



<b>Processo nº</b>	10909.002821/2008-76
<b>Recurso</b>	Embargos
<b>Acórdão nº</b>	<b>2301-007.907 – 2ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária</b>
<b>Sessão de</b>	5 de outubro de 2020
<b>Embargante</b>	PRESIDENTE DA 1ª TURMA ORDINÁRIA DA 3ª CÂMARA DA 2ª SEÇÃO DE JULGAMENTO DO CARF
<b>Interessado</b>	FAZENDA NACIONAL FG PRIME EMPREENDIMENTOS LTDA

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS**

Exercício: 2002, 2003, 2004, 2005, 2006

EMBARGOS. ERRO DE FATO

Verificada a existência de erro de fato, cabe embargos inominados para que seja feita a devida correção.

CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. OBRA DE CONSTRUÇÃO CIVIL. ARBITRAMENTO FISCAL. Na falta de prova regular e formalizada, o montante dos salários pagos pela execução de obra de construção civil pode ser obtida mediante cálculo de mão de obra empregada, proporcional à área construída e ao padrão de execução da obra, cabendo à empresa notificada o ônus da prova em contrário.

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA. Não se configura cerceamento do direito de defesa se a descrição dos fatos e o enquadramento legal encontram-se suficientemente claros e foi assegurado o conhecimento dos atos processuais ao contribuinte que exerceu o seu direito de resposta.

DECADÊNCIA. SÚMULA VINCULANTE N° 8. Aplica-se, para as contribuições previdenciárias, o prazo decadencial previsto no Código Tributário Nacional, a partir da edição da Súmula Vinculante n° 8 pelo Supremo Tribunal Federal, a qual declarou a constitucionalidade do artigo 45 da Lei n° 8.212/91

MULTA. JUROS SELIC. Contribuições sociais não recolhidas no prazo legal, ficam sujeitas à multa e aos juros equivalentes à taxa referencial do SELIC, ambos de caráter irrelevável.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em acolher os embargos, sem efeitos infringentes, para ratificar o Acórdão nº 2301-007.061, de 03/03/2020, sanando o vício material apontado e integrando ao corpo do voto a transcrição do acórdão recorrido, nos termos do art. 57, §3º do RICARF.

(documento assinado digitalmente)

Sheila Aires Cartaxo Gomes – Presidente

(documento assinado digitalmente)

Fernanda Melo Leal – Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Joao Mauricio Vital, Wesley Rocha, Cleber Ferreira Nunes Leite, Fernanda Melo Leal, Paulo Cesar Macedo Pessoa, Leticia Lacerda de Castro, Mauricio Dalri Timm do Valle, Sheila Aires Cartaxo Gomes (Presidente).

## Relatório

Trata-se de Embargos Inominados opostos pela PRESIDENTE DA 1<sup>a</sup> TURMA ORDINÁRIA DA 3<sup>a</sup> CÂMARA DA 2<sup>a</sup> SEÇÃO DE JULGAMENTO DO CARF, em face do Acórdão nº 2301-007.061, proferido pela 1<sup>a</sup> Turma Ordinária da 3<sup>a</sup> Câmara da 2<sup>a</sup> Seção de Julgamento, em sessão plenária de 03/03/2020, assim ementado:

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS**

Período de apuração: 01/12/2001 a 31/01/2006

**REGIMENTO INTERNO DO CARF - APLICAÇÃO § 3º, Art. 57**

Quando o Contribuinte não inova nas suas razões já apresentadas em sede de impugnação, as quais foram claramente analisadas pela decisão recorrida, esta pode ser transcrita e ratificada.

**CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. OBRA DE CONSTRUÇÃO CIVIL. ARBITRAMENTO FISCAL.**

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

**MULTA DE OFÍCIO E VEDAÇÃO AO CONFISCO.**

No lançamento de ofício a multa a ser aplicada é de 75% conforme estabelece a legislação. Uma vez positivada a norma, é dever da autoridade administrativa aplicá-la, não lhe competindo o exame da constitucionalidade das Leis, nem deixar de aplicá-las, salvo se já houver decisão do Supremo Tribunal Federal neste sentido. Art. 44, I da Lei 9.430/96

A parte dispositiva foi assim redigida:

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer parcialmente do recurso, não conhecendo das alegações de constitucionalidade (sumula CARF no 2), rejeitar as preliminares, e, no mérito, negar provimento.

O contribuinte foi intimado da decisão, apresentando Embargos de Declaração alegando a existência de diversas omissões sobre pontos do recurso voluntário que não teriam sido analisados pela decisão embargada. Da leitura do inteiro teor do acórdão, verifica-se que a conselheira relatora, fazendo uso da prerrogativa constante do art. 57, §3º, do Anexo II, do Regimento Interno do CARF - RICARF, aprovado pela Portaria MF nº 343, de 2015, e alterações posteriores, consignou em seu voto a ratificação da decisão de 1<sup>a</sup> instância, em decorrência da ausência de novas argumentações em sede de recurso voluntário pelo contribuinte.

Todavia, verifica-se que não houve a transcrição integral da decisão de 1<sup>a</sup> instância, impossibilitando o juízo de admissibilidade dos Embargos de Declaração do contribuinte, bem como contrariando determinação expressa no RICARF.

Assim, na condição de Presidente da 1<sup>a</sup> Turma Ordinária, apresento Embargos Inominados, com fundamento no art. 66, do Anexo II, do RICARF, em face da ocorrência de inexatidão material devida a lapsus manifesto, para que seja proferido novo acórdão, fazendo constar a transcrição da decisão de primeira instância, em obediência ao disposto no §3º do art. 57, do RICARF, retrocitado, sob pena de nulidade da decisão por cerceamento do direito de defesa do contribuinte.

Ademais, verifico a existência de outros lapsos manifestos:

a) no tópico “Da alegação de constitucionalidade de normas” (e-fl. 396) constou a afirmação de não conhecimento quanto “a alegação de não aplicabilidade da contribuição para o INCRA e SAT”, todavia, por se tratar de lançamento de contribuições previdenciárias –parte patronal, não há nos autos lançamento de contribuições para o INCRA, sendo tal matéria estranha aos autos;

b) no tópico “Da alegação de constitucionalidade de normas” (e-fls. 395/397) após a conclusão pelo não conhecimento das alegações de constitucionalidade das normas, constou trecho referente à análise do princípio da verdade material, sem a demonstração de vínculo entre os assuntos;

c) no tópico “Mérito - SELIC - Juros e multa aplicada” (e-fls.397) constaram equivocadamente a base legal e data inicial da incidência da taxa SELIC como taxa de juros para os tributos federais.

d) no tópico “Mérito - SELIC - Juros e multa aplicada” (e-fl.397/398) e na ementa do acórdão constou análise da aplicação da multa de 75% com previsão no art. 44, I, da Lei 9.430/96.

Pelo exposto com fundamento nos arts. 65 e 66, do Anexo II, do RICARF, apresento os Embargos Inominados, para correção das inexatidões materiais devidas a lapsus manifesto acima detalhadas, mediante a prolação de novo acórdão.

Após, deverá ser dado ciência do acórdão ao contribuinte, para, querendo, ratificar os Embargos de Declaração apresentados, para posterior análise da sua admissibilidade. Encaminhe-se à conselheira relatora Fernanda Melo Leal, para inclusão em pauta de julgamento.

Sendo assim, processo encaminhado para a devida inclusão em pauta de julgamento.

É o relatório.

## Voto

Conselheira Fernanda Melo Leal, Relatora.

No caso em análise de fato não foi atendido o requisito de copiar e colar integralmente a decisão de piso, ao mencionar do §3º do art. 57 do Anexo II. O motivo da não transcrição foi de que, a despeito de ter invocado o mencionado artigo para confirmar e ratificar que o entendimento da relatora era igual ao da decisão de piso, e que não houve nenhum fato novo ou argumento novo pelo Recorrente em sede de Recurso Voluntário, a relatora abordou os pontos levantados pelo Recorrente.

Além disso, foram apontados alguns erros materiais pela Presidente da Turma, os quais merecem ajuste. Sendo assim, por uma questão formal e em respeito ao quanto determinado no regimento, pelo fato de ter citado o mencionado o do §3º do art. 57 do Anexo II do Regimento Interno do Carf, passo aqui a copiar e colar toda a decisão de piso a qual adotei os argumentos como próprios, bem como ajustar pontos do acórdão embargado. Vejamos como fica o novo voto no acórdão 2301-007.061, considerando a inclusão de todo o voto da DRJ e demais ajustes:

## VOTO

Conselheira Fernanda Melo Leal, Relatora.

O recurso é tempestivo e atende às demais condições de admissibilidade.

Portanto, merece ser conhecido.

## REGIMENTO INTERNO DO CARF – APLICAÇÃO § 3º, Art. 57

Nestes termos, cumpre ressaltar a faculdade garantida ao julgador pelo § 3º do Art. 57 do Regimento Interno do CARF:

Art. 57. Em cada sessão de julgamento será observada a seguinte ordem:

I – verificação do quórum regimental;

II – deliberação sobre matéria de expediente; e

III – relatório, debate e votação dos recursos constantes da pauta

§ 1º A ementa, relatório e voto deverão ser disponibilizados exclusivamente aos conselheiros do colegiado, previamente ao início de cada sessão de julgamento correspondente, em meio eletrônico.

§ 2º Os processos para os quais o relator não apresentar, no prazo e forma estabelecidos no § 1º, a ementa, o relatório e o voto, serão retirados de pauta pelo presidente, que fará constar o fato em ata.

§ 3º A exigência do § 1º pode ser atendida com a transcrição da decisão de primeira instância, se o relator registrar que as partes não apresentaram novas razões de defesa perante a segunda instância e propuser a confirmação e adoção da decisão recorrida. (Redação dada pela Portaria MF nº 329, de 2017).

Da análise do presente processo, entendo ser plenamente cabível a aplicação do respectivo dispositivo regimental uma vez que não inova nas suas razões já apresentadas em sede de impugnação, as quais foram claramente analisadas pela decisão recorrida.

Desta feita, desde já sustento integralmente a manutenção da decisão recorrida pelos seus próprios fundamentos. Portanto, transcrevo a decisão de piso.

#### “VOTO

Preenchidos os requisitos formais para admissibilidade e sendo tempestiva, tomo conhecimento da impugnação e passo a analisar suas razões.

Entretanto, da análise dos autos, constata-se que os argumentos e documentos apresentados pela notificada, em sua peça de defesa não apresentam situação fática e força jurídica suficientes para alterar o lançamento fiscal, pelos motivos a seguir explicitados.

Vício formal do auto de infração. As alegações de falta de exatidão dos dispositivos legais infringidos e que este fato estaria impossibilitando a defesa da impugnante são descabidas conforme será demonstrado. Consta do relatório fiscal do auto de infração, fl.06/07, de forma clara a fundamentação legal que ampara o presente lançamento, conforme se pode constatar do relatório Fundamentos Legais do Débito - F LD, o qual apresenta todos os dispositivos legais relacionados com o lançamento efetuado. Consta inclusive a legislação aplicável para o caso de contribuições apuradas por aferição indireta em obra de construção civil, que é o caso específico do presente lançamento.

A situação fática consta perfeitamente identificada no relatório fiscal, o qual indica de forma detalhada os vícios e omissões contidos na escrituração contábil da empresa, conforme se pode constatar dos autos às fls. 17/21, bem como também do relatório fiscal do auto de infração nº 37.060.333-8, processo administrativo 10909.001887/2008-49, lavrado na mesma ação fiscal. Assim, se verifica presente no lançamento toda a legislação aplicável e suas motivações, que ensejou o lançamento das contribuições previdenciárias por arbitramento com base no CUB. Desta forma não procede os argumentos da impugnante no sentido de que tenha ocorrido qualquer vício formal com relação a ausência de dispositivos legais que sustentam o presente lançamento. O que se constata é que não ocorre nos autos qualquer situação que impossibilite o contraditório e o amplo direito de defesa do contribuinte, como este pretendeu alegar. Pelo contrário, este demonstrou ter amplo conhecimento da matéria em litígio e exerceu em sua plenitude o contraditório e a ampla defesa, de forma que não procede os argumentos no sentido de que a fiscalização desconsiderou a contabilidade sem demonstrar de forma clara quais foram as formalidades que a empresa deixou de cumprir ou quais dispositivos legais embasaram o lançamento fiscal.

Exigência de contribuição por meio de auto de infração. Alega o contribuinte que o lançamento deveria ter sido efetuado por meio de notificação de lançamento e não por meio de auto de infração, motivo pelo qual impõe-se a decretação da nulidade do presente lançamento. Esta alegação não procede conforme será demonstrado. A lei 11.457 de 16/03/2007 que dispõe sobre a Administração Tributária Federal estipulou por meio do art. 25 que passam a ser regidos pelo Decreto 70.235/72 os procedimentos fiscais e os processos administrativos fiscais de determinação e exigência de créditos tributários r\_, rentes às contribuições de que tratam os arts. 2º e 3º, que se referem as contribuições para a seguridade social e terceiras entidades, conforme se transcreve:

Lei 11.457/2007:

Art. 25. Passam a ser regidos pelo Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972:

I - a partir da data fixada no § I do art. 16 desta Lei, os procedimentos fiscais e os processos administrativo-fiscais de determinação e exigência de créditos tributários referentes às contribuições de que tratam os arts. 25 e 31' desta Lei;

II - a partir da data fixada no caput do art. 16 desta Lei, os processos administrativos de consulta relativos às contribuições sociais mencionadas no art. 21' desta Lei.

§ 11 O Poder Executivo poderá antecipar ou postergar a data a que se refere o inciso I do caput deste artigo, relativamente a:

I - procedimentos fiscais, instrumentos de formalização do crédito tributário e prazos processuais;

II - competência para julgamento em\_ 1" (primeira) instância pelos órgãos de deliberação interna e natureza colegiada.

§ 2 O disposto no inciso 1 do caput deste artigo não se aplica aos processos de restituição, compensação, reembolso, imunidade e isenção das contribuições ali referidas.

§ 3 Aplicam-se, ainda, aos processos a que se refere o inciso 11 do caput deste artigo os arts 48 e 49 da Le: n-º 9 430 de 27 de dezembro de 1996.

Por sua vez, o citado art. 16 da Lei 11.457/2007, que trata das vigência para a aplicação dos citados dispositivos assim dispõe:

Art. 16. A partir do 11' (primeiro) dia do 21' (segundo) mês subsequente ao da publicação desta Lei, o débito original e seus acréscimos legais, além de outras . multas previstas em lei, relativos às contribuições de que tratam os arts. 25 e 31' desta Lei, constituem dívida ativa da União.

§ 1 A partir do 19 (primeiro) dia do 131' (décimo terceiro) mês subsequente ao da publicação desta Lei, o disposto no caput deste artigo se estende à dívida ativa do Instituto Nacional do Seguro Social - INSS e do Fundo Nacional de Desenvolvimento da Educação - FNDE decorrente das contribuições a que se referem os arts. 23 e 39 desta Lei.

Transcreve-se os artigos 2º e 3º da Lei 11.457/07, que especifica este procedimento para as contribuições destinadas à seguridade social e para terceiras entidades:

Art. 2 Além das competências atribuídas pela legislação vigente à Secretaria da Receita Federal, cabe à Secretaria da Receita Federal do Brasil planejar, executar, acompanhar e avaliar as atividades relativas a tributação, fiscalização, arrecadação, cobrança e recolhimento das contribuições sociais previstas nas alíneas a, b e c do parágrafo único do art. 11 da Lei n.º 8.211 de 24 de julho de 1991, e das contribuições.

§ 1 O produto da arrecadação das contribuições especificadas no caput deste artigo e acréscimos legais incidentes serão destinados, em caráter exclusivo, ao pagamento de benefícios do Regime Geral de Previdência Social e creditados diretamente ao Fundo do Regime Geral de Previdência Social, de que trata o art. 68 da Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000.

§ 2 Nos termos do art. 58 da Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000, a Secretaria da Receita Federal do Brasil prestará contas anualmente ao Conselho Nacional de Previdência Social dos resultados da arrecadação das contribuições sociais destinadas ao financiamento do Regime Geral de Previdência Social e das compensações a elas referentes.

§ 3 As obrigações previstas na Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, relativas às contribuições sociais de que trata o caput deste artigo serão cumpridas perante a Secretaria da Receita Federal do Brasil.

§ 4 Fica extinta a Secretaria da Receita Previdenciária do Ministério da Previdência Social.

Art. 3º As atribuições de que trata o art. 23 desta Lei se estendem às contribuições devidas a terceiros, assim entendidas outras entidades e fundos, na forma da legislação em vigor, aplicando-se em relação a essas contribuições, no que couber, as disposições desta Lei.

§ 1 A retribuição pelos serviços referidos no caput deste artigo será de 3,5% (três inteiros e cinco décimos por cento) do montante arrecadado, salvo percentual diverso estabelecido em lei específica.

§ 2 O disposto no caput deste artigo abrange exclusivamente contribuições cuja base de cálculo seja a mesma das que incidem sobre a remuneração paga, devida ou creditada a segurados do Regime Geral de Previdência Social ou instituídas sobre outras bases a título de substituição.

§ 3 As contribuições de que trata o caput deste artigo sujeitam-se aos mesmos prazos, condições, sanções e privilégios daquelas referidas no art. 21º desta Lei, inclusive na que diz respeito à cobrança judicial.

§ 4 A remuneração de que trata o § IIº deste artigo será creditada ao Fundo Especial de Desenvolvimento e Aperfeiçoamento das Atividades de Fiscalização- FUNDAF, instituído pelo Decreto-Lei nº 1.437, de 17 de dezembro de 1975.

§ 5 Durante a vigência da isenção pelo atendimento cumulativo aos requisitos constantes dos incisos I a V do caput do art. 55 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, deferida pelo Instituto Nacional do Seguro Social - INSS, pela Secretaria da Receita Previdenciária ou pela Secretaria da Receita Federal do Brasil, não são devidas pela entidade beneficiante de assistência social as contribuições sociais previstas em lei a outras entidades ou fundos.

§ 6 Equiparam-se a contribuições de terceiros, para fins desta Lei, as destinadas ao Fundo Aerooviário - FA, à Diretoria de Portos e Costas do Comando da Marinha - DPC e ao Instituto Nacional de Colonização e Reforma Agrária - INCRA e a do salário-educação.

Portanto, estando a exigência das contribuições previdenciárias objeto do presente lançamento, sujeitos as determinações advindas do Decreto 70.235 de 05/03/1972, correto foi o procedimento da autoridade lançadora em observar a sua aplicação. Transcreve-se o art 9º do Decreto 70.235/72:

Decreto 70.235 de 06/03/1972

Art. 9º A exigência de crédito tributário, a retificação de prejuízo fiscal e a aplicação de penalidade isolada serão formalizadas em autos de infração ou notificação de lançamento, distintos para cada imposto, contribuição ou penalidade, os quais deverão estar instruídos com todos os termos, depoimentos, laudos e demais elementos de prova indispensáveis à comprovação do ilícito.

(Redação dada pela Lei n.º 8.748, de 1993)

Assim, não merece reparos o procedimento da fiscalização com relação à forma de constituição do lançamento, devendo ser afastada as alegações da impugnante com relação a este tópico.

Da decadência.

O art. 45 da Lei n.º 8.212/91 dispunha a respeito do prazo de 10 (dez) anos para a Seguridade Social constituir seus créditos: V

"Art 45. O direito da Seguridade Social apurar e constituir seus créditos extingue-se após 10 (dez) anos contados:

I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o crédito poderia ter sido constituído;

II- da data em que se tomar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, a constituição de crédito anteriormente efetuada '

Ocorre que o Supremo Tribunal Federal editou a Súmula Vinculante 8, publicada no Diário Oficial da União em 20/6/2008, nos seguintes termos:

"São inconstitucionais o parágrafo único do art. 59 do Decreto Lei n 1.569/77 e os artigos 45 e 46 da Lei n 8.212/91, que tratam de prescrição e decadência de crédito tributário. "

O art. 103-A da Constituição Federal estabelece o alcance desta decisão para a Administração Pública:

"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. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 45, de 2004) " .

Desta forma, em face da determinação do STF, as contribuições para a Seguridade Social, no que se refere à decadência e prescrição não estão mais disciplinadas pelos art. 45 da lei 8.212/91 e passam assim a serem regidos pelos artigos 150, § 4º e 173 do Código Tributário Nacional.

Isto posto, resta observar o critério de contagem dos prazos decadenciais, os quais devem observar, portanto, o disposto no Código Tributário Nacional, nos termos dos dispositivos supracitados.

Com relação a este aspecto, foi elaborado o Parecer PGFN/CAT N° 1617/2008, pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, em 1º agosto de 2008, o qual foi aprovado por despacho do Ministro do Estado da Fazenda, em 18 de agosto de 2008. O parecer analisa o alcance da Súmula Vinculante n 8 do STF sobre as contribuições previdenciárias e estabelece orientações específicas sobre a forma de contagem de prazos a serem observadas pela Secretaria da Receita Federal do Brasil e pela Procuradoria Geral da Fazenda Nacional, conforme transcreve-se:

“49. (...)

a)A Súmula Vinculante n° 8 não admite leitura que suscite interpretação restritiva, no sentido de não se aplicar - - efetivamente - o prazo de decadência previsto no Código Tributário Nacional; e' o regime de prazos do CTN que deve prevalecer, em desfavor de quaisquer outras orientações normativas, a exemplo das regras fulminadas;

b) apresentada a declaração pelo contribuinte (GFIP ou DCTF, conforme o tributo) não há necessidade de lançamento pelo fisco do valor declarado, podendo ser lançado apenas a eventual diferença a maior não declarada (lançamento suplementar);

c) na hipótese do subitem anterior, caso o Fisco tenha optado por lançar de ofício, por meio de NFLD, as diferenças declaradas e não pagas em sua totalidade, aplica-se o prazo decadencial dos arts. 150, § 4º ou 173 do CTN, conforme tenha havido antecipação de pagamento parcial ou não, respectivamente; o prazo prescricional, ainda, e por sua vez, conta-se da constituição definitiva do crédito tributário;

d) para fins de cômputo do prazo de decadência, não tendo havido qualquer pagamento, aplica-se a regra do art. 173, inc. I do CTN, pouco importando se houve ou não declaração, contando-se o prazo do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado;

e) para fins de cômputo do prazo de decadência, tendo havido pagamento antecipado, aplica-se a regra do § 4º do art. 150 do CTN;

j) para fins de cômputo do prazo de decadência, todas as vezes que comprovadas as hipóteses de dolo, fraude e simulação deve-se aplicar o modelo do inciso I, do art. 173, do CTN; “

Assim, com base nas orientações contidas no parecer supracitado, cabe verificar para o caso concreto, a ocorrência de antecipação de pagamentos, relativos aos fatos geradores inclusos no presente lançamento fiscal. O prazo decadencial quinquenal será contado a partir do fato gerador, nos termos do art. 150, § 4º ou a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, nos termos do art. 173, I, ambos do CTN e transcritos a seguir:

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, tomado 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 ao 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.

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

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

I1 - 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.

O período do lançamento fiscal é de 12/2001 a 01/2006. O lançamento de ofício foi efetuado em 12/05/2008, conforme ciência à fl. 01 dos autos. Cabe observar que até a competência 11/2002, as contribuições previdenciárias estão atingidos pela decadência, tanto nos moldes do art. 150 como no art. 173, I, do CTN. Para as demais competências, conforme consta dos autos, fls. 24/25 a empresa procedeu pagamentos antecipados com relação a obra em questão, os quais foram inclusos em GFIP e em GPS.

Assim, ao caso concreto, em virtude da existência de pagamento antecipado e na ausência de relato acerca de dolo, fraude ou simulação, há que ser aplicada a disposição constante no art. 150, § 4º do CTN, conforme o entendimento esposado na alínea e do Parecer acima transcrito. Ou seja, o prazo decadencial para a constituição do crédito tributário é de cinco anos a contar da ocorrência do fato gerador.

Desta forma, estão abrangidos pela decadência as competências relativas ao período 12/2001 a 04/2003. Assim, o cálculo da aferição efetuada deverá levar em consideração o número de 17 meses abrangido pela decadência no período de execução da obra, 12/2001 a 04/2003. Segue em anexo planilha demonstrativa com a retificação da aferição e apuração do novo valor do salário de contribuição para a obra, na qual foi considerado o período abrangido pela decadência.

Auto de infração nº 37.060.333-8. Com relação ao citado auto de infração, processo 10909001887/2008-49, que tem como objeto a aplicação de multa por descumprimento de obrigação acessória pelo fato da empresa ter apresentado a contabilidade contendo informações diversas da realidade, não registrando o movimento real da remuneração se segurados a seu serviço, cabe informar que o mesmo foi apreciado pela 6<sup>a</sup> Turma desta Delegacia da Receita de Julgamento - DRJ em Florianópolis, acórdão 18.683 de 29/01/2010, no qual, por unanimidade de votos, foi julgado improcedente a impugnação, mantendo o crédito tributário. Assim, constata-se que após a análise dos elementos que compõem o citado processo, em que o contribuinte apresentou impugnação, foram julgados como procedentes os fatos apurados pela fiscalização, os quais mantém correspondência com o presente processo.

Do exame da contabilidade da empresa e do critério da aferição indireta.

A verificação do correto recolhimento da contribuição previdenciária devida pelo contribuinte, bem como o cumprimento das obrigações acessórias decorrentes, tem como premissa a análise da escrituração contábil da empresa, cujos registros devem estar corroborados por documentação idônea, solicitada formalmente pelo Auditor Fiscal. Esta premissa básica é necessária para identificar e quantificar de forma clara e precisa os fatos geradores ocorridos, para os quais incidem a contribuição previdenciária. Isto se aplica, inclusive para o caso em tela, que se trata da apuração da remuneração paga a segurados empregados e contribuintes individuais relativa à obra de construção civil.

Com relação a este aspecto, determina a legislação que a empresa deve preparar diversos documentos, a saber folha de pagamento nos moldes estabelecidos pelo órgão fiscalizador, lançar mensalmente em títulos próprios da sua contabilidade, de forma discriminada, os fatos geradores de todas as contribuições, prestar todas as informações

cadastrais, financeiras e contábeis relativa aos fatos em exame, prestar todos os esclarecimentos necessários à fiscalização e apresentar as informações por meio da GFIP. Estas obrigações do contribuinte estão dispostas no art. 32 da Lei 8.212/91, conforme transcreve-se:

Art. 32. A empresa é também obrigada a:

I - Preparar folhas-de-pagamento das remunerações pagas ou creditadas a todos os segurados a seu serviço, de acordo com os padrões e normas estabelecidos pelo órgão competente da Seguridade Social;

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;

III - prestar ao Instituto Nacional do Seguro Social- INSS e ao Departamento da Receita Federal - DRF todas as informações cadastrais, financeiras e contábeis de interesse dos mesmos, na forma por eles estabelecida, bem como os esclarecimentos necessários à fiscalização.

IV - Informar mensalmente ao Instituto Nacional do Seguro Social-INSS, por intermédio de documento a ser definido em regulamento, dados relacionados aos fatos geradores de contribuição previdenciária e outras informações de interesse do IIVSS. (Incluído pela Lei 9.528, de 10.12.97)

Verifica-se, portanto que a análise dos fatos geradores contidos na execução da obra em discussão passa obrigatoriamente pelo exame de diversos documentos e principalmente pelo exame da contabilidade da empresa, cuja prerrogativa do agente fiscalizador está definida na Lei.

No caso de apresentação deficiente da contabilidade, o que constitui falta de prova regular e finalizada a respeito dos fatos geradores incorridos, os salários pagos pela execução da obra de construção civil devem ser obtidos mediante cálculo da mão-de-obra empregada, proporcional à área construída e ao padrão de execução da obra, cabendo à empresa responsável o ônus da prova em contrário. Este é o entendimento consumado na legislação aplicável ao caso, mais especificamente no art. 33, § 3º, § 4º e § 6º da Lei 8.212/91, vigente quando do lançamento fiscal, conforme se transcreve:

Art. 33. À Secretaria da Receita Federal do Brasil compete planejar, executar, acompanhar e avaliar as atividades relativas a tributação, fiscalização, arrecadação, cobrança e recolhimento das contribuições sociais previstas no parágrafo único do art. 11, as contribuições incidentes a título de substituição e as devidas a outras entidades e fundo.

§ 1 É prerrogativa da Secretaria da Receita Federal do Brasil, por intermédio dos Auditores-Fiscais da Receita Federal do Brasil, o exame da contabilidade das empresas, ficando obrigados a prestarem todos os esclarecimentos e informações solicitados, o segurado, e os terceiros responsáveis pelo recolhimento das contribuições previdenciárias e das contribuições devidas a outras entidades e fundos.

§ 2 A empresa, 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.

§ 3 Ocorrendo recusa ou sonegação de qualquer documento ou informação, ou sua apresentação deficiente, a Secretaria da Receita Federal do Brasil pode, sem prejuízo da penalidade cabível, lançar de ofício a importância devida, cabendo à empresa ou ao segurado o ônus da prova em contrário.

§ 4º Na falta de prova regular e formalizado, o montante dos salários pagos pela execução de obra de construção civil pode ser obtido mediante cálculo da mão-de-obra empregada, proporcional à área construída, de acordo com critérios estabelecidos pela Secretaria da Receita Federal do Brasil, cabendo ao proprietário, dono da obra, condômino da unidade imobiliária ou empresa corresponsável o ônus da prova em contrário.

§ 5º O desconto de contribuição e de consignação legalmente autorizadas sempre se presume feito oportunamente e regularmente pela empresa a isso obrigada, não lhe sendo lícito alegar omissão para se eximir do recolhimento, ficando diretamente responsável pela importância que deixou de receber ou arrecadou em desacordo com o disposto nesta Lei.

§ 6º Se, no exame da escrituração contábil e de qualquer outro documento da empresa, a fiscalização constatar que a contabilidade não registra o movimento real de remuneração dos segurados a seu serviço, do faturamento e do lucro, serão apuradas, por aferição indireta, as contribuições efetivamente devidas, cabendo à empresa o ônus da prova em contrário.

Verifica-se, portanto que a legislação aplicável é muito clara com relação aos documentos que devem ser verificados pelo auditor fiscal, bem como estabelece a prerrogativa do exame da contabilidade da empresa pelo agente fiscalizador, e determina qual o procedimento a ser considerado no caso de sua apresentação deficiente.

Feitas estas considerações iniciais, passa-se à análise do caso concreto.

O impugnante argumenta que não restou comprovada a existência de irregularidades em sua contabilidade e que a infração só se justifica se estiver relacionada com o não pagamento de contribuições previdenciárias.

Entretanto, da análise dos documentos e informações trazida aos autos pela fiscalização, a qual demonstra a realidade fática apurada na empresa, tem-se que os argumentos apresentados pela impugnante não possuem força jurídica suficientes para alterar as motivações do presente lançamento. Não procede a afirmação de que não restou comprovada a existência de irregularidades na escrituração contábil da empresa, pois consta dos autos sólidos elementos que comprovam que a empresa deixou de incluir em sua escrita contábil o total da remuneração paga aos segurados a seu serviço.

Consta das fls. 41/49 dos autos relatório ampla e pormenorizada descrição que indicam diversas discrepâncias, inconsistências e omissões na contabilidade da empresa. Não se trata de fatos isolados pois estes são contínuos ao longo do tempo, uma vez que se referem ao período entre os anos de 2001 a 2007. Constata-se da análise destes fatos que efetivamente a empresa apresentou sua escrituração contábil com inobservância aos princípios e convenções contábeis geralmente aceitos e de normas brasileiras de contabilidade editadas, uma vez que deixou de registrar receitas, custos e despesas no momento em que estas ocorreram. Segue uma síntese das situações apontadas pela fiscalização que demonstram as irregularidades presentes na escrituração contábil da impugnante.

A empresa contabilizou aluguéis pelo regime de caixa, situação que afeta o resultado do exercício, fato este constatado para os exercícios entre 2001 e 2006; Omissão no balanço patrimonial de 2002 da conta de Distribuição de Lucros no valor de R\$ 30.000,00, pagos durante o exercício social; valores de juros relativos a empréstimos de mútuos;

Aquisição de grande quantidade de materiais de consumo para as obras administradas pela empresa, no período entre 2003 e 2006 para o qual não constam registros de mão de obra direta e indireta, conforme se destaca dos fatos informados, conforme segue:

- Em agosto/2003, contabilizou na conta 3.4.02.01.026 - MPV Edifício Siri, materiais de consumo imediato (massa reparadora)

Janeiro/2004 registrou na conta 6.1.02.01.004 - Materiais Aplicados, na obra La Madeson, materiais de consumo imediato (materiais elétricos)

Janeiro de 2004 registrou nas contas 3.3.01:02.001 - Publicidade e Publicações e na conta 6.1.02.01.018 - Materiais aplicados - obra Lê Madeson, materiais de consumo imediato, assoalhos, tintas e cal e materiais elétrico.

-Abril /2005, registrou na conta 6.1.18.01.001 - materiais aplicados, custo da obra Ed. Villa Florence, materiais de consumo imediato (madeireite).

- Julho e agosto de 2005, contabilizou na conta 6.1.17.01.001 – materiais aplicados e gastos gerais de construção, custo da obra Seás Palace Residence, materiais elétricos sem registro de mão de obra.

-Agosto/2005, na mesma conta e obra, deixou de registrar a mão de obra correspondente ao recebimento pelo almoxarife de concreto usinado, material de consumo imediato, em 19/07/2005. A mesma ocorrência se verificou com relação as notas recebidas pelo almoxarife nos dias 05, 08, 16 e 22/08/2005.

-Outubro/2005 registrou na conta 6.1.14.01.001 - Materiais Aplicados, custo da obra Ed. SKY Tower, nota fiscal 09/2005, relativa à aquisição de tintas. No mesmo mês, na conta 6.1.19.01.001, não consta o registro de mão de obra relativo à aquisição de material elétrico, hidráulico e tintas relativos ao Ed. Palazzo Ducale. Nesta obra, em novembro de 2005, consta aquisição de ferro, elementos vazados e concreto usinado sem registro de mão de obra correspondente na contabilidade. Já no mês 12/2005, consta a aquisição de cimento, material hidráulico e telhas.

-Março de 2006, registrou no conta 6.1.12.01.001 - Materiais Aplicados na obra Ed. Saint Antoine, itens de consumo imediato, no caso, materiais hidráulicos e tintas.

-Setembro/2006, contabilizou na conta 6.1.16.01.001 – Materiais Aplicados, obra Le Classic Residence a aquisição de madeiras. No mês de outubro/2006, consta a aquisição de madeiras, ferro, arame e material hidráulico. Em novembro constatou a aquisição de pisos e madeira de caixaria. Em dezembro/2006, aquisição de cimento e tintas e concreto usinado.

Na conta 3.3.02.02.031 - Gastos com obra concluída, constatou-se os seguintes consumos, conforme indicado: 08/2003 - material hidráulico; 09/2003 - nota fiscal 08/2003, material elétrico, massa e contrapiso; 10/2003 - material elétrico, tinta e massa corrida; 11/2003 - nota fiscal 10/2003, argamassa e chapas e nota fiscal 11, argamassa e material para preparo; 01/2004 - nota fiscal de 11/2003 relativa a material hidráulico; 01/2004

- material hidráulico, pregos, cola e material elétrico; 02/2004 - notas fiscais de janeiro/2004 relativas a parafusos e pregos; 03/2004 - notas de janeiro de 2004, relativas a material hidráulico; 06/2004 - notas fiscais de abril com aquisição de materiais hidráulicos e maio com aquisição de tintas; 10/2004 - aquisição de tintas; 02/2005 - nota fiscal de dezembro/2003 relativa a aquisição de pisos; 03/2005 - nota de fevereiro/2004 referente a compra de tintas; 04/2005 - nota de março/2004 de aquisição de pisos; 08/2005 - notas de julho/2005 referente a aquisição de argamassa especial; 10/2005 - notas de setembro/2005 emitida pela aquisição de pisos e impermeabilizantes; 11/2005 - notas de outubro relativas a argamassas, material elétrico e hidráulico e de novembro relativas a concreto usinado, prego e material elétrico; 12/2005 - notas de novembro referentes a material hidráulico e tintas; 01/2006 - notas de novembro relativas a material hidráulico e dezembro para massa corrida e tintas; 03/2006 - notas de janeiro relativas a tijolos, fevereiro de materiais hidráulicos e março referente a materiais

elétricos. Período 04/2006 a 12/2006, materiais elétricos, hidráulicos, ferro, madeiras, tubos de concreto, piso de madeira, concreto usinado, tintas, massa corrida, pastilhas, todos contabilizados na conta 3.3.02.02.031 - Gastos com obra concluída, sem o correspondente registro da mão de obra na contabilidade.

Outras situações apuradas na ação fiscal:

- novembro/2003 registrou na conta 3.3.02.02.031 - Gastos com obra concluída, as notas fiscais 8808 e 8455 relativas a materiais do Ed Sain Antoine, no valor de R\$ 13.098,30, alterando indevidamente 0 lucro e levando para o resultado do exercício, sendo que o correto seria contabilizar na conta 6.1.12.01.017 - Materiais aplicados Ed Sain Antoine.

- Março e abril de 2004 contabilizou na conta 3.5.01.02 - salários da obra Ed. Saint Antoine a folha de pagamento da obra Lê Madeson.

- Fevereiro de 2004 deixou de registrar na contabilidade, na conta 6.1.12.01.008 - Materiais Aplicados, relativo ao custo da obra Saint Antoine, as notas fiscais 027955, 027957, 027958 e 027959 de Casetex, no valor de R\$ 5.487,46. Na mesma obra, em maio/2004 registrou com o valor de R\$ 9.744,74 a nota fiscal 053406 de Jatobá S.A, sendo que o valor integral da nota é de R\$ 29.74.

Em decorrência de todos estes elementos de comprovação trazidos aos autos pela fiscalização, não há como acatar os argumentos apresentados no sentido de que os valores reais relativos à remuneração dos segurados foram contabilizados na sua totalidade.

O contribuinte alega ser equivocada a tese da fiscalização de que não consta o registro da mão de obra decorrente de materiais adquiridos. Sustenta que no caso de obras entregues, os materiais eram entregues aos proprietários para que estes efetassem os reparos. Entretanto, seus argumentos ficam apenas no campo das alegações, uma vez que não apresenta aos autos qualquer elemento de comprovação de suas arguições. Não consta dos autos qualquer indício de que os materiais de construção tenham sido entregues diretamente aos clientes da executora das obras, no caso a Procave. Da mesma forma, não seria plausível admitir que estes venham a arcar com custos de mão de obra de unidades que tenham adquirido da impugnante, durante a construção ou em decorrência de vícios ou incorreções que viessem a ser detectados após a entrega das unidades. Verifica-se, desta forma, que este argumento não justifica a contabilização de diversos materiais de construção de consumo imediato ao longo do tempo, sem a correspondentes mão de obra necessária para a aplicação dos mesmos.

Outra situação apontada pelo contribuinte diz respeito a compra de materiais de consumo antecipada para compor o estoque. Da mesma forma, a justificativa não merece ser acolhida pois a empresa não apresentou qualquer documento que comprove a aquisição dos citados materiais tendo como registro contábil em contrapartida a conta de estoques. Não demonstrou ainda a saída dos mesmos da conta de estoques quando da eventual aplicação nas obras da empresa, as quais apresentam registros individualizados nas contas de custos. Cabe considerar ainda, o que se faz a título de argumentação, que mesmo no caso de aquisição de materiais de consumo para a conta de estoques, o registro da mão de obra necessária para a aplicação dos mesmos deveria ocorrer quando do efetivo consumo dos materiais adquiridos. O que se apurou na ação fiscal é que não consta o registro contábil da mão de obra inerentes aos diversos materiais discriminados pela fiscalização, mesmo se fosse o caso de aquisições antecipadas para futuras aplicação nas obras. Outro argumento trazido pela impugnante foi no sentido de que os pagamentos de serviços terceirizados ocorrem no final da obra. Entretanto, para os materiais citados no relatório fiscal, não consta registro de pagamento de mão de direta e indireta, de forma que não procede as informações apresentadas em sede de impugnação. O contribuinte não apresentou ainda documentos que atestassem sua alegação de que os valores foram pagos às empresas terceirizadas no final das obras.

Importante observar que caso isto tenham ocorrido, estes valores não foram devidamente contabilizados. Este fato apenas reforça a constatação de que a escrituração contábil da empresa não registra a totalidade da movimentação da mão de obra a seu serviço.

Das alegações trazidas nos autos pela

impugnante, o que se constata é que se trata de afirmações genéricas, desprovidas de elementos de comprovação, e que o impugnante deixou de apreciar e justificar os apontamentos específicos relatados pela auditoria fiscal.

Quanto à análise que o contribuinte apresenta no sentido de que os valores de materiais adquiridos sem a devida comprovação de aplicação de mão de obra seriam de valores irrisórios, esta tese não merece prosperar pois os fatos apurados pela fiscalização são exemplificativos e tem o intuito de demonstrar as omissões constatadas na escrituração contábil da empresa. Ademais, ao afirmar que os valores seriam irrelevantes, o próprio contribuinte ratifica as omissões apontadas pela fiscalização, o que demonstra a correção da análise contábil efetuada pelo auditor no procedimento fiscal efetuado na empresa.

Argumenta também o contribuinte que os lançamentos contábeis registrados em contas indevidas não podem servir de fundamento para desconsiderar a contabilidade do impugnante uma vez que não teriam ocasionado prejuízo ao fisco e que os valores são poucos representativos.

Não procede a afirmativa. Isto porque, a verificação do correto recolhimento da contribuição previdenciária devida 'pelo contribuinte, bem como o cumprimento das obrigações acessórias decorrentes, tem como premissa a análise da escrituração contábil da empresa, cujos registros devem estar corroborados por documentação idônea, solicitada formalmente pelo Auditor Fiscal. Esta premissa básica é necessária para identificar e quantificar de forma clara e precisa os fatos geradores ocorridos, para os quais incidem a contribuição previdenciária. Isto se aplica, inclusive para o caso em tela, que se trata da apuração da remuneração paga a segurados empregados e contribuintes individuais relativa à obra de construção civil.

h) Contabilização de aluguéis. O contribuinte aduz que é optante pelo regime de tributação com base no lucro presumido e que pode optar pelo regime de competência ou de caixa, nos termos do art. 13 § 2º da lei 9.718/98.

Entretanto, em que pese o fato de a empresa ter a opção de adotar o regime de reconhecimento de suas receitas quando do efetivo recebimento das mesmas, que é o regime de Caixa, esta não foi a situação adotada pelo sujeito passivo. Isto porque para que a empresa optante pelo Lucro Presumido adote o regime de Caixa, deve obrigatoriamente registrar todos os eventos ocorridos em livro Caixa, indicando as notas fiscais e os documentos relacionados às receitas recebidas, na data da efetiva entrada dos numerários. No caso concreto, entretanto, a empresa, independente do fato de optar pelo regime de tributação com base no lucro presumido, elaborou o Livro Diário, Livro Razão e Balanço Patrimonial, nos termos da legislação comercial. Desta forma, deveria efetuar todos os registros de suas operações com base no regime de competência, inclusive os rendimentos decorrentes da receita de aluguéis.

Assim, a fiscalização constatou corretamente o fato de a empresa não estar procedendo o registro destas receitas na sua escrituração contábil, pelo regime de competência, o que distorce os saldos do lucro apurado em decorrência da ausência destes lançamentos para as contas de resultado. Não procede desta forma os argumentos apresentados pela impugnante com relação a receita de aluguéis.

c) Apresentação de livros. Alega que não foram apresentados os livros Diário e Razão relativos a 2007 porque se tratava do ano em curso durante a fiscalização, sem o período

anual concluído. Este argumento apresentado pela empresa não justifica a falta de apresentação da escrituração contábil da empresa, relativa ao exercício de 2007. Conforme consta do Termo de Intimação para Apresentação de Documentos - TIAD, fl. 12, em 19/03/2008 foi solicitado formalmente pela fiscalização os livros Diário e Razão até a competência 11/2007. Portanto, quando do início da ação fiscal na empresa, em Março/2008, não se tratava do “ano em curso” como pretendeu justificar a impugnante. Cabe esclarecer ainda que a exigência da escrituração contábil foi feita observando o prazo de três meses previsto no § 4º do art. 60 da Instrução Normativa 03, de 14/07/2005, vigente quando do procedimento fiscal, a qual estabelece que o contribuinte deve apresentar os registros contábeis à fiscalização após três meses da ocorrência dos fatos geradores, conforme se transcreve.

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 subrogação, as retenções e os totais recolhidos, observado o disposto nos §§4º, 5º e 7º e ressalvado o previsto no §6ºÍ 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.

O contribuinte cita que a empresa estaria dispensada da apresentação dos livros Diário e Razão, uma vez que a empresa apura lucro presumido. Com relação a este fato, oportuno esclarecer o que segue.

As empresas, em face do Código Comercial, Lei 556/1850, Capítulo II do Título I, especialmente em seus artigos 10 e 11, estão obrigadas à escrituração contábil, o que se faz com a elaboração do Livro Diário.

Ocorre que, em algumas situações, tais como para as empresas inscritas no SIMPLES e as tributadas com base no lucro presumido, o fisco federal pode desobrigá-las da apresentação do livro Diário, desde que, por sua opção, mantenha a escrituração do livro Caixa.

Ou seja, a escrituração contábil completa é a regra, mesmo que a empresa opte pelo SIMPLES ou pela tributação com base no lucro presumido. Excepcionalmente, para estas, o fisco aceita somente a escrituração do Livro Caixa, desde que conte com os devidos registros financeiros e bancários pertinentes e que o contribuinte mantenha todos os documentos e demais papéis que serviram de base para os lançamentos.

Assim, a empresa pode eximir-se da obrigação da apresentação do Livro Diário, por sua opção, apresentando o livro Caixa dentro dos requisitos e demais disposições já mencionadas. Entretanto, cabe esclarecer que para comprovar o real montante de mão de obra utilizada nas obras de construção civil, nos termos do art. 33, § 4º e 6º da Lei

8.212/91, a empresa deve apresentar sua contabilidade de forma regular, com Livro Diário e Razão, sendo que sua ausência motiva o lançamento por arbitramento.

L Com relação ao argumento de que o período de execução da obra objeto do lançamento fiscal não contempla o exercício de 2007, cabe esclarecer que somente com o exame da escrita contábil, atribuição esta de competência do auditor fiscal, se poderia constatar se as informações inclusas nestes documentos relativas ao período em comento seriam necessárias ou não para a análise dos fatos apurados na empresa e relacionados à obra fiscalizada. Entretanto como o contribuinte não apresentou os livros relativos a 2007, não há como acatar a tese apresentada pela defesa.

j) Do mútuo. Argumenta que o contrato de mútuo poderá ser gratuito e que independente das disposições contidas no Código Civil, foi de livre arbítrio entre as partes a ocorrência ou não de juros sobre o valor emprestado. Com relação a este argumento, verifica-se mais uma vez que o impugnante se limita a fazer argumentações genéricas e desprovidas de elementos de comprovação.

A fiscalização cita que nos exercícios sociais de 2004 a 2006 os sócios da empresa disponibilizaram valores em dinheiro, para suprimento de caixa, na forma de contrato de mútuo conforme indicado: a) Francisco Graciola - R\$ 535.000,00 (2004), R\$ 460.000,00 (2005) e R\$ 1.162.267,47 (2006). b) Jean Carlos Graciola - R\$ 120.000,00 (2004), R\$ 647.000,00 (2005), R\$ 50.000,00 (2006). c) Jaqueline Andressa Graciola - R\$ 35.000,00 (2005).

Os valores destinados por meio de empréstimos ao caixa da empresa, pelos sócios Francisco Graciola, Jean Carlos Graciola e Jaqueline Andressa Graciola conforme se pode observar, foram expressivos e esta prática se repetiu para os anos de 2004, 2005 e 2006. Assim, verifica-se correta a análise efetuada pela autoridade lançadora, em decorrência da situação fática demonstrada, a qual se subsume ao disposto no art. 591 do Código Civil, tendo em vista tratar-se de mútuo destinado a fins econômicos. Desta forma, os valores dos juros que se presume existentes, deveriam estar escriturados na contabilidade da empresa, pois esta deve registrar todos os fatos ocorridos de forma a espelhar a realidade econômica-financeira da mesma.

Da aferição das contribuições.

Em face da situação constatada, o auditor fiscal, dentro da sua competência funcional e no cumprimento de suas atribuições, sob pena de responsabilidade, procedeu de forma correta à aferição da remuneração relativa à obra do Edifício Saint Antoine – Matrícula CEI 40.590.00466/72, localizado na Avenida Atlântica, 3.330, Balneário Camboriú/SC. Este lançamento apurou as contribuições para terceiras entidades, cuja alíquota soma 5,8% sobre o salário de contribuição apurado para a obra.

Outro fato a ser considerado é que, da análise da remuneração contida nas GFIP's relativas à obra em questão, declaradas pela empresa notificada, constata-se que esta representa uma média de apenas 59% da mão de obra obtida com base no Custo Unitário Básico CUB aplicável. Verifica-se desta forma que os salários identificados para a construção, informados na GFIP apresenta um percentual baixo em relação à mão de obra obtida com base neste parâmetro (CUB). Este fato vem a corroborar a ausência de registro contábil da remuneração de mão de obra utilizada na execução das obras objeto do lançamento fiscal.

Cabe salientar que a avaliação da mão-de-obra na construção civil com base no custo unitário básico fornecido pelos Sindicatos da Indústria da Construção Civil é uma prática consagrada em diversos segmentos relacionados no ramo da construção, seja no mercado imobiliário para fins de avaliação, ou no setor empresarial para fins de orçamento e estimativa de custos, bem como é amplamente adotada pelos profissionais deste ramo de atividade, como técnicos, engenheiros e arquitetos.

Tem-se ainda sua ampla aplicação nos casos de Incorporação imobiliária, conforme previsto na legislação, pois o orçamento prévio das unidades incorporadas deve compor o rol de informações inclusas no memorial de incorporação, o qual deve ser levado obrigatoriamente ao Registro de Imóveis, para arquivamento. Por último, tem-se que este parâmetro (CUB), está devidamente disciplinado nas normas aplicáveis deste órgão fiscalizador, como critério de aferição de mão de obra, no caso de apuração desta com base na área construída.

Desta forma, a discrepância entre o custo informado dos salários declarados para a obra e o valor da mão de obra obtido com base em um critério consagrado e amplamente aceito pelo próprio setor da construção civil somente poderia ser justificada por meio de uma contabilização adequada e confiável dos fatos geradores relativos à obra, o que não se verificou da análise dos autos. O que se constata é que a contabilidade apresentada não permite identificar e mensurar a real mão-de-obra paga aos segurados que trabalharam na construção da obra em comento.

Assim, considerando tudo que foi analisado nos autos, considero escorreito o procedimento da fiscalização, ao apurar os salários de contribuição das obras objeto do presente lançamento por meio de aferição indireta, dentro dos ditames da legislação aplicável e das normas inerentes, no cumprimento de sua competência funcional.

**Contribuições para o SAT/GILRAT.** Não merecem prosperar as alegações de que a exação é ilegal porque a definição de atividade preponderante e os conceitos de riscos leve, médio ou grave deram-se por ato do Poder Executivo.

A contribuição para o financiamento dos benefícios concedidos em razão da incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho (SAT/GILRAT), foi instituída pelo artigo 22, II, da Lei n.º 8.212/91

O Decreto n.º 2.173, de 05 de março de 1997, regulamentando a Lei n.º 8.212/91, em seu artigo 26, §§ 1º e 2º, definiu os conceitos de atividade preponderante e graus de risco, cuja redação foi mantida no Decreto n.º 3.048, de 06 de maio de 1999, §§ 3º e 4º do artigo 202.

Assim, não houve violação ao princípio da legalidade, porquanto a hipótese de incidência (fato gerador), a base de cálculo e a alíquota estão previamente definidas na lei. O decreto regulamentar apenas concretizou o comando da lei ordinária, explicitando-o de forma legítima, quanto à definição do que é atividade preponderante da empresa, para fins de classificação do grau de risco de acidentes de trabalho, apenas regulamentando uma questão de natureza técnica.

Além disto, o Decreto n.º 2.173/97 e, posteriormente, o Decreto n.º 3.048/99, ao considerar como atividade preponderante aquela na qual labora a maioria dos empregados da empresa, regulamentou corretamente o que dispõe o inciso II do artigo 22 da Lei n.º 8.212/91. É de se esperar que cada empresa tenha apenas uma atividade preponderante, entendida como a atividade principal exercida pela empresa.

A Constituição Federal determina que as contribuições previdenciárias são devidas pelas empresas. Logo, o legislador ordinário está obrigado a criar alíquotas para a empresa como um todo, não apenas para cada parte dela. Isto foi o que ocorreu, pois a Lei n.º 8.212/91 determina que as alíquotas serão aplicadas conforme o grau de risco da atividade preponderante da empresa.

**Multa e Juros.** Quanto a estas matérias, as alegações da empresa não merecem prosperar. A exigência da multa de mora e dos juros equivalentes à taxa referencial SELIC, aplicados sobre as contribuições sociais em atraso, foi regular e legalmente efetuada, pois decorre dos artigos 34 e 35 da Lei n.º 8.212/91, vigentes quando do lançamento fiscal, que determinam expressamente seu “caráter irrelevável”. Tais regras

devem, obrigatoriamente, serem cumpridas pela autoridade administrativa por força do ato administrativo vinculado.

A aplicação dos juros equivalentes à taxa referencial SELIC tem base legal, pois está prevista nas Leis nº. 9.065/95, 9.250/95 e 9.430/96. Cumpre explicitar, ainda, que o fato de lei ordinária haver determinado a aplicação da SELIC, não traz nenhum óbice de natureza constitucional, porquanto juros de mora não são matéria reservada à lei complementar, consoante o disposto no art. 146, III, da CF/88.

Além disso, no que se refere à alegação relativa à aplicação do disposto no artigo 161, § 1º, do CNT, tampouco pode ser aceita. A regra emanada deste dispositivo legal, ao prever os juros moratórios incidentes sobre os créditos não satisfeitos no vencimento, estipula taxa de 1% ao mês, não dispondo a lei de modo diverso. Abriu, dessa forma, possibilidade ao legislador para tratar da matéria através de lei ordinária, sem impor qualquer condição.

Os tribunais pátrios, na discussão sobre a incidência da taxa SELIC, o que já se constituiu matéria amplamente examinada, têm entendido pela sua legalidade e que ela corresponde ao índice composto pela taxa de juros reais e pela variação inflacionária do período. Por isto, sua utilização exclui outro índice para a atualização monetária.

Ainda, temos que a multa, no presente caso, possui natureza moratória, pelo fato do não recolhimento da obrigação tributária até o seu vencimento, em nada se confundindo com o tributo devido, sendo este a própria contribuição previdenciária, nem com os juros devidos. Dessa forma, não há que se falar em valores elevados ou confiscatórios. Com relação a progressividade da multa, tem-se que esta decorre de imposição legal e não compete a este órgão de julgamento colegiado se manifestar a respeito desta matéria.

Da mesma forma, este órgão administrativo não tem o poder de reduzir ou afastar a cobrança dos juros SELIC e da multa de mora, uma vez que não existe amparo legal para tal procedimento. Assim, não há como acatar o pleito do contribuinte no que se refere a aplicação de multa e juros.

Pedido de Produção de Provas. É na impugnação que o sujeito passivo expõe suas razões de fato e de direito, instruindo-a com os documentos comprobatórios das suas alegações, conforme o art. 16 do Decreto nº 70.235/1972, sendo que o impugnante não demonstrou nos autos que tenha ocorrido uma das situações previstas no § 4º do citado artigo que justifique a aceitação de provas documentais fora do prazo de impugnação.

Ademais, não há neste processo qualquer dúvida ou obscuridade a respeito dos fatos ensejadores do presente lançamento, os quais têm base nos elementos documentais disponibilizados pelo próprio impugnante, o que toma inoportuna e injustificada a produção de novas provas

## CONCLUSÃO

Assim, em decorrência da necessidade de exclusão de valores abrangidos pela decadência, conforme demonstrativo em anexo, o débito fica constituído conforme Discriminativo Analítico de Débito Retificado - DADR, em anexo, cuja cópia deve ser encaminhada ao contribuinte como parte integrante deste acórdão. Ante todo o exposto, manifesto-me por julgar procedente em parte a impugnação, mantendo em parte o crédito tributário exigido. “

Assim sendo, com fulcro nos festejados princípios supracitados, e baseando-se no quanto exposto pela DRJ de forma clara e objetiva, entendo que deve ser NEGADO PROVIMENTO ao Recurso Voluntário.

Saliente-se que quanto aos demais lapsos apontados nos embargos, entendo que restam sanados com a transcrição da decisão de piso, eis que a relatora exclui as demais considerações que haviam sido feitas justamente para não ser repetitiva.

De toda forma, vale registrar que:

=> quanto ao ponto a), este tópico fora excluído devido à transcrição integral da decisão de piso, a qual aborda o tema. Caso fosse mantido o tópico, a relatora excluiria o INCRA da análise, pois está tal infração em outro processo.

=> quanto ao ponto b), os trechos que foram abordados sobre o princípio da verdade material, ao final do tópico em que se analisava a constitucionalidade, foi devido ao fato de a relatora estar concluindo o seu voto, e sempre gosta de salientar que seu entendimento acerca de qualquer tema, é pautado primordialmente na realidade fática de cada processo, ainda que seja técnica e aplique os regramentos normativos.

=> quanto ao ponto c), na anterior abordagem do tópico “Mérito - SELIC - Juros e multa aplicada”, a base legal utilizada foi exatamente a mesma contida na Sumula CARF de número 4, a qual fundamento o racional da aplicação da SELIC nos processos administrativos fiscais. E quando a multa, mesma coisa, foi utilizado o racional de aplicação geral.

Quanto à ementa, deve ser ajustada para que fique clara e mais didática para fins de buscar os temas discutidos no processo.

#### ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Exercício: 2002, 2003, 2004, 2005, 2006, 2007

**EMBARGOS. ERRO DE FATO** Verificada a existência de erro de fato, cabe embargos inominados para que seja feita a devida correção.

**CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. OBRA DE CONSTRUÇÃO CIVIL. ARBITRAMENTO FISCAL.** Na falta de prova regular e formalizada, o montante dos salários pagos pela execução de obra de construção civil pode ser obtida mediante cálculo de mão-de-obra empregada, proporcional à área construída e ao padrão de execução da obra, cabendo à empresa notificada o ônus da prova em contrário.

**PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA.** Não se configura cerceamento do direito de defesa se a descrição dos fatos e o enquadramento legal encontram-se suficientemente claros e foi assegurado o conhecimento dos atos processuais ao contribuinte que exerceu o seu direito de resposta.

**DECADÊNCIA. SÚMULA VINCULANTE N° 8.** Aplica-se, para as contribuições previdenciárias, o prazo decadencial previsto no Código Tributário Nacional, a partir da edição da Súmula Vinculante nº 8 pelo Supremo Tribunal Federal, a qual declarou a constitucionalidade do artigo 45 da Lei nº 8.212/91.

**MULTA. JUROS SELIC.** Contribuições sociais não recolhidas no prazo legal, ficam sujeitas à multa e aos juros equivalentes à taxa referencial do SELIC, ambos de caráter irrelevável.

Diante tudo o quanto exposto, acolho os embargos, sem efeitos infringentes, para reratificar o Acórdão nº 2301-007.061, de 3/03/2020, sanando o vício material apontado, e integrando ao corpo do voto a transcrição do acórdão recorrido, nos termos do art. 57, §3º do RICARF.

**CONCLUSÃO:**

Diante tudo o quanto exposto, voto no sentido acolho os embargos, sem efeitos infringentes, para reratificar o Acórdão nº 2301-007.061, de 3/03/2020, sanando o vício material apontado, e integrando ao corpo do voto a transcrição do acórdão recorrido, nos termos do art. 57, §3º do RICARF.

(documento assinado digitalmente)

Fernanda Melo Leal