



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

Processo nº 14411.000017/2008-03
Recurso nº 260.352 Voluntário
Acórdão nº 2403-000.492 – 4ª Câmara / 3ª Turma Ordinária
Sessão de 13 de abril de 2011
Matéria CONTRIBUIÇÃO SOCIAL PREVIDENCIÁRIA
Recorrente ENGECENTER ENGENHARIA LTDA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/1998 a 31/12/2001

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

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

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

A recorrente teve ciência da NFLD no dia 12.07.2004, o período do débito é de 01/1998 a 12/2001. Dessa forma, constata-se que já se operara a decadência do direito de constituição dos créditos ora lançados até a competência 06/1999, inclusive, nos termos do art. 150, § 4º, 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 - PEDIDO DE PERÍCIA - INDEFERIMENTO.

O indeferimento do pedido de perícia não caracteriza cerceamento do direito de defesa, quando demonstrada sua prescindibilidade. Considerar-se-á como não formulado o pedido de perícia que não atenda aos requisitos previstos no artigo 16, IV c/c §1º do Decreto nº 70.235/72.

PREVIDENCIÁRIO - CUSTEIO - NOTIFICAÇÃO FISCAL DE LANÇAMENTO DE DÉBITO - ACRÉSCIMOS LEGAIS - JUROS E MULTA DE MORA - ALTERAÇÕES DADAS PELA LEI 11.941/2009 - RECÁLCULO DA MULTA MAIS BENÉFICA - ART. 106, II, C, CTN

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

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

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

Recurso Voluntário Provido em Parte

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, em acatar a decadência até a competência 06/1999, 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.

Processo nº 14411.000017/2008-03
Acórdão n.º **2403-000.492**

S2-C4T3
Fl. 885

Carlos Alberto Mees Stringari - Presidente

Paulo Maurício Pinheiro Monteiro - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Carlos Alberto Mees Stringari, Ivacir Júlio de Souza, Paulo Maurício Pinheiro Monteiro, Marcelo Magalhães Peixoto, 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. 877 a 879, apresentado contra Decisão de Notificação - DN nº 27.401.4/0002/2006 da Delegacia da Receita Previdenciária em Boa Vista - RR, fls. 866 a 873, que julgou procedente a Notificação Fiscal de Lançamento de Débito – NFLD nº 35.439.301-4, no valor consolidado de R\$ 489.669,47 (quatrocentos e oitenta e nove mil, seiscentos e sessenta e nove reais e quarenta e sete centavos), às fl. 01.

A NFLD se refere às contribuições previdenciárias devidas e destinadas à Seguridade Social correspondentes à parte dos segurados empregados, da empresa, inclusive para o financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho e as destinadas a Terceiros.

No Relatório Fiscal, às fls. 46 a 62, com Anexos às fls. 63 a 829, verificou-se, durante ação fiscal, que **a empresa não efetuou registros contábeis da totalidade das remunerações pagas aos segurados a seu serviço**, razão pela qual **a contabilidade foi desconsiderada**. Sendo assim, a remuneração dos segurados utilizados para a execução das obras ou serviços prestados foi apurada por aferição indireta, com base nas notas fiscais de aquisição de materiais de construção.

Ainda no Relatório Fiscal, às fls. 46 a 62, com Anexos às fls. 63 a 829, há o **detalhamento das irregularidades constatadas no tópico 4**, tais como:

4 DETALHAMENTO DAS IRREGULARIDADES CONSTATADAS.

4.1. A empresa tem, por prática, efetuar compras de materiais de construção civil, transfere tais valores diretamente para a conta de resultados (custo) e não lança esses bens na conta de estoque essa prática contábil pode ser comprovada pelo próprio Balanço Patrimonial da empresa (cópia em anexo). **Esse procedimento foi inclusive declarado pelo atual contador da empresa** (documento em anexo). Tal fato é perfeitamente amparado pelos próprios princípios contábeis que norteiam a escrita contábil, caracterizando assim a imediata inocorrência de despesa/custo no ato do registro pela empresa.

4.1.1 Pela análise dos Livros Razão, no período compreendido de janeiro/fevereiro de 1998, outubro a dezembro/1998, janeiro a agosto/1999, fevereiro a outubro/2000, a empresa comprou matérias de construção civil e efetuou o registro a débito da conta "Custo de obras e matérias aplicados / Materiais aplicados em Obras Contratadas (cód. 3.1.1.01.001)" e crédito da conta Caixa. Depreende-se que a empresa efetuou gastos relacionados a obras contratadas, não só pela própria nomenclatura dada a conta, mas também pelo pagamento de

notas fiscais a empresas de materiais de construção (cópias das páginas do Livro Razão em anexo).

4.1.2 Intimada a apresentar esclarecimentos (Termo de Intimação de Documentos em anexo) e matrícula de obra correspondente ou contrato de subempreitada, a empresa não apresentou resposta. Cabe mencionar que nesse período intercalado dos anos de 1998, 1999 e 2000 a empresa não apresentou folha de produção de obra e os únicos registros contábeis de folhas de pagamentos referiam-se às folhas de pagamento do escritório. Dessa forma, pela análise da conta "Custo de Pessoal de Obras / Salários e Subvenções" fica evidente que a empresa procurou demonstrar que só havia a folha de pagamento do escritório, porém ao analisarmos também a conta "Custo de obras e materiais aplicados/Materiais aplicados em obras contratadas fica também evidente que houve o desembolso destinado a materiais de construção civil, sem a correspondente destinação

4.1.3 Em anexo, encontram-se cópias das Notas fiscais da empresa REINALDO FRANÇA DE MORAIS-ME, apresentadas à fiscalização pela empresa, que comprovam a compra de alguns desses materiais. Por exemplificação, segue logo abaixo alguns quantitativos desses materiais comprados da empresa Reinaldo França de Moraes-ME, no mês de fevereiro/99 (cópias das notas fiscais nesse período encontram-se em anexo)

4.1.4 Todos os valores levantados e lançados referentes aos pagamentos das notas fiscais foram apurados mediante Livros Razão de 1998/1999/2000 e Livros Diário de 1998, 1999 e 2000 estes últimos registrados no órgão competente sob os números de 04/000137-7, 04/000138-5, 041000139-3, respectivamente. Os valores correspondentes estão discriminados na planilha MATERIAIS APLICADOS EM OBRAS. É de se esclarecer que se o emprego desses valores fosse para melhorias na sede da empresa ou para aumento de vida útil superior a 1 (um) ano de bens pertencentes à empresa, o lançamento correto não seria na conta na qual foi registrada, e os gastos nesses casos deveriam ser ativados no próprio patrimônio da empresa.

4.2. No ano de 2001, empresa apresentou como único contrato de execução de obras de construção civil a obra "Substituição da Rede de Distribuição de Água no município de Boa Vista", CEI n. 38.940.00708/78.

4.2.1 A obra iniciada em 11/2000 e terminada em 12/2001 tinha como objeto principal a substituição, bem como ampliação e melhoria (conforme ART) da rede de distribuição de água de Boa Vista em seus 50,22 km. Ao analisarmos o contrato firmado e o ART correspondente constata-se a característica principal da obra: obra de infra-estrutura. assim a empresa no período mencionado, a fim de atender a execução da obra, teria que comprar materiais de construção civil correlatas à finalidade da obra.

4.2.2 Mediante análise do Livro Razão/2001 e Livro Diário/2001 n 2 008, registrado sob Protocolo JUCERR rt2 041000109-1, a empresa foi intimada (Termo de Intimação de Documentos em anexo), a apresentar as Notas Fiscais da empresa REINALDO FRANÇA DE MORAIS - ME, CNPJ 00.550.625/0001-27. **De posse dessas notas fiscais, foi constatado que a descrição dos materiais comprados não encontra correspondência com as obras executadas no período,** pois esses materiais têm como característica principal a possibilidade de serem aplicados em obras de "edificações" e não em obras de "infra-estrutura". Cópias dessas notas fiscais encontram-se anexas a esta notificação. A discriminação completa com data de emissão, nº da Nota Fiscal e descrição do material encontra-se na planilha "MATERIAIS APLICADOS EM OBRAS DIVERSAS" (em anexo).

4.2.4 Pode-se perceber que **os materiais adquiridos têm como característica principal o emprego em obras de edificações e não de infra-estrutura como é a característica da obra executada durante o ano de 2001.** Dai a necessidade do Termo de Intimação de Documentos para a empresa manifestar-se sobre tal fato, não só devido a inexistência de correlação com a obra executada no período, mas também pelo próprio quantitativo comprado.

4.2.5 Em que pese alegações da notificada sobre alguns materiais que poderiam ser empregados na execução da obra contratada, **não foi objeto de levantamento os materiais contidos nas seguintes Notas Fiscais da empresa Reinaldo França de Moraes - ME** (cópias em anexo):

4.3 **Outro ponto a destacar é que esses materiais de construção civil foram adquiridos da empresa REINALDO FRANÇA DE MORAIS-ME, CNPJ 00.550.625/0001-27, empresa essa que encontra-se na situação CANCELADA desde 23/03/2001,** conforme Ofício SEFAZ/DEPAR/GAB/OFÍCIO No. 023/2004 (cópia em anexo) e, conforme informação daquela Secretaria, **a referida empresa estaria incorrendo em infração ao emitir notas fiscais na situação "cancelada"** e, apesar dessa situação irregular, foram encontradas diversas notas fiscais dessa empresa emitidas de 1999 a 2002, em posse da Engecenter Engenharia Ltda.

4.5 **Não consta, ainda, na contabilidade da empresa, nenhum registro de obra em andamento, material em estoque, receita de venda de material de construção, serviço prestado a terceiros ou registro de folha de pagamento que identifiquem a existência de obra.** Não constam também matrícula de obra no INSS - Instituto Nacional do Seguro Social, notas fiscais de serviço, GAP - Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social, ou qualquer contrato com terceiros vinculados a obra de construção civil. Ainda que a **Engecenter Eng. Ltda** executasse obras ou serviços de construção civil para o Governo do Estado de Roraima, que foi o principal contratante dos serviços da seus serviços, extrapolando os termos do contrato, **estaria obrigada, por disposição legal, a preparar folha de pagamento distinta, de acordo com o que preceitua o art. 31, § 5 2 da Lei 8.212/91.**

Foram anexadas a esta notificação cópias das Notas Fiscais de Serviço emitidas pela Engecenter.

4.7 Com base nas evidências acima apresentadas, que demonstram a existência de obra de construção civil, apesar de não registrada contabilmente e não devidamente informada pela empresa, a obra foi matriculada, de ofício, pela fiscalização e recebeu o número 37.120.00499/72. Considerou-se como início da obra a competência 01/1998, mês de início de registro contábil de compra de material de construção civil sem a correspondente obra e data de encerramento a competência 12/2001, mês de término em que as notas fiscais continham material de construção civil não relacionado a obra executada. O endereço da obra, na matrícula efetuada de ofício, coincide com o endereço da ENGECENTER, dado que à fiscalização não foi esclarecido o emprego da totalidade do material de construção adquirido pela empresa.

O Relatório Fiscal, às fls. 46 a 62, com Anexos às fls. 63 a 829, 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:

6 Pelo acima exposto, a contabilidade da empresa no período de 1998 a 2001 não foi considerada como elemento de prova em favor do contribuinte, tendo em vista que, comprovadamente, não registrou o movimento real da remuneração dos segurados a seu serviço, daí a necessidade da apuração da remuneração dos segurados ser feita por aferição indireta, de acordo com o artigo 33, § 6º, da Lei 8.212/91, conforme critérios e parâmetros a seguir especificados.

Conforme o Relatório Fiscal, às fls. 46 a 62, com Anexos às fls. 63 a 829, os valores lançados estão constituídos nos seguintes levantamentos:

- MC - Aferição de Remuneração de obras, com base nas Notas Fiscais de compra de material de construção civil, no ano de 1998, em período anterior à implantação da GFIP.*
- MC1 - Aferição de Remuneração de obras, com base nas Notas Fiscais de compra de material de construção civil, nos anos de 1999 e 2000 não declarados em GFIP.*
- MC2 — Aferição de Remuneração de obras, com base nas Notas Fiscais de material de construção civil, no ano de 2001, não declarados em GFIP.*

O período de apuração, de acordo com o Mandado de Procedimento Fiscal – MPF nº 09111947 é de 01/1996 a 11/2003, fls. 44 a 45.

O **período do débito**, conforme o Relatório Discriminativo Sintético de Débito - DSD, às fls. 13, é 01/1998 a 12/2001.

O Recorrente teve **ciência da NFLD no dia 12.07.2004**, conforme Aviso de recebimento – AR às fls. 830.

A **Recorrente apresentou Impugnação** às fls. 833 a 836, com anexos às fls. 837 a 843.

A autoridade fiscal emitiu o Termo de Arrolamento de bens e Direitos – TAB às fls. 848 a 851.

A **Recorrente apresentou Aditamento à Impugnação** às fls. 860 a 862.

A **1ª instância analisou a autuação e a Impugnação, julgando procedente a autuação**, conforme o Decisão de Notificação - DN nº 27.401.4/0002/2006 da Delegacia da Receita Previdenciária em Boa Vista - RR, fls. 866 a 873, cuja Ementa segue:

CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. CONSTRUÇÃO CIVIL. DESCONSIDERAÇÃO DA CONTABILIDADE AFERIÇÃO INDIRETA

A desconsideração da contabilidade da empresa por não espelhar o movimento real da remuneração dos segurados a seu serviço e o uso pela fiscalização de meios probatórios razoáveis para fundamentar o cálculo viabilizam o lançamento do crédito pela aferição indireta para arbitramento da base de cálculo, de acordo com o ali. 33, §§ 3º e 6º, da Lei nº 8.212, de 1991.

LANÇAMENTO PROCEDENTE

Inconformado com a decisão, a **Recorrente apresentou Recurso Voluntário**, fls. 877 a 879, onde alega, em síntese que:

No Mérito

Pela não justificativa da aferição indireta.

(i) a irregularidade das notas é referente àquelas emitidas pela empresa REINALDO FRANÇA DE MORAIS - ME, esta contratada para realização dos serviços de natureza contábil da empresa ora notificada;

*(ii) Diante de tais circunstâncias **o representante da Requerente determinou uma análise contábil minuciosa em seus livros Diário e Razão, detectando discrepâncias** entre a análise recente e aquela efetuada pela fiscalização do INSS/RR, que determinara o lançamento fiscal supramencionado;*

(iii) Diante das análises e retificações levadas a efeito pela Requerente em seus livros contábeis, bem como pela constatação de equívocos na NFLD e nos créditos lançados, **impõe-se por relevante uma revisão por parte da Seção de Análise de Defesas e Recursos dessa Gerência Executiva.**

(iv) Desta feita, considerando os princípios da razoabilidade, da segurança jurídica, e notadamente, o fim precípua da administração pública de buscar sempre **a verdade material, impões por justo e legal o recebimento dos livros contábeis da empresa requerente para fins de uma revisão ex-officio, objetivando tornar regular suas atividades,** no que tange a sua contabilidade.

Posteriormente, os autos foram enviados ao Conselho, para análise e decisão, fls. 881 e 883.

É o Relatório.

Voto

Conselheiro Paulo Maurício Pinheiro Monteiro , Relator

PRESSUPOSTOS DE ADMISSIBILIDADE

883. O recurso foi interposto tempestivamente, conforme informação à fl. 881 e

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 consequência, os julgadores no âmbito do contencioso administrativo fiscal.

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

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

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

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

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

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

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

II - que fundamente crédito tributário objeto de:

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

“Art.150. O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade

administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.

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

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

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

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

Essas interpretações estão em sintonia com decisões do Poder Judiciário.

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

“Ementa:4. Nas exações cujo lançamento se faz por homologação, havendo pagamento antecipado, conta-se o prazo decadencial a partir da ocorrência do fato gerador (art. 150, § 4º, do CTN). Somente quando não há pagamento antecipado, ou há prova de fraude, dolo ou simulação é que se aplica o disposto no art. 173, I, do CTN. Em normais circunstâncias, não se conjugam os dispositivos legais. Precedentes das Turmas de Direito Público e da Primeira Seção. 5. Hipótese dos autos em que não houve pagamento antecipado, aplicando-se a regra do art. 173, I, do CTN.” (STJ. 2ª Turma, AgRg no Ag 939.714/RS, Rel.: Min. Eliana Calmon., fev/08.) . (g.n.)

*“Ementa: Em se tratando de tributo sujeito a lançamento por homologação, a fixação do termo a quo do prazo decadencial para a constituição do crédito deve considerar, em conjunto, os arts. 150, § 4º, e 173, I, do Código Tributário Nacional. Na hipótese em exame, que cuida de lançamento por homologação (contribuição previdenciária) com pagamento antecipado, o prazo decadencial será de cinco anos a contar da ocorrência do fato gerador. (...) **Somente quando não há pagamento antecipado, ou há prova de fraude, dolo ou simulação é que se aplica o disposto no art. 173, I, do CTN.**” (STJ. EREsp*

278727/DF. Rel.: Min. Franciulli Netto. 1ª Seção. Decisão:
27/08/03. DJ de 28/10/03, p. 184.) . (g.n.)

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

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

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

O meu posicionamento se identifica com o direcionamento do Superior Tribunal de Justiça – STJ e com a primeira corrente doutrinária exposta no sentido de no caso de tributo lançado por homologação, 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. 17 a 25, 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 12.07.2004 e o débito se refere a contribuições devidas à Seguridade Social no seguinte período: 01/1998 a 12/2001.

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 06/1999, inclusive.

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

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

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

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

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 nº 8.212/91, foi lavrada Notificação Fiscal de Lançamento de Débito - NFLD nº 35.439.301-4 que, conforme definido no inciso IV do artigo 633 da IN MPS/SRP nº 03/2005, é o documento constitutivo de crédito relativo às contribuições devidas à Previdência Social e a outras importâncias arrecadadas pela SRP, apuradas mediante procedimento fiscal:

(redação à época da lavratura da NFLD nº 35.439.301-4)

Lei nº 8.212/91

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

IN MPS/SRP nº 03/2005

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

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

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

- *A autorização por meio da emissão do Mandado de Procedimento Fiscal – MPF- F, com a competente designação do Auditor-Fiscal responsável pelo cumprimento do procedimento;*
- *A intimação para a apresentação dos documentos conforme Termo de Intimação para Apresentação de*

Documentos – TIAD, intimando o contribuinte para que apresentasse todos os documentos capazes de comprovar o cumprimento da legislação previdenciária;

- *A autuação dentro do prazo autorizado pelo referido Mandado, com a apresentação ao contribuinte dos fatos geradores e fundamentação legal que constituíram a lavratura do auto de infração ora contestado, com as informações necessárias para que o autuado pudesse efetuar as impugnações que considerasse pertinentes:*

a. IPC - Instruções para o Contribuinte (que tem a finalidade de comunicar ao contribuinte como regularizar seu débito, como apresentar defesa e outras informações);

b. DAD - Discriminativo Analítico do Débito (que discrimina os valores originários das contribuições devidas pelo contribuinte, abatidos os valores já recolhidos e as deduções legais);

c. DSD - Discriminativo Sintético do Débito (que apresenta os valores devidos em cada competência, referentes aos levantamentos indicados agrupados por estabelecimento);

d. RL – Relatório de Lançamentos;

e. RDA - Relatório de Documentos Apresentados;

f. 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);

g. CORESP – Relação de co-responsáveis;

h. VINCULOS - Relatório de Vínculos;

i. MPF - Mandado de Procedimento Fiscal;

j. TIAD - Termo de Intimação para Apresentação de Documentos;

k. TEAF - Termo de Encerramento da Não Fiscal;

l. REFISC - Relatório Fiscal;

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

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

“Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a

matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

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

Analisando-se a NFLD nº 35.439.301-4, tem-se que foi cumprido integralmente os limites legais dispostos no art. 142, CTN.

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

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

DO PEDIDO DE PERÍCIA

A Recorrente alega:

(iv) Desta feita, considerando os princípios da razoabilidade, da segurança jurídica, e notadamente, o fim precípua da administração pública de buscar sempre a verdade material, impõe por justo e legal o recebimento dos livros contábeis da empresa requerente para fins de uma revisão ex-officio, objetivando tornar regular suas atividades, no que tange a sua contabilidade.

Analisemos.

Outrossim, a Recorrente argumenta em relação à requisição de diligência administrativa para se verificar os elementos arquivados na empresa.

Reitera a Recorrente pela produção de perícia. Não confiro razão à Recorrente pois, em relação ao pedido de perícia indefiro tal pedido, a Recorrente não demonstrou, fundamentadamente, a observância dos requisitos elencados no art. 16, § 1º c/c art. 16, IV, Decreto 70.235/1972:

“Art. 16. A impugnação mencionará:

I - a autoridade julgadora a quem é dirigida;

II - a qualificação do impugnante;

III - os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância e as razões e provas que possuir; (Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993)

IV - as diligências, ou perícias que o impugnante pretenda sejam efetuadas, expostos os motivos que as justifiquem, com a formulação dos quesitos referentes aos exames desejados, assim como, no caso de perícia, o nome, o endereço e a qualificação profissional do seu perito. (Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993)

V - se a matéria impugnada foi submetida à apreciação judicial, devendo ser juntada cópia da petição. (Incluído pela Lei nº 11.196, de 2005)

§ 1º Considerar-se-á não formulado o pedido de diligência ou perícia que deixar de atender aos requisitos previstos no inciso IV do art. 16. (Incluído pela Lei nº 8.748, de 1993) “

§ 2º É defeso ao impugnante, ou a seu representante legal, empregar expressões injuriosas nos escritos apresentados no processo, cabendo ao julgador, de ofício ou a requerimento do ofendido, mandar riscá-las. (Incluído pela Lei nº 8.748, de 1993)

§ 3º Quando o impugnante alegar direito municipal, estadual ou estrangeiro, provar-lhe-á o teor e a vigência, se assim o determinar o julgador. (Incluído pela Lei nº 8.748, de 1993)

§ 4º A prova documental será apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual, a menos que: (Incluído pela Lei nº 9.532, de 1997)

a) fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior; (Incluído pela Lei nº 9.532, de 1997)

b) refira-se a fato ou a direito superveniente; (Incluído pela Lei nº 9.532, de 1997)

c) destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos. (Incluído pela Lei nº 9.532, de 1997)

§ 5º A juntada de documentos após a impugnação deverá ser requerida à autoridade julgadora, mediante petição em que se demonstre, com fundamentos, a ocorrência de uma das condições previstas nas alíneas do parágrafo anterior. (Incluído pela Lei nº 9.532, de 1997)

§ 6º Caso já tenha sido proferida a decisão, os documentos apresentados permanecerão nos autos para, se for interposto recurso, serem apreciados pela autoridade julgadora de segunda instância. (Incluído pela Lei nº 9.532, de 1997) “(gn)

Da leitura do dispositivo, verifica-se que a Recorrente não cumpriu os requisitos necessários à formulação de pedido de perícia, por meio de diligência, portanto não prospera o requerimento da Recorrente em relação à produção de provas.

PELA NÃO JUSTIFICATIVA DA AFERIÇÃO INDIRETA

A Recorrente alega:

(i) *a irregularidade das notas é referente àquelas emitidas pela empresa REINALDO FRANÇA DE MORAIS - ME, esta contratada para realização dos serviços de natureza contábil da empresa ora notificada;*

(ii) *Diante de tais circunstâncias o representante da Requerente determinou uma análise contábil minuciosa em seus livros Diário e Razão, detectando discrepâncias entre a análise recente e aquela efetuada pela fiscalização do INSS/RR, que determinara o lançamento fiscal supramencionado;*

(iii) *Diante das análises e retificações levadas a efeito pela Requerente em seus livros contábeis, bem como pela constatação de equívocos na NFLD e nos créditos lançados, impõe-se por relevante urna revisão por parte da Seção de Análise de Defesas e Recursos dessa Gerência Executiva.*

Analisemos.

Em relação à **aferação indireta das contribuições lançadas**, o Relatório Fiscal, às fls. 46 a 62, com Anexos às fls. 63 a 829, **aponta os motivos determinantes** para tal, qual seja, os descritos **no item 4 do Relatório Fiscal, como por exemplo:**

(4.1). A empresa tem, por prática, efetuar compras de materiais de construção civil, transfere tais valores diretamente para a conta de resultados (custo) e **não lança esses bens na conta de estoque essa prática contábil pode ser comprovada pelo próprio Balanço Patrimonial da empresa** (cópia em anexo). **Esse procedimento foi inclusive declarado pelo atual contador da empresa** (documento em anexo). Tal fato é perfeitamente amparado pelos próprios princípios contábeis que norteiam a escrita contábil, caracterizando assim a imediata incorrência de despesa/custo no ato do registro pela empresa.

(4.1.2) Intimada a apresentar esclarecimentos (Termo de Intimação de Documentos em anexo) e matricula de obra correspondente ou contrato de subempreitada, a empresa não apresentou resposta. **Cabe mencionar que nesse período intercalado dos anos de 1998, 1999 e 2000 a empresa não apresentou folha de produção de obra e os únicos registros contábeis de folhas de pagamentos referiam-se às folhas de pagamento do escritório.** Dessa forma, pela análise da conta

"Custo de Pessoal de Obras / Salários e Subvenções" fica evidente que a empresa procurou demonstrar que só havia a folha de pagamento do escritório, porém ao analisarmos também a conta "Custo de obras e materiais aplicados/Materiais aplicados em obras contratadas **fica também evidente que houve o desembolso destinado a materiais de construção civil, sem a correspondente destinação;**

(4.3) Outro ponto a destacar é que esses materiais de construção civil foram adquiridos da empresa REINALDO FRANÇA DE MORAIS-ME, CNPJ 00.550.625/0001-27, empresa essa que encontra-se na situação CANCELADA desde 23/03/2001, conforme Ofício SEFAZ/DEPAR/GAB/OFÍCIO No. 023/2004 (cópia em anexo) e, conforme informação daquela Secretaria, **a referida empresa estaria incorrendo em infração ao emitir notas fiscais na situação "cancelada"** e, apesar dessa situação irregular, **foram encontradas diversas notas fiscais dessa empresa emitidas de 1999 a 2002, em posse da Engecenter Engenharia Ltda.**

(4.7) **Com base nas evidências acima apresentadas, que demonstram a existência de obra de construção civil, apesar de não registrada contabilmente** e não devidamente informada pela empresa, a obra foi matriculada, de ofício, pela fiscalização e recebeu o número 37.120.00499/72. Considerou-se como início da obra a competência 01/1998, mês de início de registro contábil de compra de material de construção civil sem a correspondente obra e data de encerramento a competência 12/2001, mês de término em que as notas fiscais continham material de construção civil não relacionado a obra executada. O endereço da obra, na matrícula efetuada de ofício, coincide com o endereço da ENGECENTER, dado que à fiscalização não foi esclarecido o emprego da totalidade do material de construção adquirido pela empresa.

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 analisar o Recurso Voluntário e seus Anexos, 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:

*“ (...)23. **No presente lançamento, há vários indícios da execução de obra de construção civil pela notificada, além daquelas regularmente matriculadas.** Em primeiro lugar, há a aquisição de material de construção sem destinação registrada na contabilidade, comprovada por lançamentos contábeis e notas fiscais. Em segundo lugar, está a , denominação da conta na qual foram feitos os registros referentes ao material adquirido. Em terceiro lugar, a discriminação nas notas fiscais dos produtos negociados. Em suma, a aquisição de materiais de construção civil característicos de obra de edificação, registrada em conta denominada "Custo de obras e materiais aplicados/materiais aplicados em obras contratadas", sem destinação outra comprovada na contabilidade, levam a uma única conclusão possível: a execução de obra de construção civil.*

24. Resta comprovada, ainda que de forma indireta, por meio da presunção obtida dos indícios comprovados nos autos, a execução de obra de construção civil pela , notificada nos períodos do lançamento e não regularizada devidamente. Comprovada a execução da obra, corretamente agiu a fiscalização ao desconsiderar a contabilidade da empresa como prova a seu favor, eis que os registros mostram-se em desacordo com a sua real movimentação financeira, e ao lavrar a presente notificação, conforme determina o artigo 37 da Lei nº 8.212/91:

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

25. A presente notificação encontra-se revestida das formalidades legais, tendo sido lavrada de acordo com os dispositivos legais e normativos que disciplinam o assunto, consoante o disposto no "caput" do art. 33, da Lei nº 8.212/91, e apurada conforme determinam o § 3º e o §6º do mesmo artigo:"

Outrossim, observemos as regras normativas a respeito do procedimento de aferição indireta, constantes da Lei 8.212/1991, do Decreto 3.048/1999 e da Instrução Normativa MPS/SRP nº 3/2005:

Lei 8.212/1991

Art. 33.. Ao Instituto Nacional do Seguro Social – INSS compete arrecadar, fiscalizar, lançar e normatizar o recolhimento das contribuições sociais previstas nas alíneas a, b e c do parágrafo único do art. 11, bem como as contribuições incidentes a título de substituição; e à Secretaria da Receita Federal – SRF compete arrecadar, fiscalizar, lançar e normatizar o recolhimento das contribuições sociais previstas nas alíneas d e e do parágrafo único do art. 11, cabendo a ambos os órgãos, na esfera de sua competência, promover a respectiva cobrança e aplicar as sanções previstas legalmente. (Redação dada pela Lei nº 10.256, de 2001).

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

§ 3º **Ocorrendo recusa ou sonegação de qualquer documento ou informação, ou sua apresentação deficiente, o Instituto Nacional do Seguro Social-INSS e o Departamento da Receita Federal-DRF podem, sem prejuízo da penalidade cabível, inscrever de ofício importância que reputarem devida, cabendo à empresa ou ao segurado o ônus da prova em contrário. (gn)**

Decreto 3.048/1999

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

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

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

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

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

Decreto 3.048/1999

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

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

Decreto 3.048/1999

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

Instrução Normativa MPS/SRP nº 3/2005

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

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

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

I - atender ao princípio contábil do regime de competência;

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

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

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

Instrução Normativa MPS/SRP nº 3/2005

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

Instrução Normativa MPS/SRP nº 3/2005

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Diante do amparo legal exposto, além do exposto no Relatório Fiscal, às fls. 46 a 62, com Anexos às fls. 63 a 829, e no Recurso Voluntário, às fls. 877 a 879, 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. 46 a 62, com Anexos às fls. 63 a 829, e não contestado pela Recorrente no Recurso Voluntário, às fls. 877 a 879, 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. 866 a 873, diante da impossibilidade de comprovação da remuneração paga aos trabalhadores (apresentação deficiente de documentos solicitados no TIAD), a Auditoria-Fiscal procedeu à aferição indireta.

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 06/1999, 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