



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

**Processo n°** 10380.006329/2007-95  
**Recurso n°** 260.432 Voluntário  
**Acórdão n°** 2403-000.491 – 4ª Câmara / 3ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 13 de abril de 2011  
**Matéria** CONTRIBUIÇÃO SOCIAL PREVIDENCIÁRIA  
**Recorrente** CONSTRUTORA KELPS LTDA  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS**

Período de apuração: 01/09/1999 a 28/02/2007

PREVIDENCIÁRIO - NOTIFICAÇÃO FISCAL DE LANÇAMENTO DE DÉBITO - PERÍODO PARCIALMENTE ATINGIDO PELA DECADÊNCIA QÜINQUÊNAL - SÚMULA VINCULANTE STF N° 8.

O STF em julgamento proferido em 12 de junho de 2008, declarou a inconstitucionalidade do art. 45 da Lei n° 8.212/1991. Após, editou a Súmula Vinculante n° 8, publicada em 20.06.2008, nos seguintes termos: “São inconstitucionais os parágrafo único do artigo 5° 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 02.04.2007, o período do débito é de 09/1999 a 02/2007. Dessa forma, constata-se que já se operara a decadência do direito de constituição dos créditos ora lançados até a competência 03/2002, inclusive, nos termos do art. 150, § 4°, CTN.

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 - 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 - 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, nas **preliminares**, em acatar a decadência até a competência 03/2002, inclusive, com base nos critérios estabelecidos no Art. 150, § 4º, CTN. Votaram pelas conclusões os conselheiros Ivacir Julio de Souza, Renato Coelho Borelli e Marcelo Magalhães Peixoto. No **mérito**, Por unanimidade de votos em dar provimento parcial ao recurso determinando o recalculo 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.

Carlos Alberto Mees Stringari - Presidente

Assinado digitalmente em 29/04/2011 por PAULO MAURICIO PINHEIRO MONTEI, 03/05/2011 por CARLOS ALBERTO MEES STRINGARI

Autenticado digitalmente em 29/04/2011 por PAULO MAURICIO PINHEIRO MONTEI  
Emitido em 03/05/2011 pelo Ministério da Fazenda

Processo nº 10380.006329/2007-95  
Acórdão n.º **2403-000.491**

**S2-C4T3**  
Fl. 940

---

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, Renato Coelho Borelli (suplente). Ausentes o Conselheiro Cid Marconi Gurgel de Souza e o Conselheiro Marthius Sávio Cavalcante Lobato.

## Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário, fls. 932 a 936, apresentado contra Acórdão nº 08-12.015 - 5ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento de Fortaleza - CE, fls. 926 a 934, que julgou procedente a Notificação Fiscal de Lançamento de Débito – NFLD nº 37.044.617-8, no valor consolidado de R\$ 476.617,96 (quatrocentos e setenta e seis mil, seiscentos e dezessete reais e noventa e seis centavos), às fl. 01.

A NFLD se refere às contribuições previdenciárias devidas e destinadas à Seguridade Social incidentes sobre:

*(I) os valores das remunerações pagas, devidas ou creditadas aos segurados empregados que prestaram serviços na administração e em obras sob a responsabilidade do contribuinte, referentes a diferenças apuradas:*

*(a) na parte devida pela empresa; (b) nas destinadas a terceiras entidades; (c) nas destinadas ao financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrentes dos riscos ambientais do trabalho (GILRAT); (d) nas devidas pelos segurados que não foram descontadas.*

*(II) os valores das remunerações pagas e ou creditadas aos segurados contribuintes individuais, referentes: (a) a diferença da parte das contribuições devidas pela empresa em algumas competências, e (b) as devidas pelos segurados contribuintes individuais em algumas competências a partir de 04/2003 ( não descontadas);*

*(III) As diferenças de acréscimos legais de GPS — Guias de Previdência Social pagas fora do prazo legal e sem os devidos acréscimos.*

O Relatório Fiscal, às fls. 201 a 207, mostra que **as contribuições foram lançadas por arbitramento e apuradas por aferição indireta**, com fundamento no art. 33, §§ 3º, 4º e 6º da Lei nº 8.212/91.

Conforme o Relatório Fiscal, às fls. 201 a 207, os valores lançados estão constituídos nos seguintes levantamentos:

- BAR — Base Arbitrada pela Receita (notas fiscais),
- FPI — Folha de Pagamento Fora GFIP,
- BCB — Base Arbitrada pelo CUB,
- BAG — Base Arbitrada pela GFIP,
- FP — Folha de Pagamento em GFIP,
- CI — Contribuinte Individual,

- CIF — Contribuinte Individual Fora GFIP e

- DAL — Diferença de Acréscimos Legais.

O Relatório Fiscal, às fls. 201 a 207, observa que os motivos e os critérios da aferição nos itens 4 (motivo da aferição) e 5 (critérios da aferição):

#### 4. MOTIVOS DA AFERIÇÃO

4.1 O contribuinte não lançou na contabilidade: a) a folha de pagamento da obra Prourb Pantanal Grato da competência setembro de 2001 no valor de R\$ 78,00; b) as folhas de pagamento da administração das competências 01/2004 a maio de 2004 e de 08/2004 e 09/2004, de 11/2004 e 12/2004 e décimo terceiro salário, de 0312005 a 07/2005; c) o salário família da folha de pagamento da Praça Novo Crato da competência 03/2001; d) a folha de pagamento da competência 05/2001 : da Praça Santa Luzia; e) a folha de pagamento da competência 05/2001 da Praça Novo Crato; segue cópias das folhas por amostragem.

4.2 Não lançou na contabilidade no ano de 2004, em contas individualizadas (centro de custos), as despesas e as receitas das obras Galpão Singer CEI 500119896079, obra da M. Dias Branco (Reforma e ampliação da Fábrica Fortaleza Crato) CEI 500114311474, obra da M. Dias Branco (reforma Fábrica Fortaleza Petrolina) sem matrícula CEI (matrícula aberta de ofício na fiscalização). Segue cópias das notas fiscais por amostragem e do razão.

4.3 Lançou na contabilidade rescisões de contrato de trabalho consolidando em uma única conta bases de incidência de contribuição previdenciária (Saldo de salário e décimo terceiro salário proporcional) e bases de não incidência de contribuição previdenciária. Segue cópias por amostragem das rescisões e da página do razão onde consta o lançamento das mesmas.

4.4 Lançou na contabilidade: a) na competência 10/2003 folha de pagamento da administração no valor de R\$ 840,00, INSS segurados de 74,31 e a folha e GFIP consta remunerações no valor de R\$ 540,00 e segurados no valor de R\$ 41,31; b) na competência 11/2003, folha de pagamento administração no valor de R\$ 1036,08, e INSS segurados no valor de R\$ 80,43, quando na folha e GFIP os valores constantes são de remuneração dos segurados no valor de R\$ 540,00 e INSS segurados no valor de R\$ 41,31; c) na competência setembro de 2005, folha obra Singer no valor de 21.839,11, quando na GFIP e na folha constam R\$ 20.380,00.

4.5 Lançou na contabilidade provisões de INSS a recolher sobre os valores totais de algumas rescisões, quando deveria ter lançado provisões de INSS a recolher sobre o valor das parcelas que incidiam tal contribuição (décimo terceiro salário proporcional e saldo de salários), gerando assim, um saldo

*irreal de INSS a recolher e um prejuízo / lucro irreal, uma vez que os valores das provisões foram lançadas a crédito de INSS a recolher e a débito de uma conta de despesa, ou seja, as despesa e as obrigações foram reconhecidas indevidamente. Ver cópia rescisão e respectiva pagina razão onde foram feitos os lançamentos das provisões do INSS a recolher da mesma.*

*4.6 Não foram apresentados os seguintes documentos solicitados no TIAD do dia 26/03/2007: a) Notas fiscais de sub-empreiteiras; b) Projeto da reforma / construção do depósito da Fábrica Fortaleza em Petrolina; c) planilhas orçamentárias de custos, partes integrantes dos contratos de empreitada apresentados.*

*4.7 Não apresentou: a) livro diário e razão das competências Julho de 2006 a novembro de 2006; b) as folhas de pagamento do sistema esgoto Fortaleza de Janeiro de 2001 no valor de 7.289,58, fevereiro de 2001 no valor de 7.796,56, março de 2001 no valor de 6034,30, abril de 2001 no valor de 10.381,65 todas registradas na conta contábil 412020001; c) folhas de pagamento no CNPJ (administração) das competências julho a novembro de 2000, e janeiro e fevereiro de 2001 no valor de R\$ 350,00, e as folhas da administração de janeiro a dezembro de 2001 no valor de R\$ 800,00, todas registradas na conta contábil 421020001; d) folhas de pagamento da construção da praça bairro Santa Luzia da competência 05/2001, no valor de R\$ 5.195,50 registrada na contabilidade conta 414020001; e) Folhas de pagamento da construção da praça do seminário da competência junho de 2001, no valor de R\$ 9423,01 e da competência julho de 2001, no valor de R\$ 12.959,22 todas registradas na conta contábil 415020001; f) Folhas de pagamento da construção do Ginásio Poliesportivo na Altaneira da competência 08/2001 no valor de R\$ 12.250,98, registrada na conta contábil 417020001; g) Folhas de pagamento do Prourb Pantanal Crato das competências 09/2001 no valor de 13.595,30, de 10/2001 no valor de 24.504,60, de 11/2001 no valor de 32.912,25, de 12/2001 no valor de 18.442,20 todas registradas na conta contábil 419020001; h) folhas de pagamento da administração das competências 08/2003, 12/2003 registrada na conta contábil 421020001, e as folhas das competências 06/2004 e 07/2004 registrada na conta contábil 411020001-5; i) As reclamações trabalhistas; h) os recibos de pagamento efetuados a contribuintes individuais registrados na contabilidade ou declarados em GF119, conforme planilha "Contribuintes individuais" que segue em anexo em meio digital. Segue cópias das páginas do livro razão onde foram encontrados os lançamentos acima.*

*4.8 Nas folhas das competências acima lançadas nas contas 412020001, 414020001, 415020001, 417020001, 419020001, não foram encontrados lançamentos de provisões e ou despesas de pagamento de qualquer contribuição previdenciária das mesmas.*

*4.9 Não foram apresentadas as reclamações trabalhistas; os recibos de pagamento efetuados a contribuintes individuais registrados na contabilidade ou declarados em GAP, conforme planilha "Contribuintes individuais" que segue em anexo em*

*meio digital. Segue cópias das páginas do livro razão onde foram encontrados os lançamentos acima.*

*4.10 Observou-se que algumas obras apresentaram despesas com compras de materiais a serem aplicados nas mesmas, em competências posteriores à última folha de pagamento, sem porem constar na contabilidade qualquer valor de mão-de-obra referente à aplicação de tais materiais. Ver planilha "CEI obras" que segue em anexo em meio digital com informações colhidas da contabilidade e folhas.*

*4.11 Para as obras: galpão Singer CEI 500119896079, reforma fábrica Fortaleza Petrolina sem matricula CEI não foram apresentadas folhas de pagamento dos segurados empregados nem foram encontrados lançamentos na contabilidade de folhas de salários referentes a tais obras.*

#### *5. CRITÉRIOS DA AFERIÇÃO*

*5.1 Os valores das remunerações dos segurados que prestaram serviços nas obras conforme matriculas CEI 321200065574, 418900025374, 418900025476, 418900046776, 500114311474, 418900035674, 500198588173, 500119896079 e o 321200089875 (criado de ofício) foram arbitrados pelo valor das notas fiscais de serviços, 20% do valor das mesmas, ou seja, 40% dos serviços contidos em notas fiscais, estes foram considerados como sendo de 50% do valor da nota fiscal, urna vez que o contribuinte não apresentou as planilhas orçamentárias as quais faziam alusão os contratos e os valores dos destaques dos materiais quando efetuados nas notas fiscais não bateram com os contabilizados. Ver art. 427, 428, 600 e 601 da IN / SRP (Instrução Normativa! Secretaria de Receita Previdenciaria) número 03. As remunerações dos segurados dos CEI 500198588173, 500114311474, 500119896079 não foram aferidas pelo CUB — Custo Unitário Básico, porque além das edificações, foram realizados outros serviços. E as remunerações do CE 418900055674 não foram aferidas pelo CUB porque não ficou caro a área da obra no ART / contrato e não foram apresentados projetos de nenhuma obra.*

*5.2 As remunerações dos segurados que prestaram serviços na obra do CEI . 321200013779 foram arbitradas com base no valor das notas fiscais de serviços tendo como base de cálculo 40% do valor das mesmas, uma vez que o fornecimento dos materiais, segundo os contratos, ficou por conta da contratada, e não foram encontrados lançamentos na contabilidade de compra de materiais para a obra. Ver art. 427, 428, 600 e 601 da IN / SRP (Instrução Normativa / Secretaria de Receita Previdenciária) número 03.*

*5.3 As remunerações dos segurados que prestaram serviços na obra do CEI 418600017472 foram aferidas com base na área construída e no padrão das obras de acordo com o contido nos*

*artigos 433 a 444 e art. 451 a 454 da IN / SRP 03. As memórias de cálculo de apuração da remuneração e da mão-de-obra seguem em anexo no formulário Aviso para regularização de obra — ARO em meio papei Dados da obra: a) área — 189,00 m<sup>2</sup>; b) unidades — 5; c) enquadramento — padrão baixo, residencial, tipo alvenaria.*

*5.4 As remunerações dos segurados que prestaram serviços nas obras sem exigência de formalização de matrícula CE, foram arbitradas pelo valor das notas fiscais no percentual de 20% do valor total das mesmas, e a contribuição foi lançada por aferição indireta no CNPJ do contribuinte. Ver art. 427, 428, 600 e 601 da IN / SRP 03. Segue planilha "Pequenas obras" em meio digital com memória dos cálculos. Segue também em anexo em meio digital a planilha "Dados dos lançamentos obras", contendo os dados que serviram de base para os lançamentos efetuados em cada obra e a forma de cálculo dos valores aferidos indiretamente.*

*5.5 Os dados das obras acima e respectivos CEI seguem em anexo em meio digital na planilha "CEI obras".*

O período de apuração, de acordo com o Mandado de Procedimento Fiscal – MPF nº 09376852C01 é de 08/1999 a 03/2007, fls. 191 a 193.

O **período do débito**, conforme o Relatório Discriminativo Sintético de Débito - DSD, às fls. 59, é 09/1999 a 02/2007.

O Recorrente teve **ciência da NFLD no dia 02.04.2007**, conforme fls. 01.

A **Recorrente apresentou Impugnação** às fls. 722 a 727, com anexos às fls. 728 a 924.

A **Recorrida analisou a autuação e a Impugnação, julgando procedente a autuação**, conforme o Acórdão nº 08-12.015 - 5ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento de Fortaleza - CE, fls. 926 a 934, cuja Ementa segue:

*Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias*

*Exercício: 2007*

**DIREITO PREVIDENCIÁRIO. CONSTITUIÇÃO DO CRÉDITO. AFERIÇÃO INDIRETA.**

*A obrigação tributária nasce com a ocorrência do fato previsto na hipótese de incidência. Se, no exame da escrituração contábil e/ou de qualquer outro documento da empresa, a fiscalização constatar que a contabilidade não registra o movimento real da remuneração dos segurados a seu serviço, do faturamento, e ,do lucro, serão apuradas, por aferição indireta, as contribuições efetivamente devidas. cabendo à empresa i; ônus aprova em contrário.*

*Lançamento Procedente*

Inconformado com a decisão, a Recorrente apresentou Recurso Voluntário, fls. 932 a 936, , onde alega, em síntese que:

**No Mérito**

**Pela não justificativa da aferição indireta.**

(i) *A empresa recorrente em momento algum teve a intenção de fraudar o fisco, contribuiu com a fiscalização, colocou toda a documentação a disposição da autoridade fiscalizadora;*

(ii) *Quando da apresentação de uma proposta para a construção de qualquer tipo de obra de construção civil, faz-se um orçamento para explicitar os itens da proposta e todos os custos provenientes do contrato;*

(iii) *Além do orçamento financeiro, a recorrente tem a seu dispor, complementando o orçamento, a conhecida curva "ABC" de insumos, onde nesta, podemos conhecer todas as despesas que a empresa irá arcar para conclusão do trabalho contratado.*

(iv) *A Construtora Kelps tem aplicado sobre o valor da mão de obra contratada, o mesmo percentual praticado por todas as prestadoras de serviços do seu ramo, ou seja, para recolhimento do INSS é empregado o percentual de 36.8% sobre o valor da mão de obra apresentada no orçamento.*

(v) *A empresa recorrente está sendo vítima de uma operação fiscal, objetivando desestruturar uma empresa que existe a mais de 20 anos, empresa essa que prima pela legalidade, respondendo por todos seus compromissos, sejam de ordem financeira ou não.*

(vi) *Seria ilegal e imoral admitir a modalidade empregada pelo agente fiscalizador, onde o mesmo, para encontrar o valor da mão-de-obra empregada, aplica sobre o valor do contrato o percentual de 20%, e em seguida, para apurar o valor do recolhimento do INSS, aplica o percentual de 36,8%, e após conhecer o valor encontrado a ser recolhido aos cofres do INSS, subtrai o valor recolhido pela empresa, fato esse que subestima o conhecimento que a empresa contratada tem sobre todos os seus custos;*

Posteriormente, os autos foram enviados ao Conselho, para análise e decisão, fls. 938.

É o Relatório.

**Voto**

Conselheiro Paulo Maurício Pinheiro Monteiro , Relator

**PRESSUPOSTOS DE ADMISSIBILIDADE**

O recurso foi interposto tempestivamente, conforme informação à fl. 938.

Anota-se ainda que o Supremo Tribunal Federal – STF ao editar a Súmula Vinculante nº. 21 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 e ao Mérito.

## DAS PRELIMINARES

### (a) Da decadência

Analisemos.

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 conseqüência, 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. 2ª Turma, AgRg no Ag 939.714/RS, Rel.: Min. Eliana Calmon., fev/08.) . (g.n.)*

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 Torres<sup>1</sup>, Eduardo Sabbag<sup>2</sup>, Mauro Luís Rocha Lopes<sup>3</sup> e Leandro Paulsen<sup>4</sup>.

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, como é o caso da contribuição social previdenciária, com a antecipação de pagamento e desde que não se configure os casos de dolo, fraude ou simulação, se aplica a regra especial disposta no art. 150, § 4º, CTN.

Na hipótese presente, configura-se a aplicação da regra de decadência insculpida no art. 150, § 4º, CTN pois o Relatório de Documentos Apresentados – RDA, às fls. 124 a 134, apresenta pagamentos realizados pela Recorrente a homologar pela Auditoria-Fiscal, ainda assim em que pese tais pagamentos não estarem contemplados em todas as competências objeto da NFLD.

Verifica-se, da análise dos autos, que a cientificação da NFLD pela Recorrente, às fls. 01, se deu em 02.04.2007 e o débito se refere a contribuições devidas à Seguridade Social no seguinte período: 09/1999 a 02/2007.

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 03/2002, inclusive.

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

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

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

<sup>4</sup> PAULSEN, Leandro. Direito tributário: constituição e código tributário à luz da doutrina e da jurisprudência. 11.

## DO MÉRITO

### DA VALIDADE DO LANÇAMENTO

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, não havendo, pois, nulidade por vício insanável e tampouco cerceamento de defesa.

Foi realizada auditoria-fiscal que resultou no lançamento da Notificação Fiscal de Lançamento de Débito — NFLD, de contribuições destinadas à Seguridade Social correspondente a parte patronal e a de segurados.

Desta forma, conforme o artigo 37 da Lei n° 8.212/91, foi lavrada Notificação Fiscal de Lançamento de Débito - NFLD n° 37.044.617-8 que, conforme definido no inciso IV do artigo 633 da IN MPS/SRP n° 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 n° 37.044.617-8)*

*Lei n° 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 n° 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 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;*

*f. RDA - Relatório de Documentos Apresentados;*

*g. RADA - Relatório de Apropriação de Documentos Apresentados;*

*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. FLD - Fundamentos Legais do Débito;*

*k. REPLEG - Relatório de Representantes Legais;*

*l. VINCULOS - Relatório de Vínculos;*

*m. MPF - Mandado de Procedimento Fiscal;*

*n. DEPM - Demonstrativo de Emissão e Prorrogação de MPF;*

*o. TIAD - Termo de Intimação para Apresentação de Documentos;*

*p. TEAF - Termo de Encerramento da Não Fiscal;*

*q. 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 37.044.617-8, 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**

A Recorrente alega:

*(i) A empresa recorrente em momento algum teve a intenção de fraudar o fisco, contribuiu com a fiscalização, colocou toda a documentação a disposição da autoridade fiscalizadora;*

*(ii) Quando da apresentação de uma proposta para a construção de qualquer tipo de obra de construção civil, faz-se um orçamento para explicitar os itens da proposta e todos os custos provenientes do contrato;*

*(iii) Além do orçamento financeiro, a recorrente tem a seu dispor, complementando o orçamento, a conhecida curva "ABC" de insumos, onde nesta, podemos conhecer todas as despesas que a empresa irá arcar para conclusão do trabalho contratado.*

(iv) A Construtora Kelps tem aplicado sobre o valor da mão de obra contratada, o mesmo percentual praticado por todas as prestadoras de serviços do seu ramo, ou seja, para recolhimento do INSS é empregado o percentual de 36.8% sobre o valor da mão de obra apresentada no orçamento.

(v) A empresa recorrente está sendo vítima de uma operação fiscal, objetivando desestruturar uma empresa que existe a mais de 20 anos, empresa essa que prima pela legalidade, respondendo por todos seus compromissos, sejam de ordem financeira ou não.

(vi) Seria ilegal e imoral admitir a modalidade empregada pelo agente fiscalizador, onde o mesmo, para encontrar o valor da mão-de-obra empregada, aplica sobre o valor do contrato o percentual de 20%, e em seguida, para apurar o valor do recolhimento do INSS, aplica o percentual de 36,8%, e após conhecer o valor encontrado a ser recolhido aos cofres do INSS, subtrai o valor recolhido pela empresa, fato esse que subestima o conhecimento que a empresa contratada tem sobre todos os seus custos;

Analisemos.

Em relação à **aferição indireta das contribuições lançadas, o Relatório Fiscal**, às fls. 201 a 207, **aponta os motivos determinantes para tal**, qual seja, os descritos no item 4 do Relatório Fiscal, como por exemplo: **(4.1) O contribuinte não lançou na contabilidade:** (a) **a folha de pagamento da obra;** (b) **as folhas de pagamento da administração** das competências 01/2004 a maio de 2004 e de 08/2004 e 09/2004, de 11/2004 e 12/2004 e décimo terceiro salário, de 0312005 a 07/2005; **(4.2) Não lançou na contabilidade no ano de 2004, em contas individualizadas** (centro de custos), **as despesas e as receitas das obras** Galpão Singer CEI 500119896079, obra da M. Dias Branco (Reforma e ampliação da Fábrica Fortaleza Crato) CEI 500114311474, obra da M. Dias Branco (reforma Fábrica Fortaleza Petrolina) sem matrícula CEI (matrícula aberta de ofício na fiscalização); **(4.3) Lançou na contabilidade rescisões de contrato de trabalho consolidando em uma única conta bases de incidência de contribuição previdenciária;** **(4.7) Não apresentou:** a) **livro diário e razão das competências Julho de 2006 a novembro de 2006;** b) **as folhas de pagamento do sistema esgoto Fortaleza de Janeiro de 2001** no valor de 7.289,58, **fevereiro de 2001** no valor de 7.796,56, **março de 2001** no valor de 6034,30, abril de 2001 no valor de 10.381,65 todas registradas na conta contábil 412020001; c) **folhas de pagamento no CNPJ (administração) das competências julho a novembro de 2000, e janeiro e fevereiro de 2001** no valor de R\$ 350,00, a as folhas da administração de janeiro a dezembro de 2001 no valor de R\$ 800,00, todas registradas na conta contábil 421020001; d) **folhas de pagamento da construção da praça bairro Santa Luzia** da competência 05/2001, no valor de R\$ 5.195,50 registrada na contabilidade conta 414020001; **(4.8) Nas folhas das competências acima lançadas nas contas 412020001, 414020001, 415020001, 417020001, 419020001, não foram encontrados lançamentos de provisões e ou despesas de pagamento de qualquer contribuição previdenciária das mesmas;** **(4.11) Para as obras: galpão Singer CEI 500119896079, reforma fábrica Fortaleza Petrolina sem matrícula CEI não foram**

**apresentadas folhas de pagamento dos segurados empregados nem foram encontrados lançamentos na contabilidade de folhas de salários referentes a tais obras.**

A Recorrente, em síntese, não contesta o conteúdo do item 4 do Relatório Fiscal que elenca os motivos pelo qual a Auditoria-Fiscal realizou o lançamento das contribuições sociais previdenciárias por arbitramento e apuradas por aferição indireta nos termos do art. 33, §§ 3º, 4º e 6º da lei 8.212/91.

Outrossim, **após realizar uma análise do Recurso Voluntário e também dos seus Anexos, também me filio ao posicionamento da decisão de 1ª instância**, às fls. 926 a 934, **que analisou a documentação anexada pela Recorrente às fls. 728 a 924**, e não considerou que fornecesse elementos de convicção suficientes para se afastar a aferição indireta realizada pela Auditoria-Fiscal.

*“ (...) É incontroverso que as contribuições apuradas são devidas e que a notificada deixou de efetuar seu recolhimento, visto que na defesa de fls. 722/727, a impugnante não contesta a matéria de fato e apenas argumenta pela insubsistência dos valores estampados na NFLD.”*

Em relação a utilização da curva ABC de insumos (materiais, equipamento etc.) alegada pela Recorrente, conforme se depreende do Relatório Fiscal, às fls. 201 a 207, embora utilizadas, as mesmas não tem o condão de afastar o conjunto de evidências elencadas no tópico 4 do Relatório Fiscal que motivaram a adoção da aferição indireta.

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 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 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. 201 a 207, e no Recurso Voluntário, às fls. 1519 a 1525, 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.

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. 201 a 207, e admitido pela Recorrente no Recurso Voluntário, às fls. 1519 a 1525, 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.*

Outrossim, conforme já abordado pela decisão de 1ª instância, às fls. 926 a 934, diante da impossibilidade de comprovação da remuneração paga aos trabalhadores (apresentação deficiente de documentos solicitados no TIAD), a Auditoria-Fiscal procedeu à aferição indireta. Realizou o enquadramento da obra considerando a área total e o período, tudo conforme discriminado nos cadastros das matrículas CEI das obras constantes da base de dados da Seguridade Social.

Diante do exposto, não prosperam as alegações da Recorrente.

### **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**, acatar a decadência até a competência 03/2002, inclusive, com base nos critérios estabelecidos no Art. 150, § 4º, CTN, e, **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