que margeiam o terreno onde foi construído o edifício Gloria Hills, motivo pelo qual se deu a utilização de concreto sem a aplicação de mão de obra direta nessa edificação;

**(v)** - do pagamento de lanches - pagamento para manter uma pequena equipe de trabalhadores à disposição do condomínio que foi debitado no custo da obra já encerrada para ser transferida no final do ano para o custo da empresa. Também se utilizou de trabalhadores para montagem de refeitórios, colocação de isolamento da área etc., antes do início da obra.

**(vi)** - férias pelo regime de caixa - houve erro na apropriação contábil das férias dos trabalhadores;

**(vii)** - requer perícia - base mensal tributável e auditoria nos registros contábeis.

fls. 172.

Posteriormente, 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 à fl. 172.

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

### **DAS QUESTÕES PRELIMINARES**

#### **(A) Alegações diversas de inconstitucionalidade.**

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.

Não obstante a argumentação do Recorrente, não confiro razão ao mesmo pois, de plano, nota-se que o procedimento fiscal atendeu a todas as determinações legais, não havendo, pois, nulidade por vício insanável e tampouco cerceamento de defesa.

Trata-se de Recurso Voluntário, interposto pela Recorrente – SERCA CONSTRUTORA LTDA. contra Acórdão nº 03-47.439 - 5ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento de Brasília - DF, fls. 128 a 134, que julgou procedente a autuação por descumprimento de obrigação principal, Auto de Infração de Obrigação Principal – AIOP nº. 37.229.902-4, às fls. 01, com valor consolidado de R\$ 238.941,57.

O crédito previdenciário se refere às contribuições previdenciárias correspondentes à parte de segurados destinadas a Seguridade Social incidentes sobre a base de cálculo apurada por aferição indireta do valor da mão-de-obra necessária na execução das obras de construção civil: matrícula CEI 50.013.42127/78 e CEI 50.019.89804/72, de responsabilidade da empresa em referência, situadas a Rua T-49 c/ T-30 Qd 50 Ltd 12/13/14/15-A — Edifício Residencial Villagio, Setor Bueno — Goiania — GO, e Rua Natal Qd 12 Lts 5/6/7/8/22/23/24 — Edifício Residencial Gloria Hills, Setor Alto da Gloria — Goiania — Go, respectivamente.

Conforme o Relatório Fiscal, às fls. 10 a 22, a competência utilizada para fins de aferição indireta (agosto/2009) é devido ao fato de que o Centro de Atendimento ao Contribuinte – CAC, emitiu, em 31/08/2009, o Aviso de Regularização de Obra – ARO, tendo sido utilizada como referência, portanto, a competência de emissão do ARO.

Desta forma, conforme o artigo 37 da Lei nº 8.212/91, foi lavrado AIOP nº 37.229.902-4 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 do AIOP nº 37.229.902-4)*

*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.*

*IN MPS/SRP nº 03/2005*

*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;*

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

- *A autorização por meio da emissão de TIAF – Termo de Início da Ação Fiscal, o qual contém o 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. DD - Discriminativo do Débito (Este relatório lista, em suas*

*levantamento, que é um agrupamento de informações que servirão para apurar o débito de contribuição previdenciária existente. Na seqüência, discrimina, por estabelecimento, competência e levantamento, as bases de calculo, as rubricas, as alíquotas, os valores já recolhidos, confessados, autuados ou retidos, as deduções permitidas (salário-família, salário-maternidade e compensações), as diferenças existentes e o valor dos juros SELIC, da multa e do total cobrado.);*

*c. FLD- Fundamentos Legais do Débito (Este relatório informa ao contribuinte os dispositivos legais que fundamentam o lançamento efetuado, de acordo com a legislação vigente à época de ocorrência dos fatos geradores);*

*d. VÍNCULOS - Relatório de Vínculos (Este relatório lista todas as pessoas físicas ou jurídicas de interesse da administração previdenciária em razão de seu vínculo com o sujeito passivo, representantes legais ou não, indicando o tipo de vínculo existente e o período correspondente.);*

*e. 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.”*

Analisando-se o AIOP nº 37.229.902-4, tem-se que foi cumprido integralmente os limites legais dispostos no art. 142, CTN.

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

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

referem, de acordo com as normas estabelecidas pelos órgãos competentes.

## **DO MÉRITO**

### **(i) - o relatório fiscal não definiu com exatidão qual era o fato gerador da obrigação tributária;**

Analisemos.

Em relação à regularidade do lançamento, este ponto foi visto no tópico (B).

Em que pese a argumentação da Recorrente, inclusive conforme o já debatido em sede de decisão de primeira instância, o Relatório Fiscal, às fls. 10 a 22, apresenta sim o fato gerador da obrigação tributária:

*Embora o Contribuinte discorde do modo como foi descrito o fato gerador, o inteiro teor do Relatório não deixa dúvidas quanto ao fato gerador que ensejou o lançamento, tanto que o próprio contribuinte, em sua defesa, deixa claro que o entendeu, ao mencionar que a descrição correta teria de ser “a prestação de serviços remunerados pelos segurados empregado, trabalhador avulso, contribuinte individual e cooperado intermediado por cooperativa de trabalho”. Além disso, no Relatório Fiscal consta claramente no tópico “Objeto do Lançamento do Crédito Previdenciário”, fls. 12/13, que a contribuição ora exigida é a contribuição patronal, de “vinte por cento sobre o **total das remunerações pagas, devidas ou creditadas a qualquer título, durante o mês, aos segurados empregados e trabalhadores avulsos que lhe prestem serviços...**”*

Ademais, o Relatório Fiscal, às fls. 10 a 22, apresenta como foram calculados os valores devidos:

*Esclarecemos uma vez mais que, em razão da constatação de dados não informados em DISO relativos às notas fiscais de concreto usinados conforme planilhas anexas, e a existência de áreas redutoras observadas nos projetos arquitetônicos, portanto não considerados no cálculo realizado pelo Centro de Atendimento do Contribuinte da Receita Federal do Brasil, os Avisos para Regularização de Obra, tiveram que ser retificados nesta ação fiscal, para complementar os anteriormente emitidos.*

*Esclarecemos ainda que, quando da solicitação da CND para as obras em referência e regularização das obras no CAC pela empresa, foi efetuado apenas simulação dos cálculos através do sistema DISOWEB, razão pelo qual esta auditoria ao registrar o novo cálculo, no sistema DISOWEB, teve que adotar a competência da realização do mesmo, ou seja, agosto de 2009*

*Como Salário de Contribuição foram considerados os valores calculados a partir de informações verificadas pela fiscalização na documentação arquivada na empresa, Notas Fiscais de*

*aquisição de materiais e de serviços de construção, Notas Fiscais de Serviço, GFIP, GPS, projetos arquitetônicos e Declaração e Informação sobre Obra — DISO, que é de preenchimento e responsabilidade do próprio contribuinte, onde foram pesquisados os dados necessários para o correto enquadramento das obras, sendo utilizada a tabela CUB do SINDUSCON publicada no mês de cálculo dos ARO's, em agosto de 2009, para apuração do valor da base de cálculo da contribuição previdenciária devida de uma obra de um edifício residencial, com duas unidades, 21 pavimentos, com 72 unidades com mais de quatro banheiros, para a matrícula CEI 50.013.42127/78, ARO 368673, de 31/10/2009, e um edifício residencial multifamiliar de 24 pavimentos e com 156 unidades com até dois banheiros, para a matrícula CEI 50.019.89804/72, ARO 370519, de 31/08/2009 —enquadramento R16, padrão alto, valor do CUB R\$ 919,31 e R16, padrão normal, valor do CUB R\$ 694,48, respectivamente.*

*É importante ressaltar que, no cálculo realizado em ARO, e considerado para levantamento do débito, foram abatidos os recolhimentos efetuados pelo contribuinte através de Guia da Previdência Social — GPS, sendo apropriados no cálculo os valores recolhidos referente a pagamentos realizados com remunerações dos trabalhadores envolvidos diretamente na execução das obras de construção civil, e declarados em GFIP a partir de 05/2004 para cada matrícula CEI, e ainda o percentual de 5% das NFS de Concreto Usinado contabilizados, sendo constituído o crédito relativo As respectivas diferenças a recolher, conforme demonstrado nos cálculos do CUB anexados. Os recolhimentos correspondentes As remunerações dos empregados cuja atividade não compõe o CUB, como mestre de obra, apontador, motorista, vigias, não puderam ser considerados em atendimento ao § 2º do artigo 106 e Anexo I da IN/INSS/DC n.º.69102 com redação dada pela IN/INSS/DC n.º.80 de 27.08.02, artigo 467 e Anexo XVII da IN/INSS/DC n.º.100/03, e artigo 453 e Anexo XIV da IN/SRP n.º.03/2005. ( Planilhas demonstrativas dos valores apropriados anexas)*

*As áreas redutoras informadas nos projetos arquitetônicos, em quadros de áreas, e considerados nos cálculos realizados, de acordo com o Art. 449 da IN/SRP 03/2005, que estipula que, será aplicado redutor de cinqüenta por cento para áreas cobertas e de setenta e cinco por cento para áreas descobertas, desde que constatado que as mesmas integram a área total da edificação foram: - Matrícula CEI 50.019.89804172 — Residencial Gloria Hills AREA COBERTA SEMI ABERTA = 4.064,38m<sup>2</sup> Pay Tipo - varanda 8.73 x4 = 34,92 x39 = 1.361,88m<sup>2</sup> Térreo - 33 vagas individuais c/ 12,12,50m<sup>2</sup> = 412,50m<sup>2</sup> - 22 vagas duplas c/ 12,50m<sup>2</sup> = 275,00m<sup>2</sup> - total = 687,50m<sup>2</sup> Subsolo I - 45 vagas individuais c/ 12,50m<sup>2</sup> = 562,50 m<sup>2</sup> 11, - 34 vagas duplas c/ 12,50 m<sup>2</sup> = 425,00 m<sup>2</sup> - 4 vagas duplas d 11,50 m<sup>2</sup> = 46,00 m<sup>2</sup> - total = 1.033,50 m<sup>2</sup> Subsolo II - 27 vagas individuais c/ 12,50 m<sup>2</sup> = 337,50m<sup>2</sup> 40 vagas duplas c/ 12,50m<sup>2</sup> = 500,00m<sup>2</sup> 6 vagas duplas c/ 11,50m<sup>2</sup> = 69,00m<sup>2</sup> 6 vagas triplas c/ 12,50m<sup>2</sup> = 75,00m<sup>2</sup> total = 981,50m<sup>2</sup> AREA*

*DESCOBERTA = 657,10m<sup>2</sup> Mezanino = 657,10m<sup>2</sup> Matrícula CEI 50.013.4212127/78 — Residencial Villagio Bueno AREA COBERTA SEMI ABERTA = 3.650,02m<sup>2</sup> Pay Tipo*

*Térreo - 45 vagas normais c/ 12,50m<sup>2</sup> = 562,50m<sup>2</sup> - 9 vagas pequenas c/ 11,50m<sup>2</sup> = 103,50m<sup>2</sup> - total = 666,00m<sup>2</sup> Subsolo - 82 vagas normais c/ 12,50m<sup>2</sup> = 1025,00m<sup>2</sup> - 9 vagas pequenas c/ 11,50m<sup>2</sup> = 103,50m<sup>2</sup> - total = 1.128,50m<sup>2</sup> Mezanino - 43 vagas normais c/ 12,50m<sup>2</sup> = 537,50m<sup>2</sup> 410 - 15 vagas pequenas c/ 11,50m<sup>2</sup> = 172,50m<sup>2</sup> - total = 710,00m<sup>2</sup> De acordo com o § 10, inciso I, do art. 449 da IN 03/2005, compete exclusivamente à SRFB, a aplicação de percentuais de redução e a verificação das áreas reais de construção, as quais serão apuradas com base nas informações prestadas na DISO, confrontadas com as áreas discriminadas no projeto arquitetônico aprovado pelo órgão municipal.*

*Ainda segundo o § 30 do mesmo artigo, não havendo discriminação das áreas passíveis de redução no projeto arquitetônico, o cálculo será efetuado pela área total, sem utilização de redutores.*

*Até a consolidação do débito em 10/2009 pela auditoria fiscal, e tendo em vista o que dispõe a Súmula Vinculante STF nº 8, de 20 de junho de 2008, quanto ao período alcançado pela decadência realizado no ARO 368673 — matrícula CEI 50.013.42127/78, temos:*

*Valor do débito já retificado dividido pelo número total de meses (período da obra não decadente considerado no ARO) Resultado da operação multiplicado pelo número de meses não decadentes até a data do levantamento do débito, em 10/2009 - Exclusão dos meses decadentes.*

*Aplicando o procedimento acima exposto, concluímos:*

*- Valor do débito apurado conforme retificação acima procedida = R\$ 385.107,66 Período da obra apurado no ARO 368673 (de 31/08/2009) — de 05/2004 a 01/2007 = 33 meses Valor mensal apurado (R\$ 385.107,66 / 33) = R\$ 11.669,92 Número de meses decadentes — excluídos (de 06/2004 a 09/2004) = 5 meses Número de meses não decadentes — mantidos (de 10/2004 a 01/2007) = 28 meses - Novo valor do débito (11.669,92 x 28) = R\$ 326.758,01 DAS ALIQUOTAS APLICADAS As aliquotas aplicadas encontram-se descritas no "Discriminativo de Débito — DD", em anexo. O cálculo dos valores devidos foi efetuado pelo Sistema de Auditoria Fiscal (SAFIS) a partir da base de cálculo apurada no ARO.*

De modo que não vislumbro na argumentação da Recorrente elementos que possam alterar este ponto já decidido em sede de primeira instância.

Diante do exposto, não prospera a argumentação da Recorrente.

**(ii) - a contabilidade da empresa foi realizada em obediência aos Princípios Fundamentais de Contabilidade;**

(iii) - *que erros na escrita contábil podem ocorrer, mas que esses, por serem involuntários, são diferentes de fraudes e, por isso, não pode a autoridade lançadora desconsiderar a contabilidade com base em alguns erros;*

Analisemos os tópicos (ii) e (iii).

Em relação à **aferição indireta das contribuições lançadas, o Relatório Fiscal**, às fls. 10 a 22, **aponta os motivos determinantes para tal**, qual seja:

*DA ANÁLISE CONTÁBIL*

**CEI 50.013.42127/78 - OBRA RESIDENCIAL VILLAGIO – PERÍODO: 06/2004 A 01/2007:**

*Em análise da contabilidade apresentada, verificou-se que os custos da obra fiscalizada, foram lançados em contas analíticas, vinculadas às seguintes contas sintéticas: 33.192.1 - Mão de Obra e Encargos; 33.192.2 - Materiais Aplicados; 33.192.3 - Serviços de Terceiros; 33.192.4 - Operação de Equipamentos; 33.192.5 - Despesas Gerais Diretas; 33.192.7 - Outras Despesas e finalmente 33.192.8 - Despesas Tributárias, pertencentes ao grupo 3 - Custos de Despesas, 33 - Custo de Obras por incorporação, 33.19 - Obra 19 Villagio Bueno.*

*Sendo verificadas incoerências na documentação e contabilização dos fatos econômicos, aquisições e despesas da obra em comento, em virtude de elementos poucos confiáveis apresentados pela empresa durante a fiscalização, como a seguir relataremos.*

*Considerando os valores lançados a título de remuneração para a obra citada, especificamente as contas 33.192.101.4 - Mão de Obra Direta, 33.192.103.0 - Aviso Prévio, 33.192.104.9 - 13º Salário e 33.192.106.5 - Férias Gozadas; e a remuneração declarada em GFIP - Guia de Recolhimento de FGTS e Informações à Previdência Social relativa a mesma obra, verifica-se que os mesmos encontravam-se divergentes.*

*Intimada a prestar esclarecimentos, a empresa justifica que ocorreram vários lançamentos de férias pela competência do pagamento, sendo que o valor destas eram declaradas na GFIP no mês de gozo e então pagos os encargos previdenciários. Desta forma a empresa deixou de atender ao princípio contábil do registro em regime de competência, ou seja, as despesas realizadas em um determinado mês, mesmo que pagas em competências seguintes, devem ser registradas no mês de efetiva realização, no caso das férias gozadas, a competência de lançamento é o período de gozo das mesmas*

*O período declarado pela empresa em DISO para execução da obra de construção civil, não é confirmado em sua escrituração contábil. A data de início declarada consta como 06/2004, competência em que ocorreu o registro de mão de obra direta empregada, comprovada ainda pela declaração de GFIP - Guia*

*de Recolhimento de FGTS e Informações Previdência Social para a obra.*

*Entretanto houve lançamentos na conta 33.192.301.7 - Serviços de Sub Empreitadas na obra, referentes a aquisição de concreto usinado um mês antes de seu início, o que comprova as notas fiscais fatura de serviços emitidas em 20/05/2004 - NF 6509; em 21/05/2004 - NF 6519; em 31/05/2004 - NF 6552 e em 30/05/2004 NF da empresa Geral de Concretos S.A., sem registro de um único trabalhador para aplicação imediata do mesmo.*

*Está claro que não existem condições de utilização deste material, de natureza altamente perecível, sem emprego imediato de mão-de-obra (própria ou terceirizada). O volume adquirido, totalizado em 165 m3 de concreto bombeado, nos indica que já haviam ocorrido a execução de serviços com fundações e de execução de formas com a utilização de profissionais com conhecimentos necessários para isso.*

*Também o término da mesma, declarada pela empresa como 01/2007, também não se confirma na escrituração contábil apresentada para os meses de fevereiro, março, abril, maio, junho e julho de 2007 desta mesma obra.*

*Na conta 33.192.201.0 - Material Aplicado, ocorreram lançamentos no período de 01/02/2007 a 05/07/2007 com aquisição de material aplicado na obra no montante de R\$ 203.001,20.*

*A empresa ainda permanece contabilizando nos meses de fevereiro a maio de 2007 pagamentos a título de Refeições - conta 33.192.501.0 e Vale transporte - conta 33.192.517.6, até 12/02/2007(planilhas extraídas da contabilidade das contas citadas em anexo).*

*Os lançamentos contábeis referentes aos custos de execução da obra de construção civil em questão evidenciam a continuidade da mesma após a data declarada como de encerramento, e o registro de valores relativos a fatos que ensejam, sem sombra de dúvidas, a utilização de mão-de-obra*

*As notas fiscais de nº 0942, de 28/02/2007, 0967, de 31/03/2007, 0981, de 30/04/2007, emitidas pela empresa Uberaba Marmitex e a de nº 1556, de 01/02/2007, da empresa G Dallas Restaurante Ltda de fornecimento de refeições (cópias anexas), não deixam dúvidas quanto a ocorrência de despesas com alimentação de trabalhadores na obra do edifício Residencial Villagio ainda nos meses de fevereiro, março e abril de 2007, todas contabilizadas pela data de pagamento, ou seja, pelo regime de caixa.*

***CEI 50.019.89804172 - OBRA RESIDENCIAL GLORIA HILLS – PERÍODO: 05/2006 A 12/2008:***

*Com relação a outra obra acima fiscalizada, verificou-se que os custos da mesma foram lançados em contas analíticas, vinculadas às seguintes contas sintéticas: 33.212.1 - Mão de*

*Obra e Encargos; 33.212.2 - Materiais Aplicados; 33.212.3 - Serviços de Terceiros; 33.212.4 - Operação de Equipamentos; 33.212.5 - Despesas Gerais Diretas; 33.212.7 - Outras Despesas e 33.212.8 - Despesas Tributárias, pertencentes ao grupo 3-Custos de Despesas, 33 - Custo de Obras por incorporação, 33.21 - Obra 21 Gloria Hills.*

*Também para este empreendimento o período declarado pela empresa em DISO para execução da obra de construção civil, não é confirmado em sua escrituração contábil.*

*Em 052006 ocorreu o início de registro de mão de obra direta empregada, comprovada pela declaração de GFIP - Guia de Recolhimento de FGTS e Informações à Previdência Social para a obra, entretanto da mesma forma relatada para a obra anterior, houve lançamentos com aquisição de material aplicado na obra, a partir de 20/01/2006.*

*A aquisição de material especialmente perecível sem qualquer condição de ser estocado, como o concreto usinado, ocorreu a partir de 31/03/2006, sendo adquirido o volume correspondente de 84,50 m3 de concreto usinado bombeado nos meses de março e abril de 2006, sem que nos mesmos meses tenha havido qualquer registro de mão-de-obra.*

*Não há como um edifício ser erguido, utilizando concreto usinado, por exemplo, sem registro de um único trabalhador para aplicação imediata do mesmo uma vez que o material adquirido necessita de trabalhadores para emprego imediato, por tratar-se de material altamente perecível.*

*A prática da existência de mão de obra sem o devido registro em seu centro de custo é reforçado ainda pela contabilização de pagamentos com alimentação de trabalhadores na obra no período de janeiro a abril de 2006, quatro meses antes de seu início, é o que comprovam as notas fiscais nº 0662 de 31/01/2006, a de nº 0685, de 28/02/2006, a de nº 0707, de 31/03/2006, e a de nº 0724, de 29/04/2006, emitidos pela empresa Uberaba Marmitex Ltda, com a descrição de fornecimento de até 226 unidades de cafês da manha por mês para a obra.*

*Os elementos até aqui registrados conferem à escrituração contábil o retrato da incoerência e **comprovam que a mesma não registra de forma real a mão-de-obra utilizada na execução das suas obras de construção civil.***

*O lançamento no centro de custo da obra, de aquisições de materiais, pagamentos de vale transporte e despesas com alimentação realizadas via de regra com pessoal permanente durante os meses em que não houve registro de pagamento de remuneração nas obras citadas, evidencia que houve remuneração relativa a mão de obra não escriturada em títulos próprios de sua contabilidade, não cabendo qualquer argumentação que tais lançamentos referem se a competências*

*anteriores, tendo em vista a obrigação de atender ao princípio contábil do regime de competência.*

*Ressalte-se que nas contas para lançamento de Custos com Terceiros, **não houve nenhum lançamento que pudesse justificar o possível emprego de contratação de mão de obra terceirizada nos períodos especificados acima.***

*A fiscalização ainda identificou vários documentos registrados incorretamente no centro de custo das obras fiscalizadas. No item 4) do relatório de justificativas apresentadas pela empresa com relação a obra Villagio Bueno, a mesma admite que contabilizou na competência 102004, as férias no valor de R\$ 682,99 do empregado Vanderlino S. Santos, na realidade pertencente a obra de n° 20 - Edifício Veneza. Na competência 112004 foram as férias de José Edilson Ferreira da Costa, no valor de R\$ 874,33, que foram lançadas no centro de custo da obra n.º 20 - Edifício Veneza, sendo que o empregado havia laborado na obra de n.º 19 do Residencial Villagio Bueno.*

O Relatório Fiscal, às fls. 10 a 22, também informa que o crédito foi lançado por arbitramento e apurado por aferição indireta, na forma da legislação, tomando por base a área total constante na planta apresentada, sendo enquadrada conforme os art. 436 a 441, da IN MPS n° 03/2005; o valor da remuneração foi calculado conforme os art. 433 a 435, 442 a 444, 472 e 473, e 486 da citada IN; e afirma que a remuneração foi calculada com base na área construída e no padrão da obra e teve como custo por metro quadrado o CUB.

Outrossim, observemos as regras normativas a respeito do procedimento de aferição indireta, constantes da Lei 8.212/1991, do Decreto 3.048/1999 e da Instrução Normativa MPS/SRP n° 3/2005:

### **Lei 8.212/1991**

***Art. 33..** Ao Instituto Nacional do Seguro Social – INSS compete arrecadar, fiscalizar, lançar e normatizar o recolhimento das contribuições sociais previstas nas alíneas a, b e c do parágrafo único do art. 11, bem como as contribuições incidentes a título de substituição; e à Secretaria da Receita Federal – SRF compete arrecadar, fiscalizar, lançar e normatizar o recolhimento das contribuições sociais previstas nas alíneas d e e do parágrafo único do art. 11, cabendo a ambos os órgãos, na esfera de sua competência, promover a respectiva cobrança e aplicar as sanções previstas legalmente. (Redação dada pela Lei n° 10.256, de 2001).*

*(...) § 2º **A empresa**, o servidor de órgãos públicos da administração direta e indireta, o segurado da Previdência Social, o serventuário da Justiça, o síndico ou seu representante, o comissário e o liquidante de empresa em liquidação judicial ou extrajudicial **são obrigados a exibir todos os documentos e livros relacionados com as contribuições previstas nesta Lei.***

*§ 3º **Ocorrendo recusa ou sonegação de qualquer documento ou informação, ou sua apresentação deficiente, o Instituto Nacional do Seguro Social-INSS e o Departamento da Receita Federal-DRF podem, sem prejuízo da penalidade cabível, inscrever de ofício importância que reputarem devida, cabendo***

**Decreto 3.048/1999**

*Art.225. A empresa é também obrigada a:*

(...) II - **lançar mensalmente em títulos próprios de sua contabilidade, de forma discriminada**, os fatos geradores de todas as contribuições, o montante das quantias descontadas, as contribuições da empresa e os totais recolhidos;(gn)

(...) §13. **Os lançamentos de que trata o inciso II do caput**, devidamente escriturados nos livros Diário e Razão, serão exigidos pela fiscalização após noventa dias contados da ocorrência dos fatos geradores das contribuições, devendo, obrigatoriamente:

I-atender ao **princípio contábil do regime de competência**;

e

II-**registrar, em contas individualizadas**, todos os fatos geradores de contribuições previdenciárias de forma a identificar, clara e precisamente, as rubricas integrantes e não integrantes do salário-de-contribuição, bem como as contribuições descontadas do segurado, as da empresa e os totais recolhidos, por estabelecimento da empresa, por obra de construção civil e por tomador de serviços.

**Decreto 3.048/1999**

*Art. 233. **Ocorrendo recusa ou sonegação de qualquer documento ou informação, ou sua apresentação deficiente**, o Instituto Nacional do Seguro Social e a Secretaria da Receita Federal podem, sem prejuízo da penalidade cabível nas esferas de sua competência, lançar de ofício importância que reputarem devida, cabendo à empresa, ao empregador doméstico ou ao segurado o ônus da prova em contrário. **Considera-se deficiente o documento ou informação***

*Parágrafo único. **Considera-se deficiente o documento ou informação** apresentada que não preencha as formalidades legais, bem como aquele que contenha informação diversa da realidade, ou, ainda, que omita informação verdadeira. (gn)*

**Decreto 3.048/1999**

*Art. 235. Se, **no exame da escrituração contábil** e de qualquer outro documento da empresa, a fiscalização constatar que **a contabilidade não registra o movimento real da remuneração dos segurados a seu serviço, da receita ou do faturamento e do lucro, esta será desconsiderada, sendo apuradas e lançadas de ofício as contribuições devidas**, cabendo à empresa o ônus da prova em contrário. (gn)*

**Instrução Normativa MPS/SRP nº 3/2005**

*Art. 60. A empresa e o equiparado, sem prejuízo do cumprimento de outras obrigações acessórias previstas na legislação previdenciária, estão obrigados a:*

(...) **IV - lançar mensalmente em títulos próprios de sua contabilidade, de forma discriminada,** os fatos geradores de todas as contribuições sociais a cargo da empresa, as contribuições sociais previdenciárias descontadas dos segurados, as decorrentes de sub-rogação, as retenções e os totais recolhidos, observado o disposto nos §§ 4º, 5º e 7º e ressalvado o previsto no § 6º, todos deste artigo;

(...) § 4º **Os lançamentos de que trata o inciso IV do caput, escriturados nos Livros Diário e Razão,** são exigidos pela fiscalização após noventa dias contados da ocorrência dos fatos geradores das contribuições sociais, devendo:

**I - atender ao princípio contábil do regime de competência;**

**II - registrar, em contas individualizadas, todos os fatos geradores de contribuições sociais de forma a identificar, clara e precisamente, as rubricas integrantes e as não-integrantes do salário de contribuição, bem como as contribuições sociais previdenciárias** descontadas dos segurados, as contribuições sociais a cargo da empresa, os valores retidos de empresas prestadoras de serviços, os valores pagos a cooperativas de trabalho **e os totais recolhidos, por estabelecimento da empresa, por obra de construção civil e por tomador de serviços.**

§ 5º As exigências previstas no inciso IV do caput e no § 4º não desobrigam a empresa do cumprimento das demais normas legais e regulamentares referentes à escrituração contábil.

(...) § 7º Para fins do disposto nos incisos III e IV do caput, a empresa deve manter à disposição da fiscalização da SRP os códigos ou abreviaturas que identifiquem as respectivas rubricas utilizadas na elaboração das folhas de pagamento, bem como as utilizados na escrituração contábil. (gn)

#### **Instrução Normativa MPS/SRP nº 3/2005**

**Art. 429. A aferição indireta** da remuneração dos segurados despendida **em obra de construção civil** sob responsabilidade de pessoa jurídica ou de pessoa física, com base na área construída e no padrão da obra, será efetuada de acordo com os procedimentos estabelecidos no Capítulo IV deste Título.

#### **Instrução Normativa MPS/SRP nº 3/2005**

**Art. 596. Aferição indireta** é o procedimento de que dispõe a SRP para apuração indireta da base de cálculo das contribuições sociais.

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

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

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

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

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

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

*b) dados coletados na Justiça do Trabalho, Delegacia Regional do Trabalho, Secretaria da Receita Federal ou junto a outros órgãos, em confronto com a escrituração contábil, livro de registro de empregados ou outros elementos em poder do sujeito passivo;*

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

**§ 1º Considera-se deficiente o documento apresentado ou a informação prestada que não preencha as formalidades legais, bem como aquele documento que contenha informação diversa da realidade ou, ainda, que omita informação verdadeira.**

**§ 2º Para o fim do inciso III do caput, considera-se prova regular e formalizada a escrituração contábil em livro Diário e Razão, conforme previsto no § 13 do art. 225 do RPS e no inciso IV do art. 60 desta IN. (gn)**

Diante do amparo legal exposto, além do exposto no Relatório Fiscal, às fls. 10 a 22 e no Recurso Voluntário, às fls. 414 a 437, há que se concluir que não prosperam as alegações da Recorrente posto que a desconsideração da contabilidade e a aferição indireta, com fulcro no art. 33, § 4º, Lei 8.212/1991, das contribuições previdenciárias incidentes na obra de construção civil em questão encontram respaldo na legislação vigente.

De modo que não vislumbro na argumentação da Recorrente elementos que possam alterar este ponto já decidido em sede de primeira instância.

Diante do exposto, não prospera a argumentação da Recorrente.

**(iv) – da aplicação de concreto - no início de uma edificação, para a adequação do canteiro de obras, a empresa adquire concreto e outros materiais, e trabalhadores são deslocados de outras obras (outros centros de custos) para preparar a infraestrutura mínima necessária e, por isso, não há mão de obra própria refletida na contabilidade neste momento inicial. A empresa reformou todas as calçadas que margeiam o terreno onde foi construído o edifício Gloria Hills, motivo pelo qual se**

***deu a utilização de concreto sem a aplicação de mão de obra direta nessa edificação.***

Analisemos.

De plano, constata-se que a utilização de trabalhadores no início da edificação, bem como para se efetuar a reforma de calçadas, sem que houvesse a devida contabilização, indica que a contabilidade deixou de refletir o real custo da obra de construção civil, ora mão-de-obra direta ou indireta (no caso, por exemplo, de terceirizados). Neste ponto, repete-se que a desconsideração da contabilidade e a aferição indireta, com fulcro no art. 33, § 4º, Lei 8.212/1991, das contribuições previdenciárias incidentes na obra de construção civil em questão encontram respaldo na legislação vigente.

De modo que não vislumbro na argumentação da Recorrente elementos que possam alterar este ponto já decidido em sede de primeira instância.

Diante do exposto, não prospera a argumentação da Recorrente.

***(vi) – do pagamento de lanches – pagamento para manter uma pequena equipe de trabalhadores à disposição do condomínio que foi debitado no custo da obra já encerrada para ser transferida no final do ano para o custo da empresa. Também se utilizou de trabalhadores para montagem de refeitórios, colocação de isolamento da área etc., antes do início da obra.***

Analisemos.

De plano, constata-se que a utilização de trabalhadores no início da edificação, bem como o pagamento de lanches a trabalhadores para manutenção dos condomínios, sem que houvesse a devida contabilização, indica que a contabilidade deixou de refletir o real custo da obra de construção civil, ora mão-de-obra direta ou indireta (no caso, por exemplo, de terceirizados). Neste ponto, repete-se que a desconsideração da contabilidade e a aferição indireta, com fulcro no art. 33, § 4º, Lei 8.212/1991, das contribuições previdenciárias incidentes na obra de construção civil em questão encontram respaldo na legislação vigente.

De modo que não vislumbro na argumentação da Recorrente elementos que possam alterar este ponto já decidido em sede de primeira instância.

Diante do exposto, não prospera a argumentação da Recorrente.

***(vii) – férias pelo regime de caixa – houve erro na apropriação contábil das férias dos trabalhadores;***

Analisemos.

Este ponto já restou esclarecido, com a Recorrente admitindo que procedeu de forma errônea ao contabilizar as férias dos empregados sem ser pelo regime de competência.

De modo que não vislumbro na argumentação da Recorrente elementos que possam alterar este ponto já decidido em sede de primeira instância.

Diante do exposto, não prospera a argumentação da Recorrente.

**(viii) – requer perícia – base mensal tributável e auditoria nos registros contábeis.**

Analisemos.

Da mesma forma que o decidido em sede de primeira instância, também não vislumbro peças documentais que necessitem de comprovação pericial haja vista que, por serem os documentos acostados aos autos pertencentes à empresa, denota-se a presença de elementos suficientes nos autos para que se possa decidir o presente processo, na forma do disciplinados nos art. 35 e art. 36 do Decreto 7574/2011.

*Art.35.A realização de diligências e de perícias será determinada pela autoridade julgadora de primeira instância, de ofício ou a pedido do impugnante, quando entendê-las necessárias para a apreciação da matéria litigada (Decreto nº 70.235, de 1972, art. 18, com a redação dada pela Lei nº 8.748, de 9 de dezembro de 1993, art. 1º).*

*Parágrafo único.O sujeito passivo deverá ser cientificado do resultado da realização de diligências e perícias, sempre que novos fatos ou documentos sejam trazidos ao processo, hipótese na qual deverá ser concedido prazo de trinta dias para manifestação (Lei nº 9.784, de 1999, art. 28).*

*Art.36.A impugnação mencionará as diligências ou perícias que o sujeito passivo pretenda sejam efetuadas, expostos os motivos que as justifiquem, com a formulação de quesitos referentes aos exames desejados, e, no caso de perícia, o nome, o endereço e a qualificação profissional de seu perito deverão constar da impugnação (Decreto nº 70.235, de 1972, art. 16, inciso IV, com a redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993, art. 1º).*

*§1ºDeferido o pedido de perícia, ou determinada de ofício sua realização, a autoridade designará servidor para, como perito da União, a ela proceder, e intimará o perito do sujeito passivo a realizar o exame requerido, cabendo a ambos apresentar os respectivos laudos em prazo que será fixado segundo o grau de complexidade dos trabalhos a serem executados (Decreto nº 70.235, de 1972, art. 18, com a redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993, art. 1º).*

*§2ºIndeferido o pedido de diligência ou de perícia, por terem sido consideradas prescindíveis ou impraticáveis, deverá o indeferimento, devidamente fundamentado, constar da decisão (Decreto nº 70.235, de 1972, arts. 18 e 28, com as redações dadas pela Lei nº 8.748, de 1993, art. 1º).*

**CONCLUSÃO**

Voto no sentido de **CONHECER** do recurso, **NO MÉRITO, NEGAR PROVIMENTO AO RECURSO.**

É como voto.

Paulo Maurício Pinheiro Monteiro