



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

Processo nº 18192.000115/2007-34
Recurso nº 251.742 Voluntário
Acórdão nº 2402-01.425 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 3 de dezembro de 2010
Matéria Contribuições Previdenciárias
Recorrente UBAMINAS ARTEFATOS DE CIMENTO LTDA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/03/1999 a 30/06/2006

PERÍCIA - NECESSIDADE - COMPROVAÇÃO - REQUISITOS -
CERCEAMENTO DE DEFESA - NÃO OCORRÊNCIA

Deverá restar demonstrada nos autos, a necessidade de perícia para o deslinde da questão, nos moldes estabelecidos pela legislação de regência. Não se verifica cerceamento de defesa pelo indeferimento de perícia, cuja necessidade não se comprova

OBRAS DE CONSTRUÇÃO CIVIL/ESTABELECIMENTOS -
CONTABILIZAÇÃO - CENTROS DE CUSTOS DISTINTOS -
INOCORRÊNCIA - AFERIÇÃO INDIRETA

A empresa é obrigada 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.

A ausência da contabilização em centros de custos distintos por obra/estabelecimento autorizam a apuração das contribuições devidas por meio de aferição indireta

MUDANÇA DE CRITÉRIO JURÍDICO - IMPOSSIBILIDADE

O lançamento regularmente constituído não pode ser alterado por mudança do critério jurídico utilizado pela administração

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 01/03/1999 a 30/06/2006

DECADÊNCIA - ARTS 45 E 46 LEI Nº 8.212/1991 -
INCONSTITUCIONALIDADE - STF - SÚMULA VINCULANTE

De acordo com a Súmula Vinculante nº 08, do STF, os artigos 45 e 46 da Lei nº 8.212/1991 são inconstitucionais, devendo prevalecer, no que tange à decadência o que dispõe o § 4º do art. 150 ou art. 173 e incisos do Código Tributário Nacional, nas hipóteses de o sujeito ter efetuado antecipação de pagamento ou não.

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

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/03/1999 a 30/06/2006

CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS - RECOLHIMENTO - NORMAS - NÃO VERIFICAÇÃO - ÔNUS DO CONTRIBUINTE

A legislação de regência estabelece a forma que deve ser adotada pelo contribuinte para efetuar o recolhimento das contribuições devidas. É do contribuinte o ônus pela não observância das normas quando da realização dos recolhimentos

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, I) Por maioria de votos: a) em dar provimento parcial ao recurso, devido à aplicação das regras decadenciais dispostas no CTN, nos termos do voto da Relatora. Vencidos os Conselheiros Nereu Miguel Ribeiro Domingues e Rogério de Lellis Pinto, que votaram pela aplicação integral e exclusiva da regra decadencial expressa no § 4º, Art. 150 do CTN. II) Por unanimidade de votos: a) em dar provimento parcial ao recurso, no mérito, para excluir do lançamento as contribuições apuradas no levantamento EMP, nos termos do voto da Relatora.

Marcelo Oliveira - Presidente.

Ana Maria Bandeira - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Marcelo Oliveira, Ana Maria Bandeira, Lourenço Ferreira do Prado, Ronaldo de Lima Macedo, Nereu Miguel Ribeiro Domingues e Rogério de Lellis Pinto.

Relatório

Trata-se de lançamento de contribuições devidas à Seguridade Social, correspondentes à contribuição dos segurados, da empresa, à destinada ao financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrentes dos riscos ambientais do trabalho, as destinadas a terceiros (Salário-Educação, SESI, SENAI, SEBRAE e INCRA).

Segundo o Relatório Fiscal (fls. 202/204), foram lançadas as seguintes contribuições:

- Contribuições apuradas por arbitramento relativas ao valor de mão de obra empregada em obra de construção civil.
- Contribuições oriundas da caracterização de vínculo empregatício do transportador Cláudio Elói Rodrigues Martins.
- Contribuições sobre os valores pagos ao Contador Wellington Barbosa Peron — CRCMG 049755.
- Contribuições sobre valores pagos a contribuintes individuais — médicos.
- Valores de contribuições referentes a divergências entre Valores Informados na FP e GFIP e os recolhidos efetuados (GPS).

O arbitramento foi efetuado pelo fato da empresa haver prestado serviço para diversos tomadores tanto por empreitada total como por empreitada parcial e não ter registrado os fatos geradores em centros de custos distintos para cada obra.

Além disso, a auditoria fiscal ao analisar folhas de pagamento e GFIP – Guia de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social encontrou obras para as quais não havia nenhum trabalhador alocado.

Quanto ao transportador Cláudio Elói Rodrigues Martins, a auditoria fiscal caracterizou-o como empregado por haver encontrado um contrato de locação de veículo do citado segurado no valor de R\$ 1.000,00 (mil reais) por mês, aliado ao fato de a empresa não possuir nenhum empregado registrado na função de motorista. A empresa teria informado que quem dirigia o caminhão era o Sr. Cláudio Elói.

Haja vista a atividade de construção civil da empresa exigir constante movimentação de materiais, concluiu a auditoria fiscal que o Sr. Cláudio Elói seria empregado da notificada.

A auditoria fiscal apurou divergências entre os valores verificados nas folhas de pagamento e GFIP e os efetivamente recolhidos.

Além do recolhimento a menor, haveria erros de preenchimento de GFIP, os quais são detalhados no Relatório Fiscal, dentre os quais, o fato da empresa haver efetuado recolhimentos na matrícula CEI de tomadores de serviços.

Também foram lançadas contribuições incidentes sobre fatos geradores não declarados em GFIP, no caso, remunerações pagas a contribuintes individuais e diferenças de remuneração pagas a segurados empregados.

A notificada apresentou defesa (fls. 298/307 – Vol II), onde alega que atua na área de construção civil na feitura de obras de urbanização e reformas, centrando suas atividades em calçamentos de vias urbanas com pedras poliédricas e bloquetes, atividades que não compõe o CUB, conforme se comprova com o contrato social e notas fiscais, anexos por cópia.

Argumenta que seu ramo de atuação e seu modesto porte, que delimitam seus trabalhos às atividades acima descritas, implicam também na baixa rotatividade de funcionários.

Irresigna-se pelo arbitramento efetuado e alega que realiza pequenas obras, que, por serem realizadas concomitantemente e de pequeno valor econômico, não há obrigatoriedade de que haja escrituração contábil, individualizada, nem tampouco, elaboração distinta de GFIP e folha de pagamento específica, conforme dispõe o art. 162 da Instrução Normativa SRP nº 03/2005.

Registra que, até 24.03.2004, a IN 100/2003, art. 31, inciso IV, dispensava a Impugnante de efetuar matrícula para obras cujo valor não superasse o limite de vinte vezes o salário-de-contribuição, como as verificadas nas notas fiscais.

Afirma que é inverídica a informação de que a Impugnante não elaborou folhas de pagamento e GFIP individualizadas para todas as obras objeto de aferição indireta, conforme se comprova pelas cópias dos referidos documentos apresentados em anexo.

Aduz que o procedimento de aferição indireta é medida excepcional e que no caso fiscalizado, os fatos geradores das contribuições encontravam-se acessíveis à fiscalização, tanto que a Auditora teve acesso aos valores da folha de pagamento e às GFIP's respectivas.

Alega que Sr. Cláudio Eloí não é funcionário da empresa, trata-se de prestador de serviço que trabalha com caminhão de sua propriedade, prestando serviços de frete para a empresa e que a relação jurídica travada entre a Impugnante e o transportador, definitivamente, não se amolda aos elementos inseridos no art. 3º da CLT, pois não se verificada habitualidade e subordinação.

Argumenta que o Sr. Cláudio Eloí encontra-se inscrito no INSS – Instituto Nacional do Seguro Social como trabalhador autônomo e durante o período de apuração, prestou serviços a outros tomadores.

Quanto ao levantamento referente aos valores pagos ao contador, a Impugnante reconhece o débito, tendo efetuado a correção em todas as GFIP do período apontado, conforme documentos apresentados em anexo.

O mesmo ocorre em relação à maioria dos levantamentos referentes às remunerações pagas a contribuintes individuais e segurados empregados não declaradas em GFIP.

Ressalva que apenas alguns levantamentos não possuem pertinência, uma vez que se trata de pessoas jurídicas, prestadoras de serviço, inscritas no CNPJ e responsáveis por seus respectivos recolhimentos previdenciários. É o caso dos levantamentos de débito lançados no CNPJ da Impugnante, sob o título FPN - F PAGAMENTO SEM GFIP, pertinentes às competências 03/99, 05/99 e 09/2002 que trata de pagamentos de honorários e serviço de despachante inscritos na contabilidade conforme notas fiscais emitidas pelo Escritório de Contabilidade São Carlos Ltda e recibo de prestação de serviço emitido pela empresa Despachante Monteiro & Castro Ltda.

Nas demais hipóteses, reconhecem-se, nos termos e com as restrições apontadas nas planilhas que integram o Anexo I dessa defesa, os equívocos no preenchimento das GFIP e débitos pertinentes.

Quanto às diferenças verificadas nas GFIPs (item 6 do Relatório Fiscal), a notificada alega que conforme se demonstra por planilhas em anexo, devidamente relacionadas a cada levantamento efetuado pela Auditora, comprova-se o pagamento de várias aferições, bem como a existência de várias retenções e recolhimentos não considerados pela autoridade fiscal.

Requer a realização de diligência fiscal para comprovar suas alegações, oitiva do Sr. Cláudio Elói e perícia contábil.

Os autos foram encaminhados em diligência à auditoria fiscal que elaborou Informação Fiscal (fls. 4061/4062 – Vol XIV) nos seguintes termos:

Que estaria anexando planilha informando os serviços que foram prestados pela empresa constantes das Notas Fiscais 106 a 454, para as quais não foram alocadas mão-de-obra.

Esclarece que os referidos serviços são de pequeno valor, ficando a empresa dispensada de efetuar matrícula CEI para as referidas obras, mas não dispensada de vincular trabalhadores ao CNPJ, COMPROVANDO, desta maneira, a existência de mão-de-obra na realização destes pequenos serviços.

Entendeu a fiscalização que os serviços não foram executados por etapas, foram trabalhos distintos e executados de uma única vez. Assim, se a mão-de-obra registrada na competência, alocada para as outras obras (empreitada total) foi insuficiente sempre abaixo do mínimo exigido pelas normas de execução da legislação previdenciária 40%, não poderiam os mesmos trabalhadores serem aproveitados para executarem outras atividades, mesmo que de pequeno valor. Além disso a contabilidade também não permitiu tal comprovação e individualização.

A auditoria fiscal informa que além das irregularidades apontadas no item anterior, como a inexistência de folha de pagamento para diversas obras, a empresa também deixou de registrar em sua contabilidade o pagamento ao trabalhador autônomo contador, não contabilizou em centros de custos distintos (por obra de construção civil e/ou estabelecimento) os fatos geradores de contribuições previdenciárias.

Diante das irregularidades apontadas tornou-se impossível a identificação pela fiscalização dos custos de cada obra.

É esclarecido que o débito foi aferido somente nos exercícios em que comprovadamente houve omissão de fatos geradores (1999 e 2000). Para as Notas Fiscais nº 222(06/11/02) e 421 (01/02/06) procedemos à aferição por não apresentarem mão-de-obra para a realização dos serviços, isto é, sem folha de pagamento e sem GFIP.

Quanto à caracterização do segurado Cláudio Elói como empregado, a auditoria fiscal reconhece não haver elementos suficientes para comprovar a subordinação e conclui que os valores devem ser retificados na notificação, de tal sorte a permanecer as contribuições devidas considerando-se o segurado como contribuinte individual/autônomo.

Por fim, informa que após o encerramento da fiscalização, a notificada apresentou planilha com requerimento de alteração de recolhimentos da empresa, em que faz solicitação de alterações em guias que menciona.

Devidamente intimada, a notificada manifestou-se (fls. 4067/4074 – Vol XIV) alegando que a análise dos documentos juntados aos autos do presente processo, efetuada pela auditoria fiscal, demonstra certa inexatidão das assertivas acima transcritas, como agora se demonstra.

Dentre as notas fiscais mencionadas — 106 a 454 — existem obras de pequeno e grande valor, assim como algumas que, por erro e embora de pequeno valor, não tinham matrícula CEI, nem funcionários alocados no CNPJ. Contudo, a grande maioria das notas, caso não possuísse matrícula CEI, tinha os funcionários vinculados ao CNPJ, fatos que se reconhecem, apontam-se pormenorizadamente e comprovam-se em planilha elaborada.

Argumenta que a Nota Fiscal nº 454 refere-se a obra recente que não havia sido auditada e que possui toda a documentação correta que ora se junta.

Alega que, da análise do FORCED juntado, verifica-se que a empresa está sendo responsabilizada por contribuição do segurado, no período de 04/2003 a 06/2006, sendo que tal contribuição não foi descontada não sendo, portanto, devida.

Ainda no que se refere ao pagamento de profissional autônomo, competência 02/2005, a Requerente faz a juntada da cópia do livro caixa, comprovando a inexistência de fato gerador, uma vez que não houve a prestação de serviço, o que implica a inexistência de qualquer débito. Assim, o valor consignado no FORCED como devido também deve ser decotado.

Aduz que no item 9 e respectivos subitens, das informações prestadas às fls. 4061/4062, noticiou-se a existência de requerimento administrativo de transferências de créditos. Tais transferências foram solicitadas com base nas orientações da própria Agente Fiscal que realizou a autuação ora discutida e têm por objetivo o aproveitamento dos créditos existentes para fins de compensação com os débitos apurados. Todas as transferências foram efetuadas nos estritos limites da orientação da mencionada agente.

Aponta erros que considera de digitação na informação relativa às guias a serem transferidas ou apropriadas. Assim, apresenta nova planilha.

Pelo Acórdão nº 09-16.715 (fls. 4363/4374 – Vol XV) a 5ª Turma da DRJ/Juiz de Fora (MG) considerou o lançamento procedente em parte para as seguintes retificações:

- a) exclusão dos valores referentes à rubrica contribuinte individual no levantamento FPN; nas competências 03/1999 e 05/1999.
- b) exclusão dos valores referentes à rubrica empregados no levantamento EMP, nas competências 10/2000:03/2002, 07/2002 a 09/2002, 11/2002 a 02/2003, 03/2005
- c) alteração dos valores referentes à rubrica empregados no levantamento EMP, de R\$80,00 para R\$22,00, nas competências 04/2003 a 02/2005, 04/2005 a 06/2005/12/2005 a 03/2006;
- d) alteração dos valores referentes à rubrica empregados no levantamento EMP, de R\$80,00 para R\$11,00, nas competências 07/2005 a 11/2005, 04/2006 a 06/2006;
- e) exclusão dos valores referentes a rubrica empresa no levantamento EMP, nas competências 10/2000, 03/2002, 03/2005;
- f) alteração dos valores referentes à rubrica empresa, no levantamento EMP, de R\$200,00 para R\$40,00, nas competências 07/2002 a 09/2002, 11/2002 a 02/2003, 04/2003 a 02/2005, 04/2005 a 06/2005, 12/2005 a 03/2006;
- g) alteração dos valores referentes à rubrica empresa no levantamento EMP, de R\$200,00 para R\$20,00, nas competências 07/2005 a 11/2005, 04/2006 a 06/2006;
- h) exclusão dos- valores referentes à rubrica SAT no levantamento EMP, nas competências 10/2000, 03/2002, 07/2002 a 09/2002, 11/2002 a 02/2003, 04/2003 a 06/2006
- i) exclusão dos valores referentes à rubrica terceiros no levantamento EMP, nas competências 10/2000, 03/2002, 03/2005;
- j) alteração dos valores referentes à rubrica terceiros no levantamento EMP, de R\$58,00 para R\$5,00, nas competências 07/2002 a 09/2002, 11/2002 a 02/2003, 04/2003 a 02/2005, 04/2005 a 06/2005, 12/2005 a 03/2006;
- k) alteração dos valores referentes à rubrica terceiros no levantamento EMP, de R\$58,00 para R\$2,50, nas competências 07/2005 a 11/2005, 04/2006 a 06/2006.

A autuada apresentou recurso tempestivo (fls. 4428/4437 – Vol XV) onde alega cerceamento de defesa pelo indeferimento de perícia e que houve decadência de parte do lançamento.

No mais, repete as alegações a fim de demonstrar a improcedência da aferição indireta e que já teria havido o recolhimento das contribuições devidas.

O recurso teve seguimento por força de decisão judicial.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Ana Maria Bandeira

O recurso é tempestivo e não há óbice ao seu conhecimento.

A recorrente alega cerceamento de defesa pelo indeferimento de perícia solicitada.

A necessidade de perícia para o deslinde da questão tem que restar demonstrada nos autos.

No que tange à perícia, o Decreto nº 70.235/1972 estabelece o seguinte:

Art.16 - A impugnação mencionará:

.....

IV - as diligências, ou perícias que o impugnante pretenda sejam efetuadas, expostos os motivos que as justifiquem, com a formulação de quesitos referentes aos exames desejados, assim como, no caso de perícia, o nome, o endereço e a qualificação profissional de seu perito;

§ 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. (...)

Art.18 - A autoridade julgadora de primeira instância determinará, de ofício ou a requerimento do impugnante, a realização de diligências ou perícias, quando entendê-las necessárias, indeferindo as que considerar prescindíveis ou impraticáveis, observado o disposto no art. 28, in fine.

Da leitura do dispositivo, verifica-se que além de ser obrigada a cumprir requisitos para ter o pedido de perícia deferido, tal deferimento só ocorrerá diante do entendimento da autoridade administrativa no que concerne à necessidade da mesma.

Nesse sentido, não basta que o sujeito passivo deseje a realização da perícia, esta tem que ser considerada essencial para o deslinde da questão pela autoridade administrativa, nos termos da legislação aplicável.

Não tendo sido demonstrada pela recorrente a necessidade da realização de perícia, não se pode acolher a alegação de cerceamento de defesa pelo seu indeferimento.

Portanto, rejeito a preliminar apresentada

Outra preliminar apresentada refere-se à decadência e deve ser considerada.

O lançamento em questão foi efetuado com amparo no art. 45 da Lei nº 8.212/1991.

Entretanto, o Supremo Tribunal Federal, ao julgar os Recursos Extraordinários nº 556664, 559882, 559943 e 560626, negou provimento aos mesmos por unanimidade, em decisão plenária que declarou a inconstitucionalidade dos artigos 45 e 46, da Lei n. 8212/91.

Na oportunidade, os ministros ainda editaram a Súmula Vinculante nº 08 a respeito do tema, a qual transcrevo abaixo:

Súmula Vinculante 8 “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”

É necessário observar os efeitos da súmula vinculante, conforme se depreende do art. 103-A, *caput*, da Constituição Federal que foi inserido 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. (g.n.)

Da leitura do dispositivo constitucional, pode-se concluir que, a vinculação à súmula alcança a administração pública e, por consequência, os julgadores no âmbito do contencioso administrativo fiscal.

Da análise do caso concreto, verifica-se que o lançamento em tela refere-se a período compreendido entre 03/1999 a 06/2006 e foi efetuado em 10/10/2006, data da intimação do sujeito passivo.

O Código Tributário Nacional trata da decadência no artigo 173, abaixo transcrito:

“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.”

Por outro lado, ao tratar do lançamento por homologação, o Códex Tributário definiu no art. 150, § 4º o seguinte:

“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.

.....
§ 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.”

Entretanto, tem sido entendimento constante em julgados do Superior Tribunal de Justiça, que nos casos de lançamento em que o sujeito passivo antecipa parte do pagamento da contribuição, aplica-se o prazo previsto no § 4º do art. 150 do CTN, ou seja, o prazo de cinco anos passa a contar da ocorrência do fato gerador, uma vez que resta caracterizado o lançamento por homologação.

Se, no entanto, o sujeito passivo não efetuar pagamento algum, nada há a ser homologado e, por consequência, aplica-se o disposto no art. 173 do CTN, em que o prazo de cinco anos passa a ser contado do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

Para corroborar o entendimento acima, colaciono alguns julgados no mesmo sentido:

"TRIBUTÁRIO. EXECUÇÃO FISCAL. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. PRAZO DECADENCIAL DE CONSTITUIÇÃO DO CRÉDITO. TERMO INICIAL. INTELIGÊNCIA DOS ARTS. 173, I, E 150, § 4º, DO CTN.

1. O prazo decadencial para efetuar o lançamento do tributo é, em regra, o do art. 173, I, do CTN, segundo o qual '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'.

2. Todavia, para os tributos sujeitos a lançamento por homologação —que, segundo o art. 150 do CTN, 'ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa' e 'opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa' —,há regra específica. Relativamente a eles, ocorrendo o pagamento antecipado por parte do contribuinte, o prazo decadencial para

o lançamento de eventuais diferenças é de cinco anos a contar do fato gerador, conforme estabelece o § 4º do art. 150 do CTN. Precedentes jurisprudenciais.

3. No caso concreto, o débito é referente à contribuição previdenciária, tributo sujeito a lançamento por homologação, e não houve qualquer antecipação de pagamento. É aplicável, portanto, conforme a orientação acima indicada, a regra do art. 173, I, do CTN.

4. Agravo regimental a que se dá parcial provimento."

(AgRg nos EREsp 216.758/SP, 1ª Seção, Rel. Min. Teori Albino Zavascki, DJ de 10.4.2006)

"TRIBUTÁRIO. EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA. LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO.

DECADÊNCIA. PRAZO QUINQUENAL. MANDADO DE SEGURANÇA. MEDIDA LIMINAR.

SUSPENSÃO DO PRAZO. IMPOSSIBILIDADE.

1. 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), que é de cinco anos.

2. 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.

Omissis.

4. Embargos de divergência providos."

(EResp 572.603/PR, 1ª Seção, Rel. Min. Castro Meira, DJ de 5.9.2005)

No caso em tela, como o lançamento ocorreu em 10/10/2006, pela aplicação do art. 173, inciso I, do CTN, a decadência seria reconhecida até a competência 11/2000, inclusive o 13º/2000. Já pela aplicação do art. 150, § 4º, do mesmo código, a decadência seria reconhecida até a competência 09/2001, na hipótese de antecipação de pagamento.

Considerando-se o número de obras e levantamentos efetuados, bem como a presença de recolhimentos em algumas competências, a aplicação da decadência ocorre de acordo com o discriminado na planilha abaixo:

ESTABELECIMENTO	LEVANTAMENTO	DECADÊNCIA ATÉ COMPETÊNCIA	REGRA APLICADA
02.650.516/0001-07	AFR	11/2000	Qualquer regra
02.650.516/0001-07	CON	11/2000	173, I
02.650.516/0001-07	DAL	11/2000	150, §4º

02.650.516/0001-07	EMP	11/2000	173, I
02.650.516/0001-07	FPG	09/2001 (exceto 13/2000, 03 e 04/2001, onde não houve antecipação)	150, §4º
02.650.516/0001-07	FPN	11/2000	173, I
02.650.516/0001-07	PF	11/2000	173, I
30.350.00189/77	AFR e FPG	Totalmente excluído	Qualquer regra
30.350.00349/77	AFR e FPG	Totalmente excluído	Qualquer regra
30.350.00622/78	AFR e FPG	Totalmente excluídos	Qualquer regra
30.350.00677/73	AFR	11/2000	173, I
30.350.00677/73	DAL	Totalmente excluído	Qualquer regra
30.350.00677/73	FPG	09/2001	150, §4º
30.350.00678/75	AFR e FPG	Totalmente excluído	Qualquer regra

A recorrente manifesta seu inconformismo pelo procedimento de arbitramento utilizado.

Vale dizer que com o reconhecimento da decadência, a quase totalidade do lançamento objeto de aferição indireta foi excluído. Entretanto, como restaram algumas competência, é necessário enfrentar a questão.

O inciso II do § 13 do art.225 do Decreto nº 3.048/1999, estabelece o seguinte:

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 (...)

*§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: (...)*

*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.(g.n.)***

Como se vê, a obrigatoriedade de se efetuar a contabilização por centros de custo está prevista na legislação vigente e deveria ter sido observada pela recorrente.

De fato, a contabilização em desacordo com o previsto na legislação acima mencionada dificulta ou mesmo impede que se possa verificar a real mão de obra aplicada em cada obra de construção civil.

A recorrente busca socorro no art. 162 da IN SRP 03/2005 que dispõe que a empresa contratada fica dispensada de elaborar folha de pagamento e GFIP com informações distintas por estabelecimento ou obra de construção civil em que realizar tarefa ou prestar serviços, quando, comprovadamente, utilizar os mesmos segurados para atender a várias empresas contratantes, alternadamente, no mesmo período, inviabilizando a individualização da remuneração desses segurados por tarefa ou por serviço contratado.

Ocorre que, conforme argüido no acórdão recorrido, a recorrente não comprova que utilizou os mesmos segurados nas diversas obras de construção civil de sua responsabilidade.

Sendo assim, não é possível acolher o argumento.

A recorrente alega que a auditoria fiscal apurou diferenças de contribuição pela análise das folhas de pagamentos, GFIPs e guias de recolhimento.

Argumenta que demonstrou em planilha detalhada e com a apresentação das pertinentes folha/GFIP/GPS que houve recolhimento e os que se deram com erro esse foi decorrente de uma natural dificuldade em identificar códigos e normas específicas.

Quanto a tal alegação, o que se observa é que a recorrente também incorreu em vários erros quando do recolhimento das contribuições que julgava devidas.

O inconformismo da recorrente foi apresentado em defesa e suas alegações foram devidamente analisadas, o que levou à retificação do lançamento em diversos pontos, conforme se verifica na decisão recorrida.

Assim, onde a recorrente demonstrou haver recolhimentos, estes foram considerados.

Quanto às correções de guias efetuadas depois do lançamento, caso tenham gerado algum crédito ao sujeito passivo, este não pode ser aproveitado por esta instância de julgamento, mas por meio de operação concomitante no momento oportuno.

Por fim, cabe observar que a auditoria fiscal havia caracterizado o segurado Cláudio Elói Rodrigues Martins como segurado empregado.

Posteriormente, após realização de diligência, a auditoria fiscal reconheceu não haver elementos que caracterizassem a subordinação jurídica, motivo pelo qual sugeriu a retificação do lançamento, mantendo, no entanto, as contribuições relativas ao citado segurado, porém, na condição de contribuinte individual.

Em regra, o lançamento não pode ser alterado conforme reza o art. 145 do CTN, exceto nas situações que o próprio artigo citado determina.

No caso em tela, a auditoria fiscal considerou o Sr. Cláudio Elói que prestava serviços à recorrente como segurado empregado.

Posteriormente, a própria auditoria fiscal reconheceu não haver elementos suficientes para caracterizar a subordinação jurídica, indispensável à existência do vínculo empregatício. No entanto, manteve a autuação sob o argumento de que tal prestador de serviços se enquadraria como contribuinte individual.

A meu ver, a auditoria fiscal incorreu em mudança de critério jurídico no decorrer do contencioso, o que não é admitido.

A doutrina pátria é uníssona no sentido de que o lançamento regularmente constituído não pode ser alterado por mudança de critério jurídico, conforme se depreende dos trechos abaixo colacionados de autoria de Paulo de Barros Carvalho e Misabel Abreu Machado Derzi, respectivamente:

*“A autoridade administrativa não está autorizada a majorar pretensão tributária, com base em mudança de critério jurídico. Pode fazê-lo, sim, provando haver erro de fato. Mas como o direito se presume conhecido por todos, a Fazenda não poderá alegar desconhecê-lo, formulando uma exigência segundo determinado critério e, posteriormente, rever a orientação, para efeito de modificá-la. A prática tem demonstrado a freqüência de tentativas da Administração, no sentido de alterar lançamentos, fundando-se em novas interpretações de dispositivos jurídico-tributários. A providência, entretanto, tem sido reiteradamente barrada nos tribunais judiciais, sobre o fundamento explícito no art. 146 do Código Tributário Nacional (...)”*¹

*“O legislador está impedido, por força do princípio da irretroatividade do ato administrativo, de autorizar a ampla revisão do lançamento regularmente notificado ao sujeito passivo. Observe-se que todas as hipóteses elencadas no art. 149 de revisão referem-se, antes, a erro da Administração, provocado por culpa, omissão, dolo ou fraude do próprio contribuinte ou de terceiro. Não é possível alterar lançamento por erro de direito ou por singela mudança de critério jurídico a que a própria Administração deu causa.”*²

Diante do exposto e de tudo o mais que dos autos consta,

Voto no sentido de CONHECER do recurso e DAR-LHE PROVIMENTO PARCIAL, para reconhecer que ocorreu a decadência de parte do lançamento, conforme demonstrado no voto, bem como para que seja excluído do lançamento o levantamento EMP que se refere aos valores pagos aos segurado Cláudio Elói Rodrigues Martins.

¹ CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário. 5ª ed. São Paulo: Saraiva, 1991.

² DERZI, Misabel Abreu Machado. Direito Tributário Brasileiro. 11ª ed. atualizada de Aliomar Baleeiro. Rio de Janeiro: Forense, 2000

É como voto.

Ana Maria Bandeira - Relator