



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

Processo nº 10380.005594/2007-56
Recurso nº 259.054 Voluntário
Acórdão nº 2403-00.660 – 4ª Câmara / 3ª Turma Ordinária
Sessão de 27 de julho de 2011
Matéria CONTRIBUIÇÃO SOCIAL PREVIDENCIÁRIA
Recorrente CEMONTE - CERÂMICA MONTE ALEGRE LTDA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/1996 a 30/04/2006

PREVIDENCIÁRIO - NOTIFICAÇÃO FISCAL DE LANÇAMENTO DE DÉBITO - PERÍODO PARCIALMENTE ATINGIDO PELA DECADÊNCIA QUINQUENAL - SÚMULA VINCULANTE STF Nº 8.

O STF em julgamento proferido em 12 de junho de 2008, declarou a inconstitucionalidade do art. 45 da Lei nº 8.212/1991. Após, editou a Súmula Vinculante nº 8, publicada em 20.06.2008, nos seguintes termos: “São inconstitucionais os parágrafo único do artigo 5º do Decreto-lei 1569/77 e os artigos 45 e 46 da Lei 8.212/91, que tratam de prescrição e decadência de crédito tributário”.

Nos termos do art. 103-A da Constituição Federal, as Súmulas Vinculantes aprovadas pelo Supremo Tribunal Federal, a partir de sua publicação na imprensa oficial, terão efeito vinculante em relação aos demais órgãos do Poder Judiciário e à administração pública direta e indireta, nas esferas federal, estadual e municipal

A recorrente teve ciência da NFLD no dia 05.09.2006, o período do débito é de 01/1996 a 04/2006. Dessa forma, constata-se que já se operara a decadência do direito de constituição dos créditos ora lançados até a competência 08/2001, inclusive, nos termos do art. 150, § 4º, CTN.

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 - INOBSERVÂNCIA DE PRECEITO FUNDAMENTAL À VALIDADE DO LANÇAMENTO - 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 - 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.

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, em dar provimento parcial acatando a preliminar de decadência até a competência 08/2001, inclusive

Processo nº 10380.005594/2007-56
Acórdão n.º **2403-00.660**

S2-C4T3
Fl. 264

com base nos critérios estabelecidos no Art. 150, § 4º, CTN. Os conselheiros Ivacir Julio de Souza, Cid Marconi Gurgel de Souza e Marcelo Magalhães Peixoto votaram pelas conclusões No mérito, por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao recurso determinando o recalcule da 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.

Ivacir Júlio de Souza – Presidente Substituto

Paulo Maurício Pinheiro Monteiro - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Ivacir Júlio de Souza, Paulo Maurício Pinheiro Monteiro, Cid Marconi Gurgel de Souza, Marcelo Magalhães Peixoto e Marthius Sávio Cavalcante Lobato. Ausente o Conselheiro Carlos Alberto Mees Stringari.

Relatório

Trata-se de **Recurso Voluntário**, fls. 242 a 250, Anexo às fls. 251 a 256, apresentado contra **Acórdão nº 11.20.394 – 6ª Turma da** Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Recife - PE, fls. 230 a 239, que julgou procedente o lançamento, oriundo de descumprimento de obrigação tributária legal principal, fl. 01, **Notificação Fiscal de Lançamento de Débito - NFLD nº 35.898.371-1**, no montante de R\$ 178.110,07 (cento e setenta e oito mil, cento e dez reais e sete centavos).

Segundo a Auditoria-Fiscal, de acordo com o Relatório Fiscal, fls. 111 a 118, **o lançamento refere-se a as contribuições devidas pela empresa destinadas à Seguridade Social:**

(a) segurados, empresa, as destinadas ao financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrentes dos riscos ambientais do trabalho SAT/GILRAT e as destinadas a terceiras entidades e fundos), incidentes sobre o valor das remunerações que foram lançadas por arbitramento e apuradas por aferição indireta com base na área construída e no padrão da obra matriculada de ofício no INSS sob CEI nº 41.860.00687/73.

(b) Contribuições previdenciárias devidas e incidentes sobre o valor da comercialização de produção rural na aquisição de produtos rurais de pessoa física.

(c) DAL - Diferenças de acréscimos Legais referente guias que foram pagas em atraso sem as devidas correções

(d) Contribuições destinadas a terceiras entidades no período de 01/1996 e 02/1996 incidentes sobre o valor da remunerações dos segurados (diferença de contribuição)

Outrossim, os códigos de levantamento foram:

- ROC - REMUNERAÇÃO OBRA CUB - OPTANTE – período: 04/2006;

- DAL - DIFERENÇA DE ACRÉSCIMOS LEGAIS - OPTANTE – período: 06/1996 a 10/2005;

- RU2 - COMERCIALIZAÇÃO PRODUÇÃO RURAL SIMPLES OPTANTE – período: 07/1997 a 10/1998;

- RUR - COMERCIALIZAÇÃO PRODUÇÃO RURAL OPTANTE – período: 03/2000 a 12/2005;

- FP2 - FOLHA PAGAMENTO NÃO OPTANTE – período: 01/1996 a 08/1996.

Os elementos examinados na Auditoria-Fiscal, segundo o Relatório Fiscal, às fls. 11 a 118:

i) *Projeto arquitetônico*

ii) *Notas fiscais de materiais.*

iii) *Notas fiscais de aquisição de produção rural (lenha, casca de coco);*

iv) *GPS/GRPS - Guia de Previdência Social e Guias de Recolhimento da Previdência Social.*

O Relatório Fiscal, às fls. 111 a 118, informa que **o contribuinte fiscalizado é optante pelo SIMPLES do período de 01/1997 até a presente data, no entanto, mesmo assim, quando edifica obra de construção civil, inclusive para uso próprio, contribui na forma das empresas em geral** conforme o que determina o item 40 da Ordem de Serviço INSS/DAF 165, o art. 66 da Instrução Normativa INSS/DC 18, o art. 124 da Instrução Normativa INSS/DC 69, o art. 276 da Instrução Normativa INSS/DC 100, o art 486 da Instrução Normativa MPS/SRP 03.

Instrução Normativa MPS/SRP 03/2005: Art. 486. As contribuições sociais incidentes sobre a remuneração de mão-de-obra própria utilizada na execução de obra de construção civil, inclusive a destinada a uso próprio, por pessoa jurídica optante pelo SIMPLES, associação desportiva que mantém equipe de futebol profissional, agroindústria ou produtor rural, não são abrangidas pela substituição de contribuições sociais que lhes é atribuída em virtude de lei, ficando o responsável pela obra sujeito às contribuições previstas no art. 22 da Lei nº 8.212, de 1991, bem como as destinadas a outras entidades ou fundos.

Conforme o Relatório Fiscal, às fls. 111 a 118, os motivos da aferição/arbitramento:

1. *o Recorrente não registrava na contabilidade as remunerações referentes às obras de construção civil de sua propriedade, tendo sido encontrados registros referentes à compra de materiais de construção. Tal fato, inclusive, originou a lavratura de Auto-de-Infração - AI;*

2. *a falta de registro de obra de construção civil junto ao INSS, motivo pelo qual também consta lavratura de AI;*

3. *a falta de apresentação à auditoria-fiscal de documentos solicitados, referentes à obra de construção civil, inclusive, documentação que comprovasse eventual lapso de tempo decadencial, ou mesmo regularização da obra junto à Previdência Social, sendo que a Recorrente apenas apresentou planta, de julho de 1996, sem identificação da área original,*

reformada ou acrescida, e sem ART - Anotação de Responsabilidade Técnica do CREA.

Foi emitido o Aviso para Regularização de Obra – ARO, às fls. 119 a 120.

O Relatório Fiscal 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 nº 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.

O período de apuração, de acordo com o Mandado de Procedimento Fiscal – MPF nº 09305787F00 foi de 01/1996 a 04/2006, às fls. 93.

O **período do débito**, conforme o Relatório Discriminativo Sintético do Débito - DSD, às fls. 23, é de **01/1996 a 04/2006**.

O Recorrente teve **ciência da NFLD** no dia **05.09.2006**, conforme Aviso de Recebimento – AR nº 741076303BR, às fls. 23.

Observa-se no Relatório de Documentos Apresentados – RDA, às fls. 47 a 55, que **houve recolhimentos a homologar** analisados pela Auditoria-Fiscal, nas competências 01/1996 a 11/2004.

O **Recorrente apresentou impugnação**, às fls. 126 a 133, com Anexos às fls, 134 a 224.

A Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Recife - PE, fls. 230 a 239, emitiu o **Acórdão nº 11.20.394 – 6ª Turma**, **julgando procedente** a autuação, fls. 230 a 239, conforme a Ementa a seguir:

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

Período de apuração: 01/01/1996 a 30/04/2006

PREVIDÊNCIA. CUSTEIO. TRIBUTÁRIO. PRODUÇÃO RURAL. AFERIÇÃO INDIRETA. ARBITRAMENTO.

A empresa é obrigada a recolher as contribuições a seu cargo, as relacionadas com a parte dos segurados, as destinadas ao financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incapacidade laborativa decorrentes dos riscos ambientais do trabalho, além das destinadas a terceiros, devidas e destinadas à Seguridade Social, incidentes sobre remunerações pagas, devidas ou creditadas, a qualquer título, aos segurados empregados.

Há obrigatoriedade de recolhimento de contribuições previdenciárias devidas e incidentes sobre o valor da comercialização rural na aquisição de produtos rurais de pessoa física.

É lícita a apuração por aferição indireta do salário de contribuição, quando a documentação comprobatória é apresentada de forma deficiente.

Constatada a ocorrência do fato gerador, e no caso de não ser apresentada documentação e/ou não serem prestados os esclarecimentos solicitados, há motivo para a aplicação do arbitramento e inversão do ônus da prova, para conciliar preceitos do Código Tributário Nacional - CTN com o interesse público indisponível de constituir o crédito tributário.

Lançamento Procedente

Acordam os membros da 6ª Turma de Julgamento, por unanimidade de votos, considerar procedente o lançamento consubstanciado na NFLD nº 35.898.371-1, mantendo o crédito tributário exigido de valor igual a R\$ 178.110,07 (cento e setenta e oito mil e cento e dez reais e sete centavos).

Intime-se, para pagamento do crédito mantido, no prazo de 30 dias da ciência, salvo interposição de recurso voluntário, em igual prazo.

Sala de Sessões, em 24 de setembro de 2007.

Inconformada com a decisão da 1ª instância, o Recorrente apresentou Recurso Voluntário, fls. 242 a 250, com Anexos às fls. 251 a 256, onde alega, em apertada síntese:

Em sede Preliminar:

(a) PRELIMINAR DE NULIDADE. EMPRESA DISPENSADA DE ESCRITURAÇÃO CONTÁBIL. OPTANTE PELO SIMPLES.

(a.1) Da inconstitucionalidade.

o inciso II, do art. 5º., da Constituição Federal traz como garantia que "ninguém é obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa, senão em virtude de lei" e, a Lei, dispõe que a empresa optante pelo SIMPLES está desobrigada da escrituração contábil (RPS, art. 225, §16, III), impõe-se a conclusão de que a NFLD deve ser anulado por ferir aos princípios constitucionais que regem a conduta dos agentes públicos.

(a.2) Não cabimento da sujeição à obrigação acessória de escrituração contábil no caso de obra de construção civil.

Também é inverdade que a Lei n. 8.212/91, bem como o Regulamento da Previdência Social, transformam a empresa optante pelo SIMPLES, caso venham a construir uma obra de construção civil, diretamente, para uso próprio, em uma empresa NÃO OPTANTE pelo SIMPLES, sujeitando-se, conseqüentemente, à obrigação acessória de escrituração contábil.

(a.3) Da exclusão do SIMPLES

Logo, se a empresa se encontra desabrigada pela Lei que instituiu o SIMPLES de apresentar escrituração contábil, obviamente, que a desconsideração de sua opção pelo SIMPLES, sem a observância do devido processo legal, com a perda e exclusão do sistema simplificado, automaticamente, pelo próprio AFPS emitente da NFLD, gera a nulidade do procedimento administrativo fiscal.

Para a exclusão da empresa do SIMPLES há a necessidade do devido processo legal, do contraditório e da ampla defesa, como condição preliminar para a constituição do crédito tributário, como empresa NÃO OPTANTE. Somente após a decisão administrativa final, proferida pelo órgão competente, poderia aventar-se da possibilidade, mediante nova ação fiscal, apurar os possíveis créditos tributários decorrentes da exclusão do SIMPLES. Sem esse procedimento administrativo prévio, o lançamento do crédito tributário como empresa NÃO OPTANTE PELO SIMPLES constitui ato administrativo arbitrário, NULO.

(b) SEGUNDA PRELIMINAR DE NULIDADE: INEXISTÊNCIA DE OBRA DE CONSTRUÇÃO CIVIL NO PERÍODO FISCALIZADO.

O período de apuração do débito vai de 01/01/1996 a 30/04/2006. Nesse período a empresa não realizou nenhuma obra de construção civil.

Neste caso, o AFPS presume que a empresa teria executado uma obra de construção civil pelo fato de ter constatado, através do exame dos livros diário e razão, dos quais estava desobrigado de apresentar, a existência de lançamentos contábeis referentes à compra de materiais de construção.

Os materiais, cujas notas fiscais de compra foram encontradas na empresa, foram utilizados para simples reparos das instalações. Neste caso, somente é possível a comprovação mediante a realização de uma perícia técnica por um engenheiro civil. Não significa que foram usados para a III execução de uma obra de construção civil, como pretende o AFPS emitente da NFLD.

A empresa não solicitou nenhuma matrícula no CEI — Cadastro Específico do INSS, visto que nenhum projeto de obra de construção civil foi executado nesse período. Todas as instalações existentes possuem mais de dez anos, conforme contrato social da empresa e aditivos (examinados pelo AFPS). Portanto, não é possível apresentar documentos para comprovar um fato

inexistente, ou seja, de que não foi executada, no período fiscalizado, nenhuma obra de construção civil.

(c) PRELIMINAR DE NULIDADE. A EMPRESA NÃO APRESENTOU AO INSS A DECLARAÇÃO DE INFORMAÇÕES SOBRE OBRA — DISO. O PROCEDIMENTO ADMINISTRATIVO FISCAL ADOTADO NESTE PROCESSO SOMEM E SE APLICA QUANDO DA FISCALIZAÇÃO DE EMPRESAS DE CONSTRUÇÃO CIVIL.

Conforme a Instrução Normativa SRP/N. 03/2005, art. 430, tratando-se da execução de obra de construção civil particular, mesmo realizada por pessoa jurídica, cuja atividade não é a indústria da construção civil como neste caso o procedimento para a regularização de obra se faz a partir da apresentação da DISO), mediante iniciativa do contribuinte.

O referido ato normativo não autoriza ao AFPS que este proceda de ofício a regularização de obra de construção civil executada por particulares, sem a apresentação da DISO pelo requerente.

Em seguida, nesse mesmo procedimento, emitiu outro auto de infração, tendo em vista que, segundo presumiu, teria executado uma obra de construção civil e não registrou o valor da mão de obra em títulos próprios de sua contabilidade, apesar de ser optante pelo SIMPLES, ao executar uma obra de construção civil, é equiparada a urna empresa de construção civil, sujeitando-se á obrigação acessória da escrituração contábil.

No Mérito:

(d) Da improcedência de todas as parcelas constantes da NFLD.

O valor do débito, todas as parcelas constantes da NFLD, é completamente improcedente, visto que são inexistentes os fatos geradores das obrigações contributivas, além de nulo o procedimento administrativo fiscal por completo desacato aos princípios da legalidade, do devido processo legal, do contraditório e da ampla defesa.

Nenhuma das parcelas desta NFLD é devida, visto que foram apuradas mediante procedimento administrativo fiscal eivado de vícios insanáveis, com desrespeito a todos os princípios comidos no art. 2º I), da Lei n. 9.784/99. Além do mais, sendo a empresa optante pelo SIMPLES são indevidas as contribuições patronais destinadas ao custeio da Seguridade Social.

Posteriormente, os autos foram enviados ao Conselho, para análise e decisão,
fls. 260.

É o Relatório.

Voto

Conselheiro Paulo Maurício Pinheiro Monteiro , Relator

PRESSUPOSTOS DE ADMISSIBILIDADE

O recurso foi interposto tempestivamente, conforme informação à fl. 260.

DO DEPÓSITO RECURSAL

O Supremo Tribunal Federal – STF editou a Súmula Vinculante nº 21 que afastou a exigência de depósito para a admissibilidade de recurso na esfera administrativa.

Súmula Vinculante 21

É inconstitucional a exigência de depósito ou arrolamento prévios de dinheiro ou bens para admissibilidade de recurso administrativo.

Fonte de Publicação: DJe nº 210, p. 1, em 10/11/2009. DOU de 10/11/2009, p. 1.

Avaliados os pressupostos, passo para as questões preliminares.

DAS PRELIMINARES

(a) PRELIMINAR DE NULIDADE. EMPRESA DISPENSADA DE ESCRITURAÇÃO CONTÁBIL. OPTANTE PELO SIMPLES.

(a.1) Da inconstitucionalidade.

A Recorrente alega:

o inciso II, do art. 5º, da Constituição Federal traz como garantia que "ninguém é obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa, senão em virtude de lei" e, a Lei, dispõe que a empresa optante pelo SIMPLES está desobrigada da escrituração contábil (RPS, art. 225, §16, III), impõe-se a conclusão de que a NFLD deve ser anulada por ferir aos princípios constitucionais que regem a conduta dos agentes públicos.

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.

(a.2) Não cabimento da sujeição à obrigação acessória de escrituração contábil no caso de obra de construção civil.

A Recorrente alega:

Também é inverdade que a Lei n. 8.212/91, bem como o Regulamento da Previdência Social, transformam a empresa optante pelo SIMPLES, caso venham a construir uma obra de construção civil, diretamente, para uso próprio, em uma empresa NÃO OPTANTE pelo SIMPLES, sujeitando-se, conseqüentemente, à obrigação acessória de escrituração contábil.

Analisemos.

De plano, temos que a Instrução Normativa MPS/SRP nº 3/2005, dispõe sobre normas gerais de tributação previdenciária e de arrecadação das contribuições sociais administradas pela Secretaria da Receita Previdenciária - SRP e dá outras providências, tendo como fundamentação legal:

Constituição Federal; Lei Complementar nº 77, de 13 de julho de 1993; Lei Complementar nº 82, de 27 de março de 1995; Lei Complementar nº 84, de 18 de janeiro de 1996; Lei Complementar nº 96, de 31 de maio de 1999; Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000; Lei Complementar nº 103, de 14 de julho de 2000; Lei nº 556, de 25 de junho de 1850 (Código Comercial); Lei nº 3.577, de 4 de julho de 1959; Lei nº 3.807, de 26 de agosto de 1960; Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964; Lei nº 4.591, de 16 de dezembro de 1964; Lei nº 4.863, de 29 de novembro de 1965; Lei nº 4.870, de 1º de dezembro de 1965; Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 (Código Tributário Nacional); Lei nº 5.194, de 24 de dezembro de 1966; Lei nº 5.764, de 16 de dezembro de 1971; Lei nº 5.869, de 11 de janeiro de 1973 (Código de Processo Civil); Lei nº 5.889, de 8 de junho de 1973; Lei nº 5.929, de 30 de novembro de 1973; Lei nº 6.019, de 3 de janeiro de 1974; Lei nº 6.024, de 13 de março de 1974; Lei nº

6.094, de 30 de agosto de 1974; Lei nº 6.321, de 14 de abril de 1976; Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976; Lei nº 6.494, de 7 de dezembro de 1977; Lei nº 6.586, de 6 de novembro de 1978; Lei nº 6.830, de 22 de setembro de 1980; Lei nº 6.855, de 18 de novembro de 1980; Lei nº 6.932, de 7 de julho de 1981; Lei nº 6.999, de 7 de junho de 1982; Lei nº 7.064, de 6 de dezembro de 1982; Lei nº 7.238, de 29 de outubro de 1984; Lei nº 7.501, de 27 de junho de 1986; Lei nº 7.787, de 30 de junho de 1989; Lei nº 7.802, de 11 de julho de 1989; Lei nº 8.069, de 13 de julho de 1990; Lei nº 8.137, de 27 de dezembro de 1990; Lei nº 8.138, de 28 de dezembro de 1990; Lei nº 8.177, de 1º de março de 1991; Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991; Lei nº 8.213, de 24 de julho de 1991; Lei nº 8.218, de 29 de agosto de 1991; Lei nº 8.315, de 23 de dezembro de 1991; Lei nº 8.383, de 30 de dezembro de 1991; Lei nº 8.397, de 6 de janeiro de 1992; Lei nº 8.540, de 22 de dezembro de 1992; Lei nº 8.620, de 5 de janeiro de 1993; Lei nº 8.630, de 25 de fevereiro de 1993; Lei nº 8.647, de 13 de abril de 1993; Lei nº 8.650, de 22 de abril de 1993; Lei nº 8.666, de 21 de junho de 1993; Lei nº 8.706, de 14 de setembro de 1993; Lei nº 8.742, de 7 de dezembro de 1993; Lei nº 8.745, de 9 de dezembro de 1993; Lei nº 8.870, de 15 de abril de 1994; Lei nº 8.906, de 4 de julho de 1994; Lei nº 8.935, de 18 de novembro de 1994; Lei nº 8.958, de 20 de dezembro de 1994; Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995; Lei nº 9.032, de 28 de abril de 1995; Lei nº 9.065, de 20 de junho de 1995; Lei nº 9.129, de 20 de novembro de 1995; Lei nº 9.311, de 24 de outubro de 1996; Lei nº 9.317, de 5 de dezembro de 1996; Lei nº 9.394, de 20 de dezembro de 1996; Lei nº 9.429, de 26 de dezembro de 1996; Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996; Lei nº 9.432, de 8 de janeiro de 1997; Lei nº 9.476, de 23 de julho de 1997; Lei nº 9.504, de 30 de setembro de 1997; Lei nº 9.506, de 30 de outubro de 1997; Lei nº 9.528, de 10 de dezembro de 1997; Lei nº 9.532, de 10 de dezembro de 1997; Lei nº 9.539, de 12 de dezembro de 1997; Lei nº 9.605, de 12 de fevereiro de 1998; Lei nº 9.608, de 18 de fevereiro de 1998; Lei nº 9.615, de 24 de março de 1998; Lei nº 9.639, de 25 de maio de 1998; Lei nº 9.711, de 20 de novembro de 1998; Lei nº 9.717, de 27 de novembro de 1998; Lei nº 9.719, de 27 de novembro de 1998; Lei nº 9.732, de 11 de dezembro de 1998; Lei nº 9.766, de 18 de dezembro de 1998; Lei nº 9.784, de 29 de janeiro de 1999; Lei nº 9.841, de 5 de outubro de 1999; Lei nº 9.870, de 23 de novembro de 1999; Lei nº 9.876, de 26 de novembro de 1999; Lei nº 9.958, de 12 de janeiro de 2000; Lei nº 9.974, de 6 de julho de 2000; Lei nº 9.983, de 14 de julho de 2000; Lei nº 10.035, de 25 de dezembro de 2000; Lei nº 10.097, de 19 de dezembro de 2000; Lei nº 10.256, de 9 de julho de 2001; Lei nº 10.260, de 12 de julho de 2001; Lei nº 10.405, de 9 de janeiro de 2002; Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002 (Código Civil); Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002; Lei nº 10.666, de 08 de maio de 2003; Lei nº 10.671, de 15 de maio de 2003; Lei nº 10.672, de 15 de maio de 2003; Lei nº 10.684, de 30 de maio de 2003; Lei nº 10.710, de 5 de agosto de 2003; Lei nº 10.887, de 18 de junho de 2004; Lei nº 10.931, de 2 de agosto de 2004; Lei nº 11.096, de 13 de janeiro de 2005; Lei nº 11.098, de 13 de janeiro de 2005; Lei nº 11.101, de 9 de fevereiro de 2005; Decreto-Lei nº 2.848, de 7 de dezembro de 1940 (Código Penal); Decreto-Lei nº 3.688, de 3 de outubro de 1941; Decreto-Lei nº 3.914, de 9 de dezembro de 1941; Decreto-Lei nº 5.452, de 1º de maio de 1943

(CLT);Decreto-Lei nº 7.661, de 21 de junho de 1945;Decreto-Lei nº 368, de 19 de dezembro de 1968;Decreto-Lei nº 486, de 3 de março de 1969;Decreto-Lei nº 858, de 11 de setembro de 1969;Decreto-Lei nº 1.146, de 31 de dezembro de 1970;Decreto-Lei nº 1.572, de 1º de setembro de 1977;Decreto-Lei nº 2.300, de 21 de novembro de 1986;Decreto-Lei nº 2.318, de 30 de dezembro de 1986;Medida Provisória nº 2.158-34, de 27 de julho de 2001;Medida Provisória nº 2.187-13, de 24 de agosto de 2001;Medida Provisória nº 2.164-41, de 28 de agosto de 2001;Medida Provisória nº 252, de 15 de junho de 2005;Decreto nº 2.256, de 17 de junho de 1997;Decreto nº 3.048, de 6 de maio de 1999;Decreto nº 3.265, de 29 de novembro de 1999;Decreto nº 3.969, de 11 de outubro de 2001;Decreto nº 4.032, de 26 de novembro de 2001;Decreto nº 4.845, de 24 de setembro de 2003;Decreto nº 5.469, de 15 de junho de 2005.

Desta forma, observando-se o art. 486, caput, da Instrução Normativa MPS/SRP nº 3/2005, **tem-se que a pessoa jurídica optante pelo SIMPLES** sujeita-se às contribuições previstas no art. 22 da Lei nº 8.212, de 1991, bem como as destinadas a outras entidades ou fundos **no caso de contribuições sociais incidentes sobre a remuneração de mão-de-obra própria utilizada na execução de obra de construção civil**, inclusive a destinada a uso próprio:

Art. 486. As contribuições sociais incidentes sobre a remuneração de mão-de-obra própria utilizada na execução de obra de construção civil, inclusive a destinada a uso próprio, por pessoa jurídica optante pelo SIMPLES, associação desportiva que mantém equipe de futebol profissional, agroindústria ou produtor rural, não são abrangidas pela substituição de contribuições sociais que lhes é atribuída em virtude de lei, ficando o responsável pela obra sujeito às contribuições previstas no art. 22 da Lei nº 8.212, de 1991, bem como as destinadas a outras entidades ou fundos.

Parágrafo único. No caso de obra executada por pessoa jurídica de direito privado beneficente de assistência social em gozo de isenção, destinada a uso próprio, aplica-se o disposto no § 1º do art. 300. (Incluído pela IN MPS/SRP nº 20, de 11/01/2007) (gn)

No mesmo sentido de atenção ao art. 486, caput da Instrução Normativa MPS/SRP nº 3/2005, a Auditoria-Fiscal embasou a ação fiscal decorrente da obra de construção civil:

“O Relatório Fiscal da NFLD nº 35.898.371-1, às fls. 111 a 118, informa que o contribuinte fiscalizado é optante pelo SIMPLES do período de 01/1997 até a presente data, no entanto, mesmo assim, quando edifica obra de construção civil, inclusive pra uso próprio, contribui na forma das empresas em geral conforme o que determina o item 40 da Ordem de Serviço INSS/DAF 165,o

art. 66 da Instrução Normativa INSS/DC 18,o art. 124 da Instrução Normativa INSS/DC 69, art. 276 da Instrução Normativa INSS/DC 100, art 486 da Instrução Normativa MPS/SRP 03.”

Portanto, **não prospera a argumentação da Recorrente** acerca da não sujeição da empresa optante pelo SIMPLES às contribuições previstas no art. 22 da Lei nº 8.212, de 1991, bem como as destinadas a outras entidades ou fundos no caso de contribuições sociais incidentes sobre a remuneração de mão-de-obra própria utilizada na execução de obra de construção civil, inclusive a destinada a uso próprio.

(a.3) Da exclusão do SIMPLES

A Recorrente argumenta:

Logo, se a empresa se encontra desabrigada pela Lei que instituiu o SIMPLES de apresentar escrituração contábil, obviamente, que a desconsideração de sua opção pelo SIMPLES, sem a observância do devido processo legal, com a perda e exclusão do sistema simplificado, automaticamente, pelo próprio AFPS emitente da NFLD, gera a nulidade do procedimento administrativo fiscal.

Para a exclusão da empresa do SIMPLES há a necessidade do devido processo legal, do contraditório e da ampla defesa, como condição preliminar para a constituição do crédito tributário, como empresa NÃO OPTANTE. Somente após a decisão administrativa final, proferida pelo órgão competente, poderia aventar-se a possibilidade, mediante nova ação fiscal, apurar os possíveis créditos tributários decorrentes da exclusão do SIMPLES Sem esse procedimento administrativo prévio, o lançamento do crédito tributário como empresa NÃO OPTANTE PELO SIMPLES constitui ato administrativo arbitrário, NULO.

Analisemos.

Tem-se que em nenhum ponto do Relatório Fiscal restou materializado a alegação de que a Auditoria-Fiscal teria realizado a exclusão da Recorrente do SIMPLES.

Ou seja, a Notificação Fiscal de Lançamento de Débito — NFLD não teve como fundamentação a exclusão da Recorrente do SIMPLES, mas sim a realização de auditoria-fiscal que resultou no lançamento de contribuições destinadas à Seguridade Social correspondente a:

(a) segurados, empresa, as destinadas ao financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de

incapacidade laborativa decorrentes dos riscos ambientais do trabalho SAT/GILRAT e as destinadas a terceiras entidades e fundos), incidentes sobre o valor das remunerações que foram lançadas por arbitramento e apuradas por aferição indireta com base na área construída e no padrão da obra matriculada de ofício no INSS sob CEI nº 41.860.00687/73.

(b) Contribuições previdenciárias devidas e incidentes sobre o valor da comercialização de produção rural na aquisição de produtos rurais de pessoa física.

(c) DAL - Diferenças de acréscimos Legais referente guias que foram pagas em atraso sem as devidas correções

(d) Contribuições destinadas a terceiras entidades no período de 01/1996 e 02/1996 incidentes sobre o valor da remunerações dos segurados (diferença de contribuição)

Desta forma, conforme o artigo 37 da Lei nº 8.212/91, foi lavrada **Notificação Fiscal de Lançamento de Débito - NFLD nº 35.898.371-1** 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 35.898.371-1)

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;

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. DSE - Discriminativo Sintético por Estabelecimento;*
 - e. RL - Relatório de Lançamentos (que relaciona os lançamentos efetuados nos sistemas específicos para apuração dos valores devidos pelo sujeito passivo);*
 - f. RDA – Relatório de Documentos Apresentados (Este relatório relaciona, por estabelecimento e por competência, as parcelas que foram deduzidas das contribuições apuradas, constituídas por recolhimentos, valores espontaneamente confessados pelo sujeito passivo e, quando for o caso, por valores que tenham sido objeto);*
 - g. RADA – Relatório de Apropriação de Documentos Apresentados (Este relatório demonstra como os seguintes documentos apresentados pelo contribuinte ou apurados em ação fiscal foram apropriados pela fiscalização: GRPS, GPS, LDC, CRED (créditos diversos) e DNF (valores destacados em nota fiscal ainda não recolhidos));*
 - h. DAL - Diferença de Acréscimos Legais*
 - i. 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);*

- j. CORESP - Relatório de Co-Responsáveis do Débito;
- k. 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);
- l. MPF – Mandado de Procedimento Fiscal;
- m. TIAD – Termo de Intimação para Apresentação de Documentos;.
- n. TEAF - Termo de Encerramento da Ação Fiscal;.
- o. 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 a **NFLD nº 35.898.371-1**, 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.

PELA NÃO JUSTIFICATIVA DA AFERIÇÃO INDIRETA

(b) SEGUNDA PRELIMINAR DE NULIDADE: INEXISTÊNCIA DE OBRA DE CONSTRUÇÃO CIVIL NO PERÍODO FISCALIZADO.

(c) PRELIMINAR DE NULIDADE. A EMPRESA NÃO APRESENTOU AO INSS A DECLARAÇÃO DE INFORMAÇÕES SOBRE OBRA — DISO. O PROCEDIMENTO ADMINISTRATIVO FISCAL ADOPTADO NESTE PROCESSO SOMEM E SE APLICA QUANDO DA FISCALIZAÇÃO DE EMPRESAS DE CONSTRUÇÃO CIVIL.

Analisemos.

Em relação à **aferição indireta das contribuições lançadas, o Relatório Fiscal**, às fls. 111 a 118, **aponta os motivos determinantes para tal**, qual seja:

- 1. o Recorrente não registrava na contabilidade as remunerações referentes às obras de construção civil de sua propriedade, tendo sido encontrados registros referentes à compra de materiais de construção. Tal fato, inclusive, originou a lavratura de Auto-de-Infração - AI;*
- 2. a falta de registro de obra de construção civil junto ao INSS, motivo pelo qual também consta lavratura de AI;*
- 3. a falta de apresentação à auditoria-fiscal de documentos solicitados, referentes à obra de construção civil, inclusive, documentação que comprovasse eventual lapso de tempo decadencial, ou mesmo regularização da obra junto à Previdência Social, sendo que a Recorrente apenas apresentou planta, de julho de 1996, sem identificação da área original, reformada ou acrescida, e sem ART - Anotação de Responsabilidade Técnica do CREA.*

Foi emitido o Aviso para Regularização de Obra – ARO, às fls. 119 a 120.

O Relatório Fiscal, às fls. 111 a 118, 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 nº 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 nº 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 nº 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 exhibir 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 à empresa ou ao segurado o ônus da prova em contrário. (gn)

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. 111 a 118, e no Recurso Voluntário, às fls. 242 a 250, há que se concluir que não prosperam as alegações da Recorrente posto que a descon sideração 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.

Senão, vejamos.

O registro dos fatos geradores das contribuições sociais previdenciárias, relacionadas à obra de construção civil, **em contas contábeis não individualizadas**, conforme o informado no Relatório Fiscal, às fls. 111 a 118, afronta o art. 33, §§ 2º, 3º, Lei 8.212/1991; o art. 225, II, c/c art. 225, § 13, II c/c art. 233 c/c art. 235, Decreto 3.048/1999.

Em relação **aos percentuais aplicados na aferição indireta**, tem-se a Instrução Normativa MPS/SRP nº 3/2005:

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

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

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

Parágrafo único. Nos serviços de limpeza, de transporte de cargas e de passageiros e nos de construção civil, que envolvam utilização de equipamentos, a remuneração da mão-de-obra utilizada na execução dos serviços não poderá ser inferior aos respectivos percentuais previstos nos arts. 602, 603 e 605.

Art. 601. Caso haja previsão contratual de fornecimento de material ou de utilização de equipamento próprio ou de terceiros, exceto os equipamentos manuais, para a execução dos serviços, se os valores de material ou equipamento estiverem estabelecidos no contrato, **ainda que não discriminados na nota fiscal, na fatura ou no recibo de prestação de serviços, o valor**

da remuneração da mão-de-obra utilizada na prestação de serviços será apurado na forma do art. 600.

§ 1º Caso haja previsão contratual de fornecimento de material ou de utilização de equipamento próprio ou de terceiros, exceto os equipamentos manuais, e os valores de material ou de utilização de equipamento não estiverem estabelecidos no contrato, nem discriminados na nota fiscal, fatura ou recibo de prestação de serviços, o valor do serviço corresponde, no mínimo, a cinquenta por cento do valor bruto da nota fiscal, fatura ou recibo, aplicando-se para fins de aferição da remuneração da mão-de-obra utilizada o disposto no art. 600.

§ 2º Caso haja discriminação de valores de material ou de utilização de equipamento na nota fiscal, fatura ou recibo de prestação de serviços, mas não existindo previsão contratual de seu fornecimento, o valor dos serviços será o valor bruto da nota fiscal, fatura ou recibo, aplicando-se, para fins de aferição da remuneração da mão-de-obra, o disposto no art. 600.

§ 3º Se a utilização de equipamento for inerente à execução dos serviços contratados, ainda que não esteja previsto em contrato, o valor do serviço corresponderá a cinquenta por cento do valor bruto da nota fiscal, fatura ou recibo de prestação de serviços, aplicando-se, para fins de aferição da remuneração da mão-de-obra utilizada na prestação de serviços, o disposto no art. 600 e observado, no caso da construção civil, o previsto no art. 605.

Diante do exposto, não prosperam as alegações da Recorrente.

DA DECADÊNCIA

DAS QUESTÕES PRELIMINARES

DA DECADÊNCIA

Deve-se verificar a ocorrência, ou não, da decadência.

O Supremo Tribunal Federal - STF, conforme o Informativo STF nº 510 de 19 de junho de 2008, por entender que apenas lei complementar pode dispor sobre prescrição e

decadência em matéria tributária, nos termos do artigo 146, III, b, da Constituição Federal, negou provimento por unanimidade aos Recursos Extraordinários nºs 556664/RS, 559882/RS, 559.943 e 560626/RS, em decisão plenária que declarou a inconstitucionalidade dos artigos 45 e 46, da Lei nº 8.212/91, atribuindo-se, à decisão, eficácia *ex nunc* apenas em relação aos recolhimentos efetuados antes de 11.6.2008 e não impugnados até a mesma data, seja pela via judicial, seja pela administrativa.

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

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

É necessário observar ainda que as súmulas aprovadas pelo STF possuem efeitos vinculantes, conforme se depreende do art. 103-A e parágrafos da Constituição Federal, que foram inseridos pela Emenda Constitucional nº 45/2004. *in verbis*:

“Art. 103-A. O Supremo Tribunal Federal poderá, de ofício ou por provocação, mediante decisão de dois terços dos seus membros, após reiteradas decisões sobre matéria constitucional, aprovar súmula que, a partir de sua publicação na imprensa oficial, terá efeito vinculante em relação aos demais órgãos do Poder Judiciário e à administração pública direta e indireta, nas esferas federal, estadual e municipal, bem como proceder à sua revisão ou cancelamento, na forma estabelecida em lei.

§ 1º A súmula terá por objetivo a validade, a interpretação e a eficácia de normas determinadas, acerca das quais haja controvérsia atual entre órgãos judiciários ou entre esses e a administração pública que acarrete grave insegurança jurídica e relevante multiplicação de processos sobre questão idêntica.

§ 2º Sem prejuízo do que vier a ser estabelecido em lei, a aprovação, revisão ou cancelamento de súmula poderá ser provocada por aqueles que podem propor a ação direta de inconstitucionalidade.

§ 3º Do ato administrativo ou decisão judicial que contrariar a súmula aplicável ou que indevidamente a aplicar, caberá reclamação ao Supremo Tribunal Federal que, julgando-a procedente, anulará o ato administrativo ou cassará a decisão judicial reclamada, e determinará que outra seja proferida com ou sem a aplicação da súmula, conforme o caso (g.n.).”

Portanto, da leitura do dispositivo constitucional acima, conclui-se que a vinculação à súmula alcança a administração pública e, por consequência, os julgadores no âmbito do contencioso administrativo fiscal.

Ademais, no termos do artigo 64-B da Lei 9.784/99, com a redação dada pela Lei 11.417/06, a **administração pública direta e indireta, nas esferas federal, estadual e municipal**, deve adequar a decisão administrativa ao entendimento do STF, sob pena de responsabilização pessoal nas esferas cível, administrativa e penal.

“Art. 64-B. Acolhida pelo Supremo Tribunal Federal a reclamação fundada em violação de enunciado da súmula vinculante, dar-se-á ciência à autoridade prolatora e ao órgão competente para o julgamento do recurso, que deverão adequar as futuras decisões administrativas em casos semelhantes, sob pena de responsabilização pessoal nas esferas cível, administrativa e penal”

Cumprе ressaltar que o art. 62, caput do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF do Ministério da Fazenda, Portaria MF nº 256 de 22.06.2009, veda o afastamento de aplicação ou inobservância de legislação sob fundamento de inconstitucionalidade.

Porém, o art. 62, parágrafo único, inciso I, do Regimento Interno do CARF, ressalva que o disposto no caput não se aplica a dispositivo que tenha sido declarado inconstitucional por decisão plenária definitiva do Supremo Tribunal Federal:

“Art. 62. Fica vedado aos membros das turmas de julgamento do CARF afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade.

Parágrafo único. O disposto no caput não se aplica aos casos de tratado, acordo internacional, lei ou ato normativo:

I - que já tenha sido declarado inconstitucional por decisão plenária definitiva do Supremo Tribunal Federal; ou

II - que fundamente crédito tributário objeto de:

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;

b) súmula da Advocacia-Geral da União, na forma do art. 43 da Lei Complementar nº 73, de 1993; ou

c) parecer do Advogado-Geral da União aprovado pelo Presidente da República, na forma do art. 40 da Lei Complementar nº 73, de 1993. (g.n.)”

Portanto, em razão da declaração de inconstitucionalidade dos arts 45 e 46 da Lei nº 8.212/1991 pelo STF, há que serem observadas as regras previstas no Código Tributário Nacional - CTN. Dessa forma, constata-se que já se operara a decadência do direito de constituição dos créditos ora lançados, nos termos dos artigos 150, § 4º, e 173 do Código Tributário Nacional.

O Código Tributário Nacional, ao dispor sobre a decadência, causa extintiva do crédito tributário, assim estabelece em seu artigo 173:

“Art. 173. O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados:

I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado;

II - da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado.

Parágrafo único. O direito a que se refere este artigo extingue-se definitivamente com o decurso do prazo nele previsto, contado da data em que tenha sido iniciada a constituição do crédito tributário pela notificação, ao sujeito passivo, de qualquer medida preparatória indispensável ao lançamento. (g.n.)”

Já em se tratando de tributo sujeito a lançamento por homologação, quando ocorre pagamento antecipado inferior ao efetivamente devido, sem que o contribuinte tenha incorrido em fraude, dolo ou simulação, aplica-se o disposto no § 4º, do artigo 150, do CTN, segundo o qual, se a lei não fixar prazo à homologação, será ele de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador:

“Art.150. O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.

§ 1º - O pagamento antecipado pelo obrigado nos termos deste artigo extingue o crédito, sob condição resolutória da ulterior homologação do lançamento.

§ 2º - Não influem sobre a obrigação tributária quaisquer atos anteriores à homologação, praticados pelo sujeito passivo ou por terceiro, visando à extinção total ou parcial do crédito.

§ 3º - Os atos a que se refere o parágrafo anterior serão, porém considerados na apuração do saldo porventura devido e, sendo o caso, na imposição de penalidade, ou sua graduação.

*§ 4º - Se a lei não fixar prazo a homologação, **será ele de cinco anos a contar da ocorrência do fato gerador**; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação. (g.n.)”*

Essas interpretações estão em sintonia com decisões do Poder Judiciário.

“Ementa:1. O entendimento jurisprudencial consagrado no Superior Tribunal de Justiça é no sentido de que, em se tratando de tributos sujeitos a lançamento por homologação cujo pagamento ocorreu antecipadamente, o prazo decadencial de que dispõe o Fisco para constituir o crédito tributário é de cinco anos, contados a partir do fato gerador. Todavia, se não houver pagamento antecipado, incide a regra do art. 173, I, do Código Tributário Nacional.” (STJ.1ª Turma, AgRg no Ag 972.949/RS, Rel.: Min.Denise Arruda.,ago/08.) (g.n.)

“Ementa:4. Nas exações cujo lançamento se faz por homologação, havendo pagamento antecipado, conta-se o prazo decadencial a partir da ocorrência do fato gerador (art. 150, §

4º, do CTN). Somente quando não há pagamento antecipado, ou há prova de fraude, dolo ou simulação é que se aplica o disposto no art. 173, I, do CTN. Em normais circunstâncias, não se conjugam os dispositivos legais. Precedentes das Turmas de Direito Público e da Primeira Seção. 5. Hipótese dos autos em que não houve pagamento antecipado, aplicando-se a regra do art. 173, I, do CTN.” (STJ. 2ª Turma, AgRg no Ag 939.714/RS, Rel.: Min. Eliana Calmon., fev/08.) . (g.n.)

“Ementa: Em se tratando de tributo sujeito a lançamento por homologação, a fixação do termo a quo do prazo decadencial para a constituição do crédito deve considerar, em conjunto, os arts. 150, § 4º, e 173, I, do Código Tributário Nacional. Na hipótese em exame, que cuida de lançamento por homologação (contribuição previdenciária) com pagamento antecipado, o prazo decadencial será de cinco anos a contar da ocorrência do fato gerador. (...) **Somente quando não há pagamento antecipado, ou há prova de fraude, dolo ou simulação é que se aplica o disposto no art. 173, I, do CTN.**” (STJ. EREsp 278727/DF. Rel.: Min. Franciulli Netto. 1ª Seção. Decisão: 27/08/03. DJ de 28/10/03, p. 184.) . (g.n.)

Uma corrente doutrinária também aponta que no caso de tributo lançado por homologação, desde que haja a antecipação de pagamento, se aplica uma regra especial disposta no art. 150, § 4º, CTN em detrimento da aplicação da regra geral do art. 173, I, CTN. No entanto, nos casos de dolo, fraude ou simulação, de modo a que se configure a comprovada má-fé do sujeito passivo, não corre o prazo do art. 150, § 4º, CTN mas sim a decadência tributária se rege pela disposição genérica do art. 173, I, CTN.

Nesta corrente doutrinária pode-se citar, dentre outros, Ricardo Lobo Torres¹, Eduardo Sabbag², Mauro Luís Rocha Lopes³ e Leandro Paulsen⁴.

Há vozes discordantes na doutrina que defendem que a decadência opera com base na regra geral de decadência exposta no art. 173 do CTN, haja ou não pagamento antecipado no caso de lançamento por homologação, de forma a não se aplicar o art. 150, § 4º, CTN.

O meu posicionamento se identifica com o direcionamento do Superior Tribunal de Justiça – STJ e com a primeira corrente doutrinária exposta no sentido de no caso de tributo lançado por homologação, desde que haja a antecipação de pagamento e não se configure os casos de dolo, fraude ou simulação, se aplica a regra especial disposta no art. 150, § 4º, CTN, conforme se depreende do REsp 973.733/SC nos termos do art. 62-A, Anexo II, Regimento Interno do CARF – RICARF.

Na hipótese presente, verifica-se no Relatório de Documentos Apresentados – RDA, às fls. 47 a 55, que **houve recolhimentos a homologar** analisados pela Auditoria-Fiscal, nas competências 01/1996 a 11/2004.

¹ TORRES, Ricardo Lobo. Curso de direito financeiro e tributário. 16. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2009. p. 283.

² SABBAG, Eduardo. Manual de direito tributário. São Paulo: Saraiva, 2009. p. 723.

³ LOPES, Mauro Luís Rocha. Direito tributário brasileiro. Rio de Janeiro: Impetus, 2009. p. 248.

⁴ PAULSEN, Leandro. Direito tributário: constituição e código tributário à luz da doutrina e da jurisprudência. 11. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2009. p. 1036.

Então, aplicando-se o entendimento do STJ no REsp 973.733/SC nos termos do art. 62-A, Anexo II, Regimento Interno do CARF – RICARF, exsurge a regra de decadência insculpida no art. 150, § 4º, CTN posto que houve recolhimentos antecipados a homologar pelo contribuinte, além de não se materializar as hipóteses de dolo, fraude ou simulação.

Verifica-se, da análise dos autos, que a cientificação da NFLD pela Recorrente, às fls. 23, se deu em 05.09.2006 e o débito se refere a contribuições devidas à Seguridade Social no seguinte período: 01/1996 a 04/2006.

Dessa forma, nos termos do artigo 150, § 4º, CTN, constata-se que já se operara a decadência do direito de constituição dos créditos lançados até a competência 08/2001, inclusive.

DO MÉRITO

(d) Da improcedência de todas as parcelas constantes da NFLD.

O valor do débito, todas as parcelas constantes da NFLD, é completamente improcedente, visto que são inexistentes os fatos geradores das obrigações contributivas, além de nulo o procedimento administrativo fiscal por completo desacato aos princípios da legalidade, do devido processo legal, do contraditório e da ampla defesa.

Nenhuma das parcelas desta NFLD é devida, visto que foram apuradas mediante procedimento administrativo fiscal eivado de vícios insanáveis, com desrespeito a todos os princípios comidos no art. 2º I), da Lei n. 9.784/99. Além do mais, sendo a empresa optante pelo SIMPLES são indevidas as contribuições patronais destinadas ao custeio da Seguridade Social.

Analisemos.

Temos que a validade do lançamento fiscal já foi analisado nos tópicos (a.2) e (a.3) acima. Desta forma, não prospera a argumentação da Recorrente conforme o anteriormente exposto.

DA MULTA DE MORA

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, **NAS PRELIMINARES**, acolher a decadência até a competência 08/2001, inclusive, com base no art. 150, § 4º, CTN, **no MÉRITO, DAR PROVIMENTO PARCIAL AO RECURSO**, 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.

É como voto.

Paulo Maurício Pinheiro Monteiro