



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

Processo nº 14485.000109/2008-11
Recurso nº 999.999 Voluntário
Acórdão nº 2403-001.877 – 4ª Câmara / 3ª Turma Ordinária
Sessão de 19 de fevereiro de 2013
Matéria CONTRIBUIÇÃO SOCIAL PREVIDENCIÁRIA
Recorrente SANTA IZABEL EMPREENDIMENTOS IMOBILIARIOS S/C LTDA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/05/1999 a 30/09/2002

PREVIDENCIÁRIO - CUSTEIO - ALEGAÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE DA LEGISLAÇÃO ORDINÁRIA - NÃO APRECIACÃO NO ÂMBITO ADMINISTRATIVO.

A legislação ordinária de custeio previdenciário não pode ser afastada em âmbito administrativo por alegações de inconstitucionalidade, já que tais questões são reservadas à competência, constitucional e legal, do Poder Judiciário.

Neste sentido, o art. 26-A, caput do Decreto 70.235/1972 e a Súmula nº 2 do CARF, publicada no D.O.U. em 22/12/2009, que expressamente veda ao CARF se pronunciar acerca da inconstitucionalidade de lei tributária.

PREVIDENCIÁRIO - CUSTEIO - IRREGULARIDADE NA LAVRATURA DO AIOP - OCORRÊNCIA

Para se determinar a necessidade ou não da apresentação do Livro Diário, tem-se a interpretação literal das normas veiculadas no art. 527, parágrafo único, do Regulamento do Imposto de Renda - RIR Decreto 3.000/1999, e no inciso II, do parágrafo 16º, do artigo 225, do aludido Decreto n.º 3.048/199, indicando que o contribuinte sendo optante pelo regime de tributação com base no Lucro presumido está desobrigado de apresentar escrituração contábil desde que mantenha a escrituração da movimentação financeira no Livro Caixa.

Tendo o fiscal autuante deixado de apontar 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, há que se falar em nulidade do lançamento por vício material.

Recurso Voluntário Provido

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, dar provimento ao recurso para anular o lançamento por vício material.

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, Maria Anselma Coscrato dos Santos e Carolina Wanderley Landim.

Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário, fls. 101 a 130, interposto pela Recorrente – SANTA IZABEL EMPREENDIMENTOS IMOBILIARIOS S/C LTDA. contra Decisão-Notificação nº 21.004.4/0009/2005 da Delegacia da Receita Federal do Brasil Previdenciária em São Paulo - Sul, fls. 85 a 93, que julgou procedente a Notificação Fiscal de Lançamento de Débito - NFLD nº. 35.421.680-5, às fls. 01, com valor consolidado de R\$ 11.969,01.

O crédito previdenciário se refere às contribuições devidas pela empresa e não recolhidas em épocas próprias à Seguridade Social, relativas a parte da empresa, segurados, financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa, decorrentes dos riscos ambientais do trabalho — SAT e aos Terceiros (Salário-Educação, INCRA, Sesi SENAI E SEBRAE), relativas a diferença apurada no Aviso para Regularização de Obra - ARO, no período de 0599 a 0902, consolidada em 02/10/03, na competência 09/2003.

O Relatório Fiscal, às fls. 24 a 25, informa que serviram de base para o levantamento do débito, Notas Fiscais Faturas de Serviço emitidas por terceiros, GRPS/GPS de retenção de 11%, referentes às aludidas NFFS informadas pela empresa na Declaração de Informação Sobre Obra - DISO e o calculo do ARO em anexo.

Como fundamento para a apuração do débito por aferição indireta, a fiscalização apontou a não apresentação de escrituração contábil materializada na falta de apresentação do Livro Diário nos períodos 03/1999 a 06/2000:

2.1 Em que pese tenhamos solicitado os livros diário da empresa para o período total da obra, conforme Termos de Intimação para Apresentação de Documentos em anexo; a mesma nos apresentou para o período de 0399 a 300600, apenas os livros caixa 01(um) e 02(dois) consoante cópias xerográficas dos termos de abertura em anexo, juntamente com a DIRLP e, para o período subsequente, os livros diário 01 (um) ao 03 (três). A falta de apresentação dos livros diário no período de 0399 a 300600, norteou esta fiscalização a apurar o débito por aferição indireta, por ser o tipo correto de fiscalização, quando a empresa não apresenta escrituração contábil.

2.2 O parágrafo 2º, do art. 66 da IN 69, de 100502, assim dispõe: "Os lançamentos, devidamente escriturados nos livros diário e razão, serão exigidos pela fiscalização após 90 (noventa) dias contados da ocorrência dos fatos geradores."

3. A discriminação mensal dos valores que compõem o débito, as alíquotas aplicadas e a fundamentação legal em que se baseou o levantamento, encontram-se apontadas nos relatórios que acompanham a notificação fiscal.

4. Em caso de apresentação de defesa, deverá ser dentro do prazo de quinze dias, contados a partir de seu recebimento, sendo aceitável à apresentação por cópia autenticada quando houver mais de um documento emitido com base no mesmo fato gerador.

5. Integram a Notificação Fiscal de Lançamento de Débito — NFLD, além deste relatório, os seguintes documentos:

- a. DAD — Discriminativo Analítico do Débito;
- b. TDM — Tot2lização de Débito por Moeda;
- c. CORESP — Discriminativo de co-responsáveis;
- d. DSD — Discriminativo Sintético de Débito;
- e. DSE — Discriminativo do Débito por Estabelecimento f. IPC — Instrução Para o Contribuinte; - g. FLD — Fundamentos Legais do Débito h. TIAF — Termo de inicio da Ação Fiscal; - i. TIAD — Termo de Intimação para Apresentação de Documentos;
- j. TEAF — Termo de Encerramento da Ação Fiscal; e k. RFGG Relatório de Fatos Geradores Geral

A Recorrente teve ciência da NFLD em 06.10.2003.

O período objeto do auto de infração, conforme o Relatório Fiscal, às fls. 24 a 25, é de 05/1999 a 09/2002.

A Recorrente apresentou Impugnação, às fls. 48 a 56, em síntese:

(i) Dos fatos

De acordo com o entendimento do Sr. Auditor Fiscal, a empresa-impugnante não apresentou os livros fiscais Diário e Razão, no período de março de 1999 à junho de 2000, demonstrando, supostamente, o descumprimento de obrigação acessória, capitulada nos parágrafos 1º ao 4º e 6º, do artigo 33, da Lei n.º 8.212/1991, bem como nos artigos 231 à 235 do Decreto n.º 3.048/1999, o que, em tese, justificaria a apuração do débito por aferição indireta, conforme noticiado no item 2.1 do Relatório da Notificação Fiscal de Lançamento de Débito - NFLD n.º 35.421.680- 5,

(ii) A empresa manifesta ressalva ao receber o TEAF, às fls. 23:

Encerrado o procedimento fiscalizatório, a Impugnante, ao ser cientificada do mesmo em 06 de outubro de 2003, apostou ressalva, a qual torna-se imperiosa trazermos à baila, *ipsis litteris*:

"RESSALVA: Recebemos o presente termo de encerramento da auditoria fiscal aos protestos, tendo em vista o Sr. agente ter efetuado a apuração por aferição, quando teria de fazê-la pela contabilidade da empresa. Por outro lado, o Sr. agente deixou de

considerar várias notas fiscais de mão-de-obra no cálculo que serão juntadas na defesa. O livro caixa e os livros diários apresentados estão revestidos de todas as formalidades legais conforme a legislação fiscal."

(iii) A não necessidade de apresentação do Livro Diário – opção de apuração do IRPJ pelo Lucro Presumido – art. 527, parágrafo único, RIR – art. 225, parágrafo 16, Decreto 3.048/1999

A irrisignação da Impugnante na autuação sofrida, cingiu-se no fato de estar desobrigada da escrituração contábil, ou seja, do livro Diário, segundo preceitua o Regulamento do Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica (Parágrafo único, do artigo 527), em virtude da opção de apuração deste imposto pelo Lucro Presumido, desobrigação esta claramente endossada no inciso II, do parágrafo 16º, do artigo 225, do aludido Decreto n.º 3.048/1999, que disciplina sobre as "obrigações acessórias".

Ab initio, é imprescindível mencionar que a Impugnante apura o Imposto sobre a Renda com base no Lucro Presumido, por enquadrar-se nos permissivos legais previstos no Regulamento do Imposto sobre a Renda.

Regulamento do IRPJ – Decreto 3.000/1999:

Art.527.A pessoa jurídica habilitada à opção pelo regime de tributação com base no lucro presumido deverá manter (Lei nº 8.981, de 1995, art. 45):

I- escrituração contábil nos termos da legislação comercial;

(...)

Parágrafo único.O disposto no inciso I deste artigo não se aplica à pessoa jurídica que, no decorrer do ano-calendário, mantiver Livro Caixa, no qual deverá estar escriturado toda a movimentação financeira, inclusive bancária (Lei nº 8.981, de 1995, art. 45, parágrafo único).

E foi exatamente o fato da Impugnante possuir, em um determinado período (março de 1999 à junho de 2000), a escrituração no Livro Caixa, tal como autorizado pelo permissivo legal vertente, que o sr. Agente Fiscal autuou-a, com base no fundamento, concessa venha, totalmente equivocado, de que era obrigatória a apresentação do Livro Diário.

(...)

Por outro lado, poder-se-ia indagar, para justificar a lavratura da NFLD, que a dispensa da escrituração do Livro Diário, para as pessoas jurídicas optantes pelo regime de tributação do Imposto sobre a Renda com base no Lucro Presumido, refere-se tão-somente ao IRPJ. Entretanto, tal assertiva não se sustenta, haja vista que o Regulamento da Previdência (Decreto n.º 3.048/99, Art. 255, § 16º, inc. II), também desobriga o

contribuinte à escrituração contábil, desde que mantenha o Livro Caixa, tal como explicitado no Regulamento do Imposto de Renda, confira:

Decreto 3.048/1999:

Art.225. A empresa é também obrigada a:

§16. São desobrigadas de apresentação de escrituração contábil: (Redação dada pelo Decreto nº 3.265, de 1999)

I- o pequeno comerciante, nas condições estabelecidas pelo Decreto-lei nº 486, de 3 de março de 1969, e seu Regulamento;

II- a pessoa jurídica tributada com base no lucro presumido, de acordo com a legislação tributária federal, desde que mantenha a escrituração do Livro Caixa e Livro de Registro de Inventário; e

III- a pessoa jurídica que optar pela inscrição no Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e Empresas de Pequeno Porte, desde que mantenha escrituração do Livro Caixa e Livro de Registro de Inventário.

(...)

Oportuno observar que em nenhum momento o Sr. Auditor Fiscal suscitou vícios escriturais capazes de macular a fé das informações lançadas no Livro Caixa, não havendo, portanto, motivos para se apurar "débitos" for aferição indireta.

Demais disso, nada obsta que a Impugnante, muito embora esteja sujeita ao regime de tributação do Imposto sobre a Renda com base no Lucro Presumido, opte por proceder a escrituração contábil. Isto porque tal prática, permite-lhe observar se escolheu a melhor forma de recolhimento do Imposto de Renda, tratando-se, em verdade, de verdadeiro planejamento tributário.

A **Recorrida** analisou a autuação e a impugnação, **julgando procedente a autuação**, nos termos da Decisão-Notificação nº 21.004.4/0009/2005 da Delegacia da Receita Federal do Brasil Previdenciária em São Paulo - Sul, fls. 85 a 93, conforme Ementa a seguir:

CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS. OBRA DE CONSTRUÇÃO CIVIL. AFERIÇÃO INDIRETA MEDIANTE APLICAÇÃO DO CUB.

Na falta de prova regular e formalizada, 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 e ao padrão de execução da obra, cabendo ad proprietário, dono da obra, condômino da unidade imobiliária ou empresa co-responsável o ônus da prova em contrário.

Inteligência do §4º do art. 33 da Lei.8.212/91.

LANÇAMENTO PROCEDENTE.

Não obstante, em relação ao fato de que o contribuinte não apresentou o Livro Diário com fulcro no art. 225, §16, Decreto 3.048/1999, **a decisão de primeira instância se manifesta no sentido da obrigatoriedade de apresentação do Livro Diário posto que o fato de estar desobrigada a apresentar escrituração contábil, não significa estar impedida ou mesmo proibida de apresentá-la. Pelo contrário, se a impugnante quisesse fazer prova regular da mão de obra utilizada na construção civil deveria ter fornecido os livros Diário devidamente formalizados. A não apresentação destes implica no lançamento do crédito previdenciário feito por aferição indireta**, com fundamento no art. 33, §4º da Lei nº 8.212/91, ficando a cargo do sujeito passivo o ônus da prova em contrário:

12. De qualquer forma, declara a impugnante que sua irresignação "cingiu-se no fato de estar desobrigada da escrituração contábil, ou seja, o livro Diário, segundo preceitua o Regulamento do Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica (Parágrafo único, do artigo 527), em virtude da opção de apuração deste imposto pelo Lucro Presumido, desobrigação esta claramente endossada no inciso II, do parágrafo 16º, do artigo 225, do aludido Decreto nº 3.048/99, que disciplina sobre as obrigações acessórias".

13. Ademais, verifica-se da análise da defesa que o cerne da questão encontra-se na possibilidade ou não da Fiscalização ter procedido ao presente lançamento fiscal com base no mecanismo da aferição indireta em razão da falta de apresentação da escrituração contábil, ou seja, do Livro Diário, uma vez que a empresa está desobrigada da sua apresentação nos termos do art. 225, §16 do Regulamento da Previdência Social (RPS), aprovado pelo Decreto nº 3.048/99.

Art. 225.

§ 16. São desobrigadas de apresentação de escrituração contábil: (Redação dada pelo Decreto nº 3.265, de 29.11.99). (grifamos).

14. Inicialmente, cumpre esclarecer que a legislação previdenciária impõe • diversas obrigações As empresas, dentre elas, interessa-nos aquelas contidas no art. 32, inciso II e art. 33, §2º da Lei nº 8.212/91 in verbis:

Art. 32. 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;

Art. 33.

(..)

§ 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. (g.n.).

15. Da observância dos dispositivos legais acima transcritos, verifica-se, claramente, que existem duas obrigações acessórias distintas impostas às empresas com relação à sua contabilidade. A primeira é a obrigação de lançar e a segunda é a obrigação de exhibir, ou, em outras palavras, apresentar.

16. Neste ponto faz-se necessário, esclarecer ao contribuinte que o disposto no art. 225, §16 refere-se apenas à desobrigação de apresentar a escrituração contábil, permanecendo, desta forma, intacta a obrigação de lançar, mensalmente, na contabilidade os fatos geradores das contribuições, sendo que esta última obrigação não foi excepcionada pelo legislador ou pelo Poder Executivo no que tange às contribuições previdenciárias.

Por outro lado, dispõe o art. 33, §4º da Lei nº 8.212/91 que:

Art. 33. (...)

§ 4º Na falta de prova regular e formalizada, 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 e ao padrão de execução da obra, cabendo ao proprietário, dono da obra, condômino da unidade imobiliária ou empresa co-responsável o ônus da prova em contrário.

18. Trata-se, neste dispositivo legal, do método de aferição indireta, utilizado no presente caso pela Fiscalização, uma vez que não foram apresentados os livros Diário conforme descrito no subitem 2.1 do relatório fiscal (fls. 24).

19. A Instrução Normativa INSS/DC - nº 69 de 10/05/2002, alterada pela Instrução Normativa INSS/DC nº 80 de 27/08/2002, vigente na época do lançamento, e que dispunha sobre as normas e os procedimentos aplicáveis à atividade de construção civil de responsabilidade de pessoa jurídica e de pessoa física, estabelecia em seu art. 2º, inciso III o conceito de aferição indireta:

Art. 2º Para os efeitos desta Instrução Normativa, considera-se:

III - aferição indireta o procedimento de que dispõe o INSS para a apuração das bases de cálculo das contribuições previdenciárias e daquelas destinadas a outras entidades e fundos (terceiros), quando o livro diário, devidamente formalizado, não for apresentado, inclusive nas hipóteses previstas no 16 do art. 225 do Regulamento da Previdência Social (RPS), aprovado pelo Decreto nº 3.048, de 6 de maio de 1999, quando ocorrer recusa, sonegação ou apresentação deficiente de qualquer documento ou informação ou quando se tratar de apuração de salário-de-contribuição em obra de

construção civil de responsabilidade de pessoa física; (Redação dada pela Instrução Normativa INSS/DC nº 080, de 27.08.2002). (grifamos).

20. O art. 72 da referida Instrução Normativa INSS/DC nº 69/2002 estabelece que:

Art. 72. Na falta de escrituração contábil, mesmo quando a empresa estiver desobrigada da apresentação ou mesmo quando a contabilidade não espelhar a realidade econômico-financeira da empresa por omissão de qualquer lançamento contábil ou por não registrar o movimento real da remuneração dos segurados a seu serviço, execução da obra ou para a prestação dos serviços será obtida:

I - mediante a aplicação dos percentuais previstos nos artigos 74 a 79 sobre o valor da nota fiscal, da fatura ou do recibo de prestação de serviços de empreitada ou de subempreitada;

- pelo cálculo do valor da mão-de-obra empregada, proporcional .5 área construída e ao padrão em relação 5 obra de responsabilidade da empresa, nas edificações prediais, conforme disposto no Título III;

III - por outra forma julgada apropriada, com base em contratos, informações prestadas aos contratantes em licitação, publicações especializadas ou em outros elementos, quando não for possível a aplicação dos incisos I e II deste artigo.

§ 1º Na hipótese de empreitada total de obra que não seja edificação, a apuração da remuneração deverá ser efetuada com base nos incisos I ou III deste artigo. (grifo nosso).

21. Ressalte-se ainda que esta mesma disposição já era prevista no item 25 da Ordem de Serviço INSS/DAF nº 165 de 11/07/1997, que estabelecia os critérios e rotinas para fiscalização de obra de construção civil de responsabilidade de pessoa jurídica:

25 - A empresa de construção civil (construtora, empreiteira e subempreiteira) deve ser fiscalizada com base nos elementos contábeis e na documentação relativa às obras e/ou serviços de sua responsabilidade.

25.1 - Se não houver escrituração contábil, mesmo que por dispensa legal, ou quando a fiscalização desconsiderar a contabilidade em face de não espelhar a realidade econômico-financeira da empresa, por omissão de qualquer lançamento contábil ou por não registrar o movimento real da remuneração dos segurados a seu serviço, do faturamento e do lucro, o salário-de-contribuição será obtido:

a) pelo cálculo da mão de obra empregada, proporcional à área construída e ao padrão da obra em relação às obras de sua responsabilidade;

b) mediante a aplicação dos percentuais previstos no Título V sobre o valor de notas fiscais de serviço/fatura de empreitada ou subempreitada;

c) por outra forma julgada apropriada com base em contratos, informações prestadas aos contratantes em licitações, revistas especializadas e outros elementos.

25.2 - A apuração do salário-de-contribuição com base na área construída e no padrão da obra será aplicada, apenas, às edificações prediais. (destaques não contidos no original).

22. Logo, a Fiscalização agiu acertadamente ao proceder ao levantamento com base na aferição indireta.

24. Portanto, o fato de estar desobrigada a apresentar escrituração contábil, não significa estar impedida ou mesmo proibida de apresentá-la. Pelo contrário, se a impugnante quisesse fazer prova regular da mão de obra utilizada na construção civil deveria ter fornecido os livros Diário devidamente formalizados. A não apresentação destes implica no lançamento do crédito previdenciário feito por aferição indireta, com fundamento no art. 33, §4º da Lei nº 8.212/91, ficando a cargo do sujeito passivo o ônus da prova em contrário.

Inconformada com a decisão de 1ª instância, a Recorrente apresentou Recurso Voluntário, fls. 101 a 130, combatendo fundamentadamente a decisão de primeira instância e reiterando os argumentos utilizados em sede de Impugnação, em apertada síntese:

(i) Dos fatos

De acordo com o entendimento do Sr. Auditor Fiscal, a empresa-impugnante não apresentou os livros fiscais Diário e Razão, no período de março de 1999 à junho de 2000, demonstrando, supostamente, o descumprimento de obrigação acessória, capitulada nos parágrafos 1º ao 4º e 6º, do artigo 33, da Lei n.º 8.212/1991, bem como nos artigos 231 à 235 do Decreto n.º 3.048/1999, o que, em tese, justificaria a apuração do débito por aferição indireta, conforme noticiado no item 2.1 do Relatório da Notificação Fiscal de Lançamento de Débito - NFLD n.º 35.421.680- 5,

A irresignação da Recorrente na autuação sofrida, cingiu-se no fato de estar desobrigada da escrituração contábil, ou seja, do Livro Diário, segundo preceitua o Regulamento do Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica (Parágrafo único, do artigo 527). Virtude da opção de apuração deste imposto pelo Lucro Presumido, desobrigação esta claramente endossada no inciso

II, do parágrafo 16º, do artigo 225, do aludido Decreto nº 3.048/99, que disciplina sobre as "obrigações acessórias".

(ii) A empresa manifesta ressalva ao receber o TEAF, às fls. 23:

(iii) A não necessidade de apresentação do Livro Diário – opção de apuração do IRPJ pelo Lucro Presumido – art. 527, parágrafo único, RIR – art. 225, parágrafo 16, Decreto 3.048/1999

(iv) da verdade material no processo administrativo

Discorre sobre a viabilidade de se apresentar provas documentais no Recurso Voluntário, com fulcro no princípio da verdade material.

(v) Das provas documentais

Devido ao grande volume d, e, Notas Fiscais (fatura de serviço) passamos a fazer uma demonstração ' por amostragem dos efetivos recolhimentos referente a contribuição previdenciária ora guerreada, porém insta salientar, que desde já, juntamos aos presente autos TODOS os documentos referentes a mão-de-obra realizada na referida , obra, do período fiscalizado.

Anexo ao Recurso Voluntário, a Recorrente colaciona cópias de:

- Livro Caixa nº 1 – de 01/01/1999 a 31/12/1999;
- Livro Caixa nº 2 – de 01/01/2000 a 30/06/2000;
- Notas Fiscais de Prestação de Serviços; GRPS; GPS;
- Livro Diário nº 1 – de 30/06/2000 a 31/12/2000 – registrado em 23/07/2003 no Registro de Títulos e Documentos – fls. 230 a 246;
- Livro Diário nº 2 – de 01/01/2001 a 31/12/2001 – registrado em 23/07/2003 no Registro de Títulos e Documentos – fls. 250 a 307;
- Livro Diário nº 3 – de 01/01/2002 a 31/12/2001 – registrado em 06/08/2003 no Registro de Títulos e Documentos – fls.309 a 362;

Conforme Despacho de fls. 757 a763, de 23/01/2006, o Recurso Voluntário não foi encaminhado ao Conselho de Recursos da Previdência Social, determinando a conversão do julgamento em diligencia, tendo em vista a apresentação de numerosos documentos.

O resultado da Diligência Fiscal, às fls. 765 a 791, é pela manutenção integral da autuação fiscal.

Solicitou-se nova diligencia fiscal, às fls. 792 a 793, determinando que o contribuinte fosse intimado a apresentar o Anexo II da IN 69/2002 e guias e notas fiscais não localizados em diligencia anterior, bem como manifestação conclusiva do auditor fiscal responsável pela diligencia, quando à manutenção ou não do debito (item 8.4).

Resultado da Diligencia Fiscal, às fls. 795 a 809 com apresentação de documentos pela empresa que já constavam dos autos. Quanto ao anexo da IN 69/2002, a empresa não o apresentou, tendo sido sugerido pelo auditor responsável pela diligencia que se requeresse o anexo junto à DRP São Paulo – Centro, além de considerar que tal solicitação não é devida por ser norma posterior ao fato gerador.

Por fim, considera o Auditor-Fiscal que promoveu o lançamento que quanto ao item 8.4 de fls. 793, entende que o lançamento deve ser mantido, eis que os documentos apresentados a destempo anexados ao Recurso Voluntário apontam inclusive situação desfavorável ao contribuinte, sugerindo lançamento complementar, pelo arbitramento contribuições previdenciárias com salário de contribuição (fato gerador) inferior aquele que deveria ser procedido com base na área construída e nos créditos decorrentes de pagamento ou retenção nas competências próprias.

Posteriormente, os autos foram enviados ao Conselho, para análise e decisão, fls. 828.

É o Relatório.

Voto

Conselheiro Paulo Maurício Pinheiro Monteiro , Relator

PRESSUPOSTOS DE ADMISSIBILIDADE

O recurso foi interposto tempestivamente, conforme informação à fl. 106.

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

DAS QUESTÕES PRELIMINARES**(A) Alegações diversas de inconstitucionalidade.**

Analisemos.

Não assiste razão à Recorrente pois o previsto no ordenamento legal não pode ser anulado na instância administrativa por alegações de inconstitucionalidade, já que tais questões são reservadas à competência, constitucional e legal, do Poder Judiciário.

Neste sentido, o art. 26-A, caput do Decreto 70.235/1972, que dispõe sobre o processo administrativo fiscal, e dá outras providências:

“Art. 26-A. No âmbito do processo administrativo fiscal, fica vedado aos órgãos de julgamento afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade. (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009)

§ 1º (Revogado). (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009)

§ 2º (Revogado). (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009)

§ 3º (Revogado). (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009)

§ 4º (Revogado). (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009)

§ 5º (Revogado). (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009)

§ 6º O disposto no caput deste artigo não se aplica aos casos de tratado, acordo internacional, lei ou ato normativo: (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)

I – que já tenha sido declarado inconstitucional por decisão definitiva plenária do Supremo Tribunal Federal; (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)

II – que fundamente crédito tributário objeto de: (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)

a) dispensa legal de constituição ou de ato declaratório do Procurador-Geral da Fazenda Nacional, na forma dos arts. 18 e 19 da Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002; (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)

b) súmula da Advocacia-Geral da União, na forma do art. 43 da Lei Complementar nº 73, de 10 de fevereiro de 1993; ou (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)

c) pareceres do Advogado-Geral da União aprovados pelo Presidente da República, na forma do art. 40 da Lei Complementar nº 73, de 10 de fevereiro de 1993. (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)”(gn).

Ademais, há a Súmula nº 2 do CARF, publicada no D.O.U. em 22/12/2009, que expressamente veda ao CARF se pronunciar acerca da inconstitucionalidade de lei tributária.

Súmula CARFnº 2: O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

DO MÉRITO

(b) Da regularidade do lançamento.

Analisemos.

Trata-se de Recurso Voluntário, fls. 101 a 130, interposto pela Recorrente – SANTA IZABEL EMPREENDIMENTOS IMOBILIARIOS S/C LTDA. contra Decisão-Notificação nº 21.004.4/0009/2005 da Delegacia da Receita Federal do Brasil Previdenciária em São Paulo - Sul, fls. 85 a 93, que julgou procedente a Notificação Fiscal de Lançamento de Débito - NFLD nº. 35.421.680-5, às fls. 01, com valor consolidado de R\$ 11.969,01.

O crédito previdenciário se refere às contribuições devidas pela empresa e não recolhidas em épocas próprias à Seguridade Social, relativas a parte da empresa, segurados, financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa, decorrentes dos riscos ambientais do trabalho — SAT e aos Terceiros (Salário-Educação, INCRA, SESI SENAI E SEBRAE), relativas a diferença apurada no Aviso para Regularização de Obra - ARO, no período de 0599 a 0902, consolidada em 02/10/03, na competência 09/2003.

O Relatório Fiscal, às fls. 24 a 25, informa que serviram de base para o levantamento do débito, Notas Fiscais Faturas de Serviço emitidas por terceiros, GRPS/GPS de retenção de 11%, referentes às aludidas NFFS informadas pela empresa na Declaração de Informação Sobre Obra - DISO e o calculo do ARO em anexo.

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

Autenticado digitalmente em 30/08/2013 por ANTONIA IRISMAR OLIVEIRA GUIMARAES, Assinado digitalmente

em 12/09/2013 por PAULO MAURICIO PINHEIRO MONTEIRO, Assinado digitalmente em 13/09/2013 por CARLOS

ALBERTO MEES STRINGARI

Impresso em 20/09/2013 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

(b.1) Da lavratura da NFLD

Como **fundamento para a apuração do débito por aferição indireta**, a fiscalização apontou **a não apresentação de escrituração contábil** materializada **na falta de apresentação do Livro Diário nos períodos 03/1999 a 06/2000**.

Ora, a questão de fundo é se determinar se à época dos fatos geradores a recorrente estava ou não dispensada de apresentação do Livro Diário.

A Auditoria-Fiscal se manifesta pela obrigatoriedade de apresentação do Livro Diário e sua não apresentação acarreta a apuração do débito por aferição indireta:

2.1 Em que pese tenhamos solicitado os livros diário da empresa para o período total da obra, conforme Termos de Intimação para Apresentação de Documentos em anexo; a mesma nos apresentou para o período de 0399 a 300600, apenas os livros caixa 01(um) e 02(dois) consoante cópias xerográficas dos termos de abertura em anexo, juntamente com a DIRLP e, para o período subsequente, os livros diário 01 (um) ao 03 (três). A falta de apresentação dos livros diário no período de 0399 a 300600, norteou esta fiscalização a apurar o débito por aferição indireta, por ser o tipo correto de fiscalização, quando a empresa não apresenta escrituração contábil.

2.2 O parágrafo 2º, do art. 66 da IN 69, de 100502, assim dispõe: "Os lançamentos, devidamente escriturados nos livros diário e razão, serão exigidos pela fiscalização após 90 (noventa) dias contados da ocorrência dos fatos geradores."

3. A discriminação mensal dos valores que compõem o débito, as alíquotas aplicadas e a fundamentação legal em que se baseou o levantamento, encontram-se apontadas nos relatórios que acompanham a notificação fiscal.

Notemos **que o fundamento da Auditoria-Fiscal para tal apuração do débito por aferição indireta se encontra no Relatório Fundamentos legais do Débito – FLD, às fls. 09 a 12:**

Fundamentos Legais do Débito

ATRIBUIÇÃO DE COMPETÊNCIA PARA FISCALIZAR, ARRECADAR E COBRAR.

Competências: 09/2003 Lei num. 8.029, de 12/04/90, art. 14; Decreto num. 569, de 16/06/92, arts. 1, I e 12, II e IV do anexo I;

Lei num. 8.212, de 24/07/91, art. 33; Regulamento da Organização e do Custeio da Seguridade Social - ROCSS, art. 48, aprovado pelo Decreto num. 2.173, de 05/03/97; Regulamento da Previdência Social, aprovado pelo Dec. 3.048, de 06/05/99, art. 229.

LANÇAMENTO ARBITRADO - CONSTRUÇÃO CIVIL.

Competências: 09/2003 Lei num. 8.212, de 24.07.91, art. 33, parágrafos 1, 2, 3, 4 e 6; Decreto num. 2.173, de 05.03.97 - Regulamento da Organização e do Custeio da Seguridade Social, arts. 50, 51, 52, 53 e 54; Regulamento da Previdência Social - Dec. 3.048, de 06/05/1999, arts. 231, 232, 233, 234 e 235.

Neste compasso, a fundamentação da Auditoria-Fiscal se restringe ao art. 33, parágrafos 1, 2, 3, 4 e 6 da Lei 8.212/1991; aos arts. 50, 51, 52, 53 e 54 do Decreto 2.173/1997; e aos arts. 231, 232, 233, 234 e 235 do Decreto 3.048/1999.

Anote-se que apenas no Relatório Fiscal a Auditoria-Fiscal utiliza como fundamento o parágrafo segundo do art. 66 da IN 69/2002, sendo portanto o único ponto em que a Auditoria-Fiscal utilizou a fundamentação de Instrução Normativa.

2.2 0 parágrafo 2º, do art. 66 da IN 69, de 100502, assim dispõe: "Os lançamentos, devidamente escriturados nos livros diário e razão, serão exigidos pela fiscalização após 90 (noventa) dias contados da ocorrência dos fatos geradores."

(b.2) da decisão de primeira instância

Outrossim, a decisão de primeira instância, ao se aprofundar na questão controversa dos autos referente à obrigatoriedade ou não da apresentação do Livro Diário, utilizou em sua fundamentação embasamentos normativos inovadores em relação ao que foi apresentado na NFLD lavrada pela Autoridade Fiscal, tal como, por exemplo, o art. 2º, III, da Instrução Normativa INSS/DC -nº 69/2002. De tal modo, não se pode utilizar tais argumentações deduzidas em sede de primeira instância como parâmetro por serem revestidas de uma fundamentação não utilizada quando da lavratura da NFLD:

19. A Instrução Normativa INSS/DC -nº 69 de 10/05/2002, alterada pela Instrução Normativa INSS/DC nº 80 de 27/08/2002, vigente na época do lançamento, e que dispunha sobre as normas e os procedimentos aplicáveis A atividade de construção civil de responsabilidade de pessoa jurídica e de pessoa física, estabelecia em seu art. 2º, inciso III o conceito de aferição indireta:

Art. 2º Para os efeitos desta Instrução Normativa, considera-se:

III - aferição indireta o procedimento de que dispõe o INSS para a apuração das bases de cálculo das contribuições previdenciárias e daquelas destinadas a outras entidades e fundos (terceiros), quando o livro diário, devidamente formalizado, não for apresentado, inclusive nas hipóteses previstas no 16 do art. 225 do Regulamento da Previdência Social (RPS), aprovado pelo Decreto nº 3.048, de 6 de maio de 1999, quando ocorrer recusa, sonegação ou apresentação deficiente de qualquer documento ou informação ou quando se tratar de apuração de salário-de-contribuição em obra de **construção civil de responsabilidade de pessoa física;**

(Redação dada pela Instrução Normativa INSS/DC nº 080, de 27.08.2002). (grifamos).

(b.3) Dos argumentos da Recorrente

Por outro lado, **a Recorrente argumenta ser optante pelo Lucro Presumido**, para efeitos de legislação do Imposto de Renda, e que tal opção conferida pela legislação **a dispensa da obrigatoriedade da escrituração contábil, ou seja do Livro Diário**, conforme se observa dos **art. 527, parágrafo único, do Regulamento do Imposto de Renda – RIR Decreto 3.000/1999**, disciplina legal também endossada **no inciso II, do parágrafo 16º, do artigo 225, do aludido Decreto n.º 3.048199:**

Regulamento do Imposto de Renda – RIR Decreto 3.000/1999

Art.527.A pessoa jurídica habilitada à opção pelo regime de tributação com base no lucro presumido deverá manter (Lei nº 8.981, de 1995, art. 45):

I- escrituração contábil nos termos da legislação comercial;

II- Livro Registro de Inventário, no qual deverão constar registrados os estoques existentes no término do ano-calendário;

III- em boa guarda e ordem, enquanto não decorrido o prazo decadencial e não prescritas eventuais ações que lhes sejam pertinentes, todos os livros de escrituração obrigatórios por legislação fiscal específica, bem como os documentos e demais papéis que serviram de base para escrituração comercial e fiscal.

Parágrafo único. O disposto no inciso I deste artigo não se aplica à pessoa jurídica que, no decorrer do ano-calendário, mantiver Livro Caixa, no qual deverá estar escriturado toda a movimentação financeira, inclusive bancária (Lei nº 8.981, de 1995, art. 45, parágrafo único).

Decreto n.º 3.048199

Art. 225. A empresa é também obrigada a:

§16. São desobrigadas de apresentação de escrituração contábil: (Redação dada pelo Decreto nº 3.265, de 1999)

I-o pequeno comerciante, nas condições estabelecidas pelo Decreto-lei nº 486, de 3 de março de 1969, e seu Regulamento;

II- a pessoa jurídica tributada com base no lucro presumido, de acordo com a legislação tributária federal, desde que mantenha a escrituração do Livro Caixa e Livro de Registro de Inventário;

e III- a pessoa jurídica que optar pela inscrição no Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e Empresas de Pequeno Porte, desde que

mantenha escrituração do Livro Caixa e Livro de Registro de Inventário.

(b.4) Solução da controvérsia

Desta forma, **para o deslinde da controvérsia** acerca da necessidade ou não da apresentação do Livro Diário, **tem-se a interpretação literal das normas veiculadas no art. 527, parágrafo único, do Regulamento do Imposto de Renda – RIR Decreto 3.000/1999, e no inciso II, do parágrafo 16º, do artigo 225, do aludido Decreto n.º 3.048/1999, indicando que o contribuinte sendo optante pelo regime de tributação com base no Lucro presumido está desobrigado de apresentar escrituração contábil desde que mantenha a escrituração da movimentação financeira no Livro Caixa.**

Ademais, **o contribuinte declarou nos autos que é optante pelo regime de tributação do Lucro Presumido e não houve qualquer contestação desta afirmação nos autos**, ora por parte da Autoridade Fiscal lançadora da NFLD, até mesmo quando da efetuação das Diligências Fiscais, ora por parte da Autoridade Julgadora de primeira instância.

Portanto, em que pese a fundamentação apresentada na NFLD, bem como a argumentação deduzida em sede de decisão de primeira instância, **confiro razão à Recorrente pois, de plano, nota-se que uma interpretação literal do art. 527, parágrafo único, do Regulamento do Imposto de Renda – RIR Decreto 3.000/1999, e do inciso II, do parágrafo 16º, do artigo 225, do aludido Decreto n.º 3.048/1999 indica que o procedimento fiscal não poderia ter sido feito utilizando o método da aferição indireta pela falta de apresentação do Livro Diário.**

(b.5) Do vício material

Cumpre-nos esclarecer ainda, que o lançamento fiscal deveria ter sido 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 n.º 35.421.680-5, tem-se que **não foi cumprido integralmente os limites legais dispostos no art. 142, CTN, no momento em que se efetivou a apuração do crédito tributário por aferição indireta com fundamento na não apresentação do Livro Diário quando o contribuinte, sim, estava desobrigado de apresentá-lo nos termos**

do art. 527, parágrafo único, do Regulamento do Imposto de Renda – RIR Decreto 3.000/1999, combinado com o inciso II, do parágrafo 16º, do artigo 225, do aludido Decreto nº 3.048/99.

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.

Diante do exposto, configura-se o vício material no lançamento efetuado.

CONCLUSÃO

Voto no sentido de **CONHECER** do recurso, **NO MÉRITO, DAR PROVIMENTO AO RECURSO** para anular o lançamento por vício material.

É como voto.

Paulo Maurício Pinheiro Monteiro