

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

Processo nº 36266.004093/2006-71
Recurso nº 150.276 Voluntário
Acórdão nº 2401-00.983 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 28 de janeiro de 2010
Matéria AFERIÇÃO INDIRETA OBRA
Recorrente CONSTRUTORA MARIBONDO LTDA
Recorrida SECRETARIA DA RECEITA PREVIDENCIÁRIA - SRP

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/07/2002 a 31/07/2002

-PREVIDENCIÁRIO - CUSTEIO - NOTIFICAÇÃO FISCAL DE LANÇAMENTO - OBRA DE CONSTRUÇÃO CIVIL - ENQUADRAMENTO DE ACORDO COM O CUB - AFERIÇÃO INDIRETA. CRITÉRIOS SÃO ESTABELECIDOS PELO ÓRGÃO PREVIDENCIÁRIO - DESCLASSIFICAÇÃO DA CONTABILIDADE - MPF COMPLEMENTAR FORA DO PRAZO, - NULIDADE - ANÁLISE DOS ARGUMENTOS - DIREITO AO CONTRADITÓRIO - PERÍODO ATINGINDO PELA DECADÊNCIA QUINQUENAL - SÚMULA VINCULANTE STF.

Um dos fatos geradores de contribuições previdenciárias é a remuneração de mão-de-obra utilizada em obra de construção civil. Uma vez que o recorrente não possui prova dos valores despendidos com tal mão-de-obra, há que se utilizar o critério da aferição indireta.

O simples fato de que durante o procedimento quando do vencimento de um MPF, o complementar só foi emitido dias após o seu vencimento, contudo com a devida cientificação do recorrente acaba por convalidar o ato, sem provocar nulidade ao procedimento.

A autoridade julgadora pode abster-se de avaliar pontualmente os argumentos, se entender que os mesmos podem ser avaliados em bloco, afastando as dúvidas do impugnante quanto aos argumentos apontados.

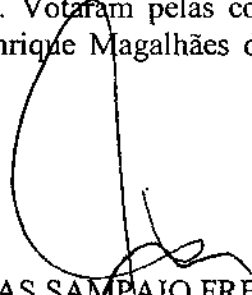
O STF em julgamento proferido em 12 de junho de 2008, declarou a inconstitucionalidade do art. 45 da Lei n.º 8.212/1991, tendo inclusive no intuito de eximir qualquer questionamento quanto ao alcance da referida decisão, editado a Súmula Vinculante de n.º 8, senão “São inconstitucionais os parágrafo 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”.

No lançamento a lavratura da NFLD deu-se em 07/08/2002, tendo a cientificação ao sujeito passivo ocorrido em 12/08/2002. Logo, em aplicando-se o art. 150, § 4º do CTN, devem ser refeitos os cálculos para excluir os fatos geradores ocorridos até 07/1997.

RECURSO VOLUNTÁRIO NEGADO.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros da 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária da Segunda Seção de Julgamento, I) Por maioria de votos, em rejeitar a preliminar de nulidade do lançamento. Vencidos os Conselheiros Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira e Cleusa Vieira de Souza; e II) Por unanimidade de votos: a) em rejeitar a preliminar de nulidade da decisão de primeira instância; b) em declarar a decadência das contribuições apuradas até a competência 07/1997. Votaram pelas conclusões os Conselheiros Marcelo Freitas de Souza Costa e Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira; e c) no mérito, em negar provimento ao recurso.



ELIAS SAMPAIO FREIRE - Presidente



ELAINE CRISTINA MONTEIRO E SILVA VIEIRA – Relatora

Participaram, do presente julgamento, os Conselheiros Elias Sampaio Freire, Kleber Ferreira de Araújo, Cleusa Vieira de Souza, Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira, Marcelo Freitas de Souza Costa e Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira.



Relatório

O presente NFLD tem por objeto as contribuições sociais destinadas ao custeio da Seguridade Social, parcela a cargo dos segurados, da empresa, incluindo as destinadas ao financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrentes dos riscos ambientais do trabalho e a destinada aos Terceiros, em virtude da utilização de mão-de-obra assalariada, na edificação de obra de construção civil de responsabilidade do notificado.

Os valores das contribuições foram apurados por meio do Aviso de Regularização de Obra – ARO emitido em 07/2002, contudo referente ao período de 02/1999 a 07/2002, tendo a remuneração sido arbitrada com base na área construída e no padrão da edificação.

Segundo o relatório fiscal a remuneração de trabalhadores que executaram as obras de construção civil para notificada, não foram devidamente registradas em folhas de pagamento, sejam da própria construtora ou de subempreiteiros contratados.

Ainda conforme descrito no relatório fiscal o arbitramento deveu-se ao fato de a contabilidade da notificada não registrar sua real movimentação financeira, conforme preceitua o art. 49 da IN INSS/DC nº 18/2000.

Considerando que a contabilidade não espelhava a realidade da movimentação financeira, o crédito foi apurado nos termos do art 33, § 6º e 4º da Lei 8.212/91. O montante dos salários pagos pela execução das obras desta construtora aqui avaliados por meio do ARO, foi obtida como determina a IN INSS/DC nº 18/2000 e a Ordem de Serviço INSS/DAF nº 161/1997, procedendo-se ainda a dedução do recolhido pela empresa conforme descrito nas normas.

Importante, destacar que a lavratura da NFLD deu-se em 07/08/2002, tendo a cientificação ao sujeito passivo ocorrido em 12/08/2002.

Inconformado com a NFLD, a notificada apresentou defesa, conforme fls. 232 a 246.

O processo foi baixado em diligência, tendo o auditor emitido informação fiscal às fls. 312 a 315.

Tendo considerado intempestiva a defesa, a autoridade previdenciária emitiu competente Termo de Revelia, fls. 319 a 320.

Apesar de não cientificado dos termos da diligência, a empresa tendo solicitado vistas ao processo acabou por ter conhecimento dos termos da informação, tendo encaminhado aditivo a defesa às fls. 325 a 344.

Tendo pairado dúvidas acerca da data da impugnação o processo foi encaminhado para procuradoria para manifestação fls. 346.

O processo foi novamente submetido a auditora analista para avaliação dos argumentos apontados pelo recorrente, tendo a mesma se manifestado às fls. 351 a 364.

Devidamente cientificado dos termos da análise o recorrente manifestou-se às fls. 371, solicitando a reavaliação da tempestividade e apresentando os documentos para comprovar a data da efetiva interposição do recurso.

A procuradoria novamente manifestou-se no sentido de que fosse declarada a tempestividade do recurso e procedesse o INSS a apreciação dos argumentos apontados pelo recorrente.

Foi exarada a Decisão-Notificação - DN que confirmou a procedência do lançamento, fls. 438 a 452, sendo que o principal argumento rebatido pela autoridade julgadora é no sentido de que apesar de alegar ser sua contabilidade regular, razão porque incabível o arbitramento da base de cálculo, não fez o recorrente qualquer prova do alegado.

Não concordando com a decisão do órgão previdenciário, foi interposto recurso, conforme fls. 455 a 471, onde, em síntese a recorrente alegou o seguinte:

1. Em momento algum apresentou recurso meramente protelatório conforme dito pela autoridade julgadora de 1ª instância, pelo contrário em primeiro lugar entendeu o recorrente ser necessário provar tratar-se de recurso tempestivo.
2. NO que concerne a desconsideração da contabilidade o recorrente tanto na impugnação, como na complementação fez extenso arrazoado, Sobre a desconsideração, tendo concluído que poucos fatos não ligados diretamente a empresa, não tem o poder de desconsiderar a contabilidade.
3. Restou demonstrado que os relatórios fiscais encontram-se falhos apresentando diversas afirmações sem lastro fático.
4. As razões apresentados foram apreciadas de forma superficial, ou mesmo não foram apresentadas, o que fere o princípio da motivação. A doutrina brasileira é unânime ao entender que a motivação é essencial para dar validade aos atos administrativos.
5. Conforme discutido nos itens 6.6.3 do relatório e seguintes não tem a empresa admitir que mesmo que a contabilidade seja desconsiderada não autoriza o arbitramento, sem critérios jurídicos e econômicos. Ora, tratando-se de casas populares com contrato firmado com banco estatal, no caso CEF, este deve ser o custo da obra real a ser considerado e não custo avaliado como quer fazer crer a autoridade julgadora.
6. Estamos diante, de um custo real, contratado e faturado, em contraponto com o custo pesquisado pelo sindicato, no caso o SINDUSCON.
7. Mesmo diante da verificação da contabilidade até 12/2001, procedeu a fiscalização a desconsideração da contabilidade até 07/2002, tendo o débito sido lançado por arbitramento.



8. Admitindo-se apenas com o objetivo de argumentar que a contabilidade até 12/2001, apresente problemas, não há como aceitar que o arbitramento realizado perdure até o ano de 07/2002, visto tratar-se de outro exercício de apuração e ela certamente será diferente da contabilidade dos anos anteriores.
9. Esse comportamento do fisco fere o princípio da igualdade tributária, e a consequência inevitável é que a empresa não terá preços competitivos para exercer a concorrência, o que significa sua extinção.
10. Nos termos da IN nº 70, só poderá ser aferido indiretamente a base de cálculo de contribuição referente a período no qual ocorreu qualquer hipótese prevista nos incisos I a II e IV.
11. Arbitrar em período diverso do que aquele em que se constatarem irregularidades constitui o típico excesso de exação, que é repellido veementemente pelo legislador.
12. Se for considerado válido o arbitramento realizado, torna-se possível em todas as obras futuras, o arbitramento da base de cálculo de contribuições, o que afetará a livre concorrência.
13. Nenhuma nota fiscal específica de despesa fictícia foi lançada na contabilidade, sendo que somente na visão do auditor fiscal, que diante de problemas nas empresas fornecedoras, entendeu por presunção que os materiais não teriam sido fornecidos.
14. Reafirmando a tese, é aceita por mera argumentação, que até 2001, a contabilidade registrou despesas fictícias, com o presente lançamento, essas despesas concretamente foram transformadas em salários, e com isso o fisco já fez o acerto. Portanto, a partir de 2002 vida nova!
15. Cada matrícula apresenta uma peculiaridade, devendo ser apreciada de maneira cuidadosa, visto que algumas encontram-se encerradas, outras apresentam recolhimento.
16. Não existe em todo o lançamento e seus relatórios, bem como no procedimento administrativo a indicação, nomeação, referência a qualquer documento que diga respeito à remuneração de empregados não lançada.
17. Tanto na impugnação, quanto no aditivo restou provado que as obras foram arbitradas tendo por base áreas não construídas, que obras regularizadas foram cobradas e que obras diferentes foram vinculadas a uma só matrícula.
18. A autenticação de documentos só será exigida, quando houver dúvida da autenticidade do documento, e até esse momento nada foi levantado quanto aos habite-se anexados ao procedimento, e que

qualquer dúvida deve ser dada oportunidade a recorrente para manifestar-se.

19. Diante de todo o exposto a improcedência da NFLD há de ser decretada, mas se assim não entender apenas para argumentar, o AI deve ser tornado nulo, por todos os vícios.
20. NO item 3.2.3.10 foi conhecido o argumento quanto ao MPF, sendo que as razões não foram contraditas, o que fere o princípio do contraditório e da ampla defesa.
21. Nos meses de 01 e 02/2002 o auditor praticou atos sem estar devidamente amparado.
22. O MPF cujo vencimento deu-se em 28/03/2002 foi extinto, sem a emissão de novo, o que torna todo o procedimento nulo.
23. Assim, restam maculadas as solicitações de documentos, depoimentos prestados por terceiros, bem como o resultado da ação fiscal.
24. Protesta pela apresentação de todos os meios de prova, e requer que o débito seja tornado improcedente.

A unidade da SRP apresentou contra-razões destacando não existirem fatos novos a serem apreciados.

O recurso foi considerado deserto, tendo o recorrente obtido liminar para dar provimento a análise do pleito, fls. 544 a 553.

É o relatório.

Voto

Conselheira Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira, Relatora

PRESSUPOSTOS DE ADMISSIBILIDADE:

O recurso foi interposto tempestivamente, conforme informação à fl. 93. Superados os pressupostos, passo as preliminares ao exame do mérito.

DAS PRELIMINARES AO MÉRITO

Em primeiro lugar cumpre-nos avaliar as nulidades argüidas pelo recorrente no que diz respeito a falta de cobertura do MPF durante a realização do procedimento.

Entendo que no âmbito da fiscalização Previdenciária o MPF foi criado no intuito de legitimar o procedimento fiscal, e MPF válido para fins de autuação é aquele onde o sujeito passivo teve conhecimento de sua existência seja feita pessoalmente, ou mesmo com o comprovante de recebimento por correio.

A questão do MPF já foi por diversas vezes apreciada e reapreciada tanto no âmbito do 2º CC, como do CRPS, onde inclusive consolidou-se o entendimento de que apenas o lançamento seja da NFLD ou do AI deveriam ser feitos dentro do prazo de validade do MPF, não tendo, necessariamente a cientificação de ocorrer nesse tempo.

Contudo, não foi isso que ocorreu no caso em questão. Não há dúvidas, nem mesmo ocorreu questionamento por parte do recorrente de que a época da lavratura do auto não existia MPF válido. O que se argumenta, é que foram realizados procedimentos antes mesmo do recorrente ter tido ciência do MPF, o que ensejaria a nulidade de todos os atos praticados antes da cientificação do recorrente.

Todavia, entendo que neste caso específico, não houve qualquer irregularidade no procedimento, tendo em vista, que o procedimento teve início antes mesmo da implantação do MPF, sendo que a emissão veio apenas legitimar o procedimento, visto que com a sua implantação passou-se a exigir a cobertura de MPF para dar legitimidade ao procedimento fiscal, em especial no momento de sua lavratura.

Assim, o simples fato de que durante o procedimento quando do vencimento de um MPF, o complementar só foi emitido dias após o seu vencimento, contudo com a devida cientificação do recorrente acaba por convalidar o ato, sem provocar nulidade ao procedimento. Tanto o é que não se trata de novo procedimento fiscal, mas simplesmente prorrogação do mesmo com a emissão de MPF complementares.

Resta claro, que o MPF é o instrumento que visa dar conhecimento ao sujeito passivo quanto aos atos da ação/auditoria fiscal em si, cuja ciência deverá ser dada por ocasião do início do procedimento fiscal, e durante o desenrolar do procedimento, e ainda que o mesmo se extingue com o registro no termo próprio que é o TEAF, lavrado quando do término da auditoria para cientificar do sujeito passivo do término do procedimento.



O manual do contencioso, aprovado pela OI nº 04 de 25/03/2004, dispõe na letra “c” do item 9.5.5 – VÍCIOS PROCESSUAIS COM RELAÇÃO AO MPF:

O MPF complementar emitido após o vencimento do MPF original – embora o art. 15 do Decreto 3696/2001 enumere a expiração de seu prazo de cumprimento como hipótese de extinção do MPF, o art. 16 do mesmo Decreto enuncia que tal expiração não implica nulidade dos atos praticados, podendo a autoridade responsável pela emissão do MPF extinto determinar a emissão de novo MPF para conclusão do procedimento fiscal. Assim, o MPF complementar emitido no curso da ação fiscal, mesmo que após o vencimento do MPF original ou dos complementares já emitidos, não invalida os atos praticados, inclusive os lançamentos, desde que exista MPF válido na data da lavratura da NFLD ou AI pelo AFPS. Dessa forma, havendo ciência prévia deste MPF complementar ao sujeito passivo antes do encerramento da ação fiscal, não deverá ser nulificado o lançamento.” (grifo nosso)

Face ao exposto, entendo que não existe qualquer nulidade quanto a ciência do MPF ter ocorrido em data posterior a sua emissão.

Outro ponto, discutido pela recorrente é que a autoridade julgadora não procedeu a análise de todos os pontos rebatidos em sua defesa, ofendendo o princípio do contraditório e da ampla defesa. Entendo que neste ponto, razão também não assiste ao recorrente. A autoridade julgadora pode abster-se de avaliar pontualmente os argumentos, se entender que os mesmos podem ser avaliados em bloco, afastando as dúvidas do impugnante quanto aos argumentos apontados. Não foi apenas ao ser prolatada a Decisão Notificação, que foram apreciados os argumentos suscitados pelo recorrente. Pelo contrário, em duas ocasiões anteriores procedeu a autoridade fiscal a análise dos argumentos apresentados, rebatendo a tese adotada pelo impugnante, fls. 311 a 314 e 351 a 364. Nos dois casos, teve o recorrente a oportunidade de conhecer dos argumentos rebatidos, e dos motivos pelos quais a autoridade fiscal, procedeu a constituição do crédito por aferição.

Contudo, entendo que exista outro ponto a ser apreciado, porém não suscitado pelo recorrente, que é a aplicação do instituto da decadência ao caso em questão.

Pelo que consta no DAD – Discriminativo analítico de débito, a NFLD em tela engloba diversas obras de responsabilidade da empresa, sendo que o valor das contribuições foram apuradas por meio do ARO, tendo sido anexados as fls. 49 a 57, todas as obras que ensejaram contribuições, senão vejamos:

MATRÍCULA	INCIO OBRA	TERM. OBRA	RECOLHIMENTOS
2126901030/74	01/11/1994	31/07/2002	02/1999 A 03/2000
2126901058/76	01/05/1996	31/07/2002	02/1999 A 06/2002
2126901084/77	01/03/1997	31/07/2002	02/1999 A 03/2002
2126901086/72	30/04/1997	28/02/1999	02/1999
2126901133/75	01/07/1998	28/02/1999	02/1999 A 03/1999

2126901141/77	01/07/1998	31/12/1999	02/1999 A 06/1999
2126901169/79	01/01/2000	31/07/2002	05/1999 A 07/2002
2126901171/77	01/06/1999	02/02/2000	03/1999 A 01/2000
2126901173/71	01/11/1999	30/04/2000	11/1999 A 04/2000
3777000176/71	01/05/2000	31/07/2002	05/2000 A 04/2002
3777000218/78	01/08/1999	31/07/2002	10/2001 A 05/2002
3777000242/75	01/09/1999	31/07/2002	09/1999 E 05/2000 A 06/2002.
3777000243/77	01/01/2000	30/06/2000	02/2000 A 06/2002
3777000412/71	01/01/2000	30/06/2000	02/2000, 03/2000 E 02/2002
3777000501/76	01/02/1999	31/07/2002	01/2000 A 06/2002
3777000680/70	01/07/2000	31/01/2001	07/2000 A 01/2001
5000561656/77	09/02/2002	31/07/2002	-
5000561656/77	09/02/2002	31/07/2002	-

Assim, quanto a preliminar referente ao prazo de decadência para o fisco constituir os créditos objeto desta NFLD, entendo cabível a sua apreciação. Nesse sentido, quanto a aplicação da decadência quinquenal, subsumo todo o meu entendimento quanto a legalidade do art. 45 da Lei 8212/91 (10 anos), outrora defendido à decisão do STF, proferida recentemente. Dessa forma, quanto a decadência de 5 anos, profiro meu entendimento.

O STF em julgamento proferido em 12 de junho de 2008, declarou a inconstitucionalidade do art. 45 da Lei n.º 8.212/1991, tendo inclusive no intuito de eximir qualquer questionamento quanto ao alcance da referida decisão, editado a Súmula Vinculante de n.º 8, senão vejamos:

Súmula Vinculante n.º 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".

O texto constitucional em seu art. 103-A deixa claro a extensão dos efeitos da aprovação da súmula vinculando, obrigando toda a administração pública ao cumprimento de seus preceitos. Dessa forma, entendo que este colegiado deverá aplicá-la de pronto, mesmo nos casos em que não argüida a decadência quinquenal por parte dos recorrentes. Assim, prescreve o artigo em questão:

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.

Ao declarar a inconstitucionalidade do art. 45 da Lei n.º 8.212, prevalecem as disposições contidas no Código Tributário Nacional – CTN, quanto ao prazo para a autoridade previdenciária constituir os créditos resultantes do inadimplemento de obrigações previdenciárias. Cite-se o posicionamento do STJ quando do julgamento proferido pela 1ª Seção no Recurso Especial de n.º 766.050, cuja ementa foi publicada no Diário da Justiça em 25 de fevereiro de 2008, nestas palavras:

PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. ISS. ALEGADA NULIDADE DO AUTO DE INFRAÇÃO. VALIDADE DA CDA. IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS DE QUALQUER NATUREZA - ISS. INSTITUIÇÃO FINANCEIRA. ENQUADRAMENTO DE ATIVIDADE NA LISTA DE SERVIÇOS ANEXA AO DECRETO-LEI N.º 406/68. ANALOGIA. IMPOSSIBILIDADE. INTERPRETAÇÃO EXTENSIVA. POSSIBILIDADE. HONORÁRIOS ADVOCATÍCIOS. FAZENDA PÚBLICA VENCIDA. FIXAÇÃO. OBSERVAÇÃO AOS LIMITES DO § 3.º DO ART. 20 DO CPC. IMPOSSIBILIDADE DE REVISÃO EM SEDE DE RECURSO ESPECIAL. REDISCUSSÃO DE MATÉRIA FÁTICO-PROBATÓRIA. SÚMULA 07 DO STJ. DECADÊNCIA DO DIREITO DE O FISCO CONSTITUIR O CRÉDITO TRIBUTÁRIO. INOCORRÊNCIA. ARTIGO 173, PARÁGRAFO ÚNICO, DO CTN.

1. O Imposto sobre Serviços é regido pelo DL 406/68, cujo fato gerador é a prestação de serviço constante na lista anexa ao referido diploma legal, por empresa ou profissional autônomo, com ou sem estabelecimento fixo. 2. A lista de serviços anexa ao Decreto-lei n.º 406/68, para fins de incidência do ISS sobre serviços bancários, é taxativa, admitindo-se, contudo, uma leitura extensiva de cada item, no afã de se enquadrar serviços idênticos aos expressamente previstos (Precedente do STF: RE 361829/RJ, publicado no DJ de 24.02.2006; Precedentes do STJ: AgRg no Ag 770170/SC, publicado no DJ de 26.10.2006; e AgRg no Ag 577068/GO, publicado no DJ de 28.08.2006). 3. Entrementes, o exame do enquadramento das atividades desempenhadas pela instituição bancária na Lista de Serviços anexa ao Decreto-Lei 406/68 demanda o reexame do conteúdo fático probatório dos autos, insindicável ante a incidência da Súmula 7/STJ (Precedentes do STJ: AgRg no Ag 770170/SC, publicado no DJ de 26.10.2006; e REsp 445137/MG, publicado no DJ de 01.09.2006). 4. Deveras, a verificação do preenchimento dos requisitos em Certidão de Dívida Ativa demanda exame de matéria fático-probatória, providência inviável em sede de Recurso Especial (Súmula 07/STJ). 5. Assentando a Corte Estadual que "na Certidão de Dívida Ativa consta o nome do devedor, seu endereço, o débito com seu valor originário, termo inicial, maneira de calcular juros de mora, com seu fundamento legal (Código Tributário Municipal, Lei n.º

2141/94; 2517/97, 2628/98 e 2807/00) e a descrição de todos os acréscimos" e que "os demais requisitos podem ser observados nos autos de processo administrativo acostados aos autos de execução em apenso, onde se verificam: a procedência do débito (ISSQN), o exercício correspondente (01/12/1993 a 31/10/1998), data e número do Termo de Início de Ação Fiscal, bem como do Auto de Infração que originou o débito", não cabe ao Superior Tribunal de Justiça o reexame dessa inferência. 6. Vencida a Fazenda Pública, a fixação dos honorários advocatícios não está adstrita aos limites percentuais de 10% e 20%, podendo ser adotado como base de cálculo o valor dado à causa ou à condenação, nos termos do artigo 20, § 4º, do CPC (Precedentes: AgRg no AG 623.659/RJ, publicado no DJ de 06.06.2005; e AgRg no Resp 592.430/MG, publicado no DJ de 29.11.2004). 7. A revisão do critério adotado pela Corte de origem, por equidade, para a fixação dos honorários, encontra óbice na Súmula 07, do STJ, e no entendimento sumulado do Pretório Excelso: "Salvo limite legal, a fixação de honorários de advogado, em complemento da condenação, depende das circunstâncias da causa, não dando lugar a recurso extraordinário" (Súmula 389/STF). 8. 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." 9. A decadência ou caducidade, no âmbito do Direito Tributário, importa no perecimento do direito potestativo de o Fisco constituir o crédito tributário pelo lançamento, e, consoante doutrina abalizada, encontra-se regulada por cinco regras jurídicas gerais e abstratas, quais sejam: (i) regra da decadência do direito de lançar nos casos de tributos sujeitos ao lançamento de ofício, ou nos casos dos tributos sujeitos ao lançamento por homologação em que o contribuinte não efetua o pagamento antecipado; (ii) regra da decadência do direito de lançar nos casos em que notificado o contribuinte de medida preparatória do lançamento, em se tratando de tributos sujeitos a lançamento de ofício ou de tributos sujeitos a lançamento por homologação em que incorre o pagamento antecipado; (iii) regra da decadência do direito de lançar nos casos dos tributos sujeitos a lançamento por homologação em que há parcial pagamento da exação devida; (iv) regra da decadência do direito de lançar em que o pagamento antecipado se dá com fraude, dolo ou simulação, ocorrendo notificação do contribuinte acerca de medida preparatória; e (v) regra da decadência do direito de lançar perante anulação do lançamento anterior (In: Decadência e Prescrição no Direito Tributário,

Eurico Marcos Diniz de Santi, 3ª Ed., Max Limonad, págs. 163/210). 10. Nada obstante, as aludidas regras decadenciais apresentam prazo quinquenal com dies a quo diversos. 11. Assim, conta-se do "do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado" (artigo 173, I, do CTN), o prazo quinquenal para o Fisco constituir o crédito tributário (lançamento de ofício), quando não prevê a lei o pagamento antecipado da exação ou quando, a despeito da previsão legal, o mesmo incorre, sem a constatação de dolo, fraude ou simulação do contribuinte, bem como inexistindo notificação de qualquer medida preparatória por parte do Fisco. No particular, cumpre enfatizar que "o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado" corresponde, iniludivelmente, ao primeiro dia do exercício seguinte à ocorrência do fato imponible, sendo inadmissível a aplicação cumulativa dos prazos previstos nos artigos 150, § 4º, e 173, do CTN, em se tratando de tributos sujeitos a lançamento por homologação, a fim de configurar desarrazoado prazo decadencial decenal. 12. Por seu turno, nos casos em que inexistente dever de pagamento antecipado (tributos sujeitos a lançamento de ofício) ou quando, existindo a aludida obrigação (tributos sujeitos a lançamento por homologação), há omissão do contribuinte na antecipação do pagamento, desde que incorrentes quaisquer ilícitos (fraude, dolo ou simulação), tendo sido, contudo, notificado de medida preparatória indispensável ao lançamento, fluindo o termo inicial do prazo decadencial da aludida notificação (artigo 173, parágrafo único, do CTN), independentemente de ter sido a mesma realizada antes ou depois de iniciado o prazo do inciso I, do artigo 173, do CTN. 13. Por outro lado, a decadência do direito de lançar do Fisco, 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, nem sido notificado pelo Fisco de quaisquer medidas preparatórias, obedece a regra prevista na primeira parte do § 4º, do artigo 150, do Codex Tributário, segundo o qual, se a lei não fixar prazo a homologação, será ele de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador: "Neste caso, concorre a contagem do prazo para o Fisco homologar expressamente o pagamento antecipado, concomitantemente, com o prazo para o Fisco, no caso de não homologação, empreender o correspondente lançamento tributário. Sendo assim, no termo final desse período, consolidam-se simultaneamente a homologação tácita, a perda do direito de homologar expressamente e, conseqüentemente, a impossibilidade jurídica de lançar de ofício" (In Decadência e Prescrição no Direito Tributário, Eurico Marcos Diniz de Santi, 3ª Ed., Max Limonad, pág. 170). 14. A notificação do ilícito tributário, medida indispensável para justificar a realização do ulterior lançamento, afigura-se como dies a quo do prazo decadencial quinquenal, em havendo pagamento antecipado efetuado com fraude, dolo ou simulação, regra que configura ampliação do lapso decadencial, in casu, reiniciado. Entrementes, "transcorridos cinco anos sem que a autoridade administrativa se pronuncie, produzindo a indigitada notificação formalizadora do ilícito, operar-se-á ao mesmo tempo a decadência do direito

de lançar de ofício, a decadência do direito de constituir juridicamente o dolo, fraude ou simulação para os efeitos do art. 173, parágrafo único, do CTN e a extinção do crédito tributário em razão da homologação tácita do pagamento antecipado" (Eurico Marcos Diniz de Santi, in obra citada, pág. 171). 15. Por fim, o artigo 173, II, do CTN, cuida da regra de decadência do direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário quando sobrevém decisão definitiva, judicial ou administrativa, que anula o lançamento anteriormente efetuado, em virtude da verificação de vício formal. Neste caso, o marco decadencial inicia-se da data em que se tornar definitiva a aludida decisão anulatória. 16. In casu: (a) cuida-se de tributo sujeito a lançamento por homologação; (b) a obrigação ex lege de pagamento antecipado do ISSQN pelo contribuinte não restou adimplida, no que concerne aos fatos geradores ocorridos no período de dezembro de 1993 a outubro de 1998, consoante apurado pela Fazenda Pública Municipal em sede de procedimento administrativo fiscal; (c) a notificação do sujeito passivo da lavratura do Termo de Início da Ação Fiscal, medida preparatória indispensável ao lançamento direto substitutivo, deu-se em 27.11.1998; (d) a instituição financeira não efetuou o recolhimento por considerar intributáveis, pelo ISSQN, as atividades apontadas pelo Fisco; e (e) a constituição do crédito tributário pertinente ocorreu em 01.09.1999. 17. Desta sorte, a regra decadencial aplicável ao caso concreto é a prevista no artigo 173, parágrafo único, do Codex Tributário, contando-se o prazo da data da notificação de medida preparatória indispensável ao lançamento, o que sucedeu em 27.11.1998 (antes do transcurso de cinco anos da ocorrência dos fatos impositivos apurados), donde se deduz a higidez dos créditos tributários constituídos em 01.09.1999. 18. Recurso especial parcialmente conhecido e desprovido. (GRIFOS NOSSOS)

Podemos extrair da referida decisão as seguintes orientações, com o intuito de balizar a aplicação do instituto da decadência quinquenal no âmbito das contribuições previdenciárias após a publicação da Súmula vinculante nº 8 do STF:

Conforme descrito no recurso descrito acima: "A decadência ou caducidade, no âmbito do Direito Tributário, importa no perecimento do direito potestativo de o Fisco constituir o crédito tributário pelo lançamento, e, consoante doutrina abalizada, encontra-se regulada por cinco regras jurídicas gerais e abstratas, quais sejam: (i) regra da decadência do direito de lançar nos casos de tributos sujeitos ao lançamento de ofício, ou nos casos dos tributos sujeitos ao lançamento por homologação em que o contribuinte não efetua o pagamento antecipado; (ii) regra da decadência do direito de lançar nos casos em que notificado o contribuinte de medida preparatória do lançamento, em se tratando de tributos sujeitos a lançamento de ofício ou de tributos sujeitos a lançamento por homologação em que incoorre o pagamento antecipado; (iii) regra da decadência do direito de lançar nos casos dos tributos sujeitos a lançamento por homologação em que há parcial pagamento da exação devida; (iv) regra da decadência do direito de lançar em que o pagamento antecipado se dá com fraude, dolo ou simulação, ocorrendo notificação do contribuinte acerca de medida preparatória; e (v) regra da decadência do direito de lançar perante anulação do lançamento

anterior (In: Decadência e Prescrição no Direito Tributário, Eurico Marcos Diniz de Santi, 3ª Ed., Max Limonad, págs. 163/210)

O Código Tributário Nacional, ao dispor sobre a decadência, causa extintiva do crédito tributário, nos casos de lançamentos em que não houve antecipação do pagamento 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."

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, Senão vejamos o dispositivo legal que descreve essa assertiva:

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. (grifo nosso)

Contudo, para que possamos identificar o dispositivo legal a ser aplicado, seja o art. 173 ou art. 150 do CTN, devemos identificar a natureza das contribuições omitidas para que, só assim, possamos declarar da maneira devida a decadência de contribuições previdenciárias.



No caso, a aplicação do art. 150, § 4º, é possível quando realizado pagamento de contribuições, que em data posterior acabam por ser homologados expressa ou tacitamente. Contudo, antecipar o pagamento de uma contribuição significa delimitar qual o seu fato gerador e em processo contíguo realizar o seu pagamento. Deve ser possível ao fisco, efetuar de forma, simples ou mesmo eletrônica a conferência do valor que se pretendia recolher e o efetivamente recolhido. Neste caso, a inércia do fisco em buscar valores já declarados, ou mesmo continuamente pagos pelo contribuinte é que lhe tira o direito de lançar créditos pela aplicação do prazo decadencial consubstanciado no art. 150, § 4º.

Assim, dever-se-á considerar que houve antecipação para aplicação do § 4º do art. 150 do CTN, quando ocorreu por parte do contribuinte o reconhecimento do valor devido e o seu parcial recolhimento, sendo em todos os demais casos de não reconhecimento da rubrica aplicável o art. 173 do referido diploma.

No caso, identificamos, que ao desconsiderar a contabilidade da empresa, procedeu a autoridade fiscal ao arbitramento do valor da mão de obra com base no CUB, tendo inclusive lançado o recolhimento de todas as contribuições realizadas pela empresa. Assim, entendendo ser aplicável o art. 150 § 4º.

Na verdade, entendo ser aplicável em regra o art. 173 do CTN, só passando para o § 4º do art. 150, nos casos em que se comprova o efetivo recolhimento, ou melhor, a antecipação de um recolhimento.

Assim, no lançamento em questão a lavratura da NFLD deu-se em 07/08/2002, tendo a cientificação ao sujeito passivo ocorrido em 12/08/2002. Logo, em aplicando-se o art. 150, § 4º do CTN, devem ser refeitos os cálculos para os fatos geradores ocorridos até 07/1997.

Superadas as preliminares, passo ao análise do mérito.

DO MÉRITO

Quanto ao mérito o cerne da discussão do recorrente repousa na desconsideração da contabilidade e no fato de ao ser utilizado o Aviso de Regularização de Obra. e com conseqüente utilização do valor da mão de obra descrito pelo SINDUSCON, obteve-se um valor muito superior de mão de obra do que a empregada nas obras.

Esclareceu, ainda o recorrente o fato de que as obras eram populares, tendo sido realizado contrato de financiamento, direto com a CEF, devendo ser o valor estipulado no contrato o utilizado

Contudo, entendo que nenhum dos argumentos apresentados pelo recorrente são suficientes para refutar o procedimento fiscal adotado e por conseqüência o lançamento.

Conforme, orientações descritas nas Instruções Normativas do INSS, as obras de construção civil, de responsabilidade de pessoa jurídica, deverão ser auditadas com base na escrituração contábil, observada a obrigação da empresa em registrar, da maneira devidam de forma individualizada, todos os fatos geradores de contribuição previdenciária. Portanto, ter uma contabilidade válida é o ponto crucial, para que as obras possam ser contabilizadas com base em seus registros.

De acordo com o relatório fiscal de desclassificação da contabilidade, fls. 174 a 179, a autoridade identificou diversas irregularidades, comprovadas por meio de documentos e depoimentos de pessoas, que constavam na contabilidade da empresa, como seus prestadores de serviços. Ora, se na contabilidade são encontrados documentos que não condizem com a realidade, plenamente válido o procedimento fiscal, que desclassifica a mesma e apura por meio de aferição indireta, os fatos geradores de contribuição.

Nesse momento, ao proceder ao arbitramento de valores com base no ARO, vinculado encontra-se o auditor a utilizar os parâmetros descritos nas normas, para apuração das bases de cálculo. Portanto, o valor da mão de obra por metro quadrado, deixa de ser apurado com base nos documentos apresentados pelo recorrente, inclusive os contratos de financiamento suscitados, passando a ser utilizados os parâmetros oficiais de aferição, no caso valor da mão de obra descrito pelo SINDUSCON.

Ainda com relação aos argumentos de que os supostos vícios apurados até 12/2001, não podem ser estendidos aos anos posteriores, salvo se comprovadas as irregularidades, entendo que a autoridade fiscal, não desclassificou a contabilidade da empresa para os anos posteriores, até porque a cobertura para o ano de 2002, deu-se sem análise contábil. O que fez a autoridade fiscal, ao constatar que a contabilidade não espelhava a realidade econômica e financeira, apurar a mão de obra aferindo indiretamente, o valor da mão de obra, proporcional a área construída e ao padrão em relação à obra de responsabilidade da empresa. NO caso, a data que consta é a realização da obra efetiva, quando já concluída, ou a data de emissão do ARO, para aqueles em que não se determinou a data de conclusão. Assim, ao ter iniciado a obra, sem ter a contabilidade registrado na forma devida, entendo que para essas obras aplicável a regularização por meio do DRO.

Desse modo, ao contrário do que afirma a recorrente, o relatório fiscal esclareceu os motivos de fato e legais que ensejaram a presente notificação fiscal.

Não procede o argumento de que o fisco não juntou qualquer prova no sentido de contrapor a regular documentação apresentada pela impugnante, pois uma vez não apresentando a documentação e constando tal afirmação no relatório fiscal, a empresa é quem deveria provar a regular contabilização para o ano de 2001.

Ressalte-se que a fiscalização previdenciária não indicou um valor de mão de obra arbitrário por metro, mas somente aplicou os valores de custo oficiais. A fiscalização previdenciária não elaborou planilha de custo, mas sim aferiu, de forma indireta, na forma dos ditames legais, a mão-de-obra utilizada na edificação da obra. A competência para realizar tal enquadramento advém de dispositivo legal, art. 33, § 4º da Lei nº 8.212/1991, nestas palavras:

Art. 33 – omissis

(...)

§ 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.

O que o Auditor Fiscal fez foi simplesmente uma conta aritmética utilizando-se tabela de valores elaborada pelo próprio Sinduscon, com base na área construída e no padrão da obra.

Nesse sentido é esclarecedor o posicionamento da 1ª Turma do STJ no julgamento do Recurso Especial nº 384528, cujo Relator foi o Ministro José Delgado, publicado no DJ em 10/6/2002, cuja ementa transcrevo a seguir:

PREVIDENCIÁRIO E TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÃO SOCIAL. IRREGULARIDADE DE DOCUMENTOS. AFERIÇÃO INDIRETA. POSSIBILIDADE. ART. 33, § 4º, DA LEI 8.212/91. REEXAME DE MATÉRIA PROBATÓRIA. ÓBICE DA SÚM. 07/STJ. CUSTO UNITÁRIO BÁSICO – CUB. UTILIZAÇÃO NA APURAÇÃO DA BASE DE CÁLCULO. ART. 197, DO CTN. CERTIDÃO DE DÍVIDA ATIVA – CDA. SUBSTITUIÇÃO DO FATOR DE ATUALIZAÇÃO MONETÁRIA. INEXISTÊNCIA DE NULIDADE. ARTS. 202 E 203, DO CTN. DIVERGÊNCIA JURISPRUDENCIAL. NÃO CARACTERIZAÇÃO. SÚMULA 13/STJ E ART. 255, DO RISTJ. PRECEDENTES.

1. Comprovada a irregularidade na escrituração contábil da pessoa jurídica, sujeito passivo da obrigação tributária, pode a Fazenda Pública, nos termos expressos do art. 33, § 4º, da Lei 8.212/91, valer-se da aferição indireta dos valores devidos, conforme evidenciado na hipótese. 2. A verificação de eventual equívoco na fiscalização dos documentos contábeis da empresa recorrente, o que, em tese, afastaria a utilização do lançamento por arbitramento, é mister que encontra óbice intransponível na Súmula 07/STJ. 3. A Lei 4.591, de 16/12/64, determinou que a Associação Brasileira de Normas Técnicas – ABNT, estabelecesse, dentre outros, critérios e normas para o cálculo de custos unitários de construção, o que foi materializado por intermédio da NB 140, atual NBR 12.721/92, que define os padrões para a apuração do Custo Unitário Básico da Construção Civil – CUB. Esta unidade de medida é calculada mensalmente pelos Sindicatos da Indústria da Construção Civil – SINDUSCON, não havendo neste ato ingerência do agente previdenciário fiscalizador e tampouco estabelecimento de base de cálculo diversa da legalmente prevista. 4. Improcede a alegada ofensa ao art. 97 (inc. I e IV) do CTN, porquanto a Autarquia Previdenciária, ao utilizar o Custo Unitário Básico – CUB, não instituiu base de cálculo por intermédio de Ordem de Serviço, mas tão-somente aplicou um método para apurá-la, procedimento que se evidencia inteiramente em sintonia com o § 4º, art. 33, da Lei 8.212/91. 5. Na esteira dos precedentes da Corte, a mera substituição do fator de atualização monetária – na hipótese, a TRD pelo INPC –, não induz à nulidade da Certidão de Dívida Ativa – CDA, considerando que foi verificado no título todos os elementos exigidos pela Lei 6.830/80, havendo o devedor exercido regularmente o direito à ampla defesa. Ausente, dessarte, qualquer ofensa aos artigos 202 e 203, do CTN (REsp 331.343/MG, DJ 18.03.2002 e REsp 167.592/MG, DJ 17/08/1998, Relator Min. José Delgado) 6. A demonstração do dissenso pretoriano exige a similitude das situações fáticas julgadas, sendo indispensável a realização do cotejo analítico entre as teses em confronto, não se prestando ao mister paradigmas originados no mesmo tribunal recorrido, requisitos que na espécie não foram atendidos. Presente,

portanto, o óbice contido na Súmula 13/STJ e artigo 255 do RISTJ. 7. Recurso especial parcialmente conhecido e, na parte conhecida, nego provimento.

Por fim, quanto ao argumentos de que parte da obra teria um custo reduzido, tendo em vista tratar-se de casas populares, ressalto que a própria autoridade fiscal, quando descreveu os parâmetros a serem utilizados para cálculo por meio do ARO, indicou no campo “Tipo da Obra”, Conjunto Habitacional, o que ensejou considerar a obra de padrão baixo e por consequência reduz o valor da mão de obra empregada. Portanto, neste ponto também acertada encontra-se a postura da autoridade fiscal.

Na forma da Instrução Normativa que regia a matéria, as residências serão sempre enquadradas como H1, independentemente do número de pavimentos (art. 93, § 1º da IN INSS/DC n.º 69/2002); além do que, residências serão sempre enquadradas como 2Q, independentemente do número de quartos (art. 94, § 1º da referida Instrução).

Pelo exposto, foi correto o enquadramento realizado pelo órgão previdenciário, em virtude de se tratar de lançamento por arbitramento. O recorrente não fez prova do gasto real de mão-de-obra utilizada na edificação, tendo em vista que sua contabilidade não refletia a real movimentação. Ressalte-se que a contabilidade de uma empresa não é declassificada, por simples erros, que quando cometidos são passíveis de serem corrigidos por instrumentos próprios. Na análise dos motivos expostos pela autoridade fiscal, as inconsistências, foram muitas e graves.

Ressalte-se ainda que todos os recolhimentos realizados pelos recorrente foram devidamente apropriados as obras.

Quanto à área do imóvel, o auditor lançou os valores baseados em documentos apresentados pelo recorrente, sendo que se os mesmos não apresentavam a real área construída caberia ao recorrente a apresentação das provas, para que se procedesse aos alterações. Contudo, não identifiquei consistências nos argumentos de que as metragens encontravam-se equivocados.

Com base no exposto e tudo mais que consta dos autos, entendo que o procedimento adotado pelo auditor encontra-se acertado.

CONCLUSÃO:

Pelo exposto voto por CONHECER do recurso, para rejeitar as preliminares suscitadas, DAR-LHE PROVIMENTO PARCIAL, para que se exclua do lançamento os fatos geradores até 07/1997 e no mérito NEGAR-LHE PROVIMENTO.

É como voto.

Sala das Sessões, em 28 de janeiro de 2010



ELAINE CRISTINA MONTEIRO E SILVA VIEIRA - Relatora