



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

Processo nº 36266.010546/2006-07
Recurso nº 152.695 Voluntário
Acórdão nº 2402-01.282 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 21 de outubro de 2010
Matéria AUTO DE INFRAÇÃO
Recorrente CONSTRUTORA MARIMBONDO LTDA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/01/1999 a 31/10/2001

MPF - NULIDADE - INEXISTÊNCIA

O Mandado de Procedimento Fiscal é um documento que tem como um de seus objetivos, garantir ao contribuinte que o mesmo está sendo submetido a um procedimento fiscal legítimo, de iniciativa do poder público, por meio de seus agentes, cuja competência está prevista em lei. Supostas irregularidades no MPF não ensejam nulidade do lançamento

ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS

Período de apuração: 01/01/1999 a 31/10/2001

OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS - DESCUMPRIMENTO - MULTA POR INFRAÇÃO

Consiste em descumprimento de obrigação acessória prevista em lei, a empresa deixar de 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. O descumprimento de obrigação acessória enseja a aplicação de multa punitiva conforme legislação de regência

RELAÇÃO JURÍDICA APARENTE - DESCARACTERIZAÇÃO

Pelo Princípio da Verdade Material, se restar configurado que a relação jurídica formal apresentada não se coaduna com a relação fática verificada, subsistirá a última. De acordo com o art. 118, inciso I do Código Tributário Nacional, a definição legal do fato gerador é interpretada abstraindo-se da validade jurídica dos atos efetivamente praticados pelos contribuintes, responsáveis, ou terceiros, bem como da natureza do seu objeto ou dos seus efeitos.

RECURSO VOLUNTÁRIO NEGADO.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros do colegiado, por maioria de votos, em negar provimento ao recurso, nos termos do voto da relatora. Vencido o Conselheiro Rogério de Lellis Pinto, que votou pela nulidade do processo.



MARCELO OLIVEIRA - Presidente



ANA MARIA BANDEIRA – Relatora

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



Relatório

Trata-se de auto de infração lavrado por descumprimento de obrigação acessória prevista na Lei nº 8.212/1991, art. 32, inciso II, combinado com o art. 225, inciso II e § 13 a 17 do Decreto nº 3.048/1999 que consiste em a empresa deixar de 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.

Segundo o Relatório Fiscal da Infração (fl. 7) o contribuinte teve sua contabilidade desclassificada pelo fato de não registrar sua real movimentação financeira, ou seja, contabilizou material sem o efetivo fornecimento no lugar de mão de obra.

Foi elaborado Relatório Fiscal de Desclassificação da Contabilidade (fls. 9/14), no qual a auditoria fiscal apresenta as considerações que se seguem.

O contribuinte tinha dificuldade de obter certidão negativa de débito - CND das obras após sua conclusão, porque não comprovava haver recolhido 70% da contribuição previdenciária mínima avaliada pela Previdência Social com base na área construída.

Analisando o balanço patrimonial e a demonstração do resultado do exercício, desde 02/99, constatou-se dois fatos: a remuneração dos empregados que executaram as obras, no caso, a soma da remuneração dos contratados diretamente e dos contratados por intermédio de prestadores de serviços pessoas jurídica era bem abaixo do mínimo previsto na legislação.

No entanto, o custo do material de construção aplicado nas obras era bem superior ao custo global da mão-de-obra, o que, também, contrariaria as avaliações de custos de construção feitas pela Previdência Social.

Como a empresa não apresentava lucros extraordinários, havia uma única hipótese a ser verificada: o valor da remuneração que não estava contabilizado nas contas de salário e serviços de terceiros foi inserido nas contas de material de construção

A auditoria fiscal demonstra que houve contabilização de material não efetivamente fornecido pelas empresas abaixo.

A empresa Denifer Comércio de Aços Bauru Ltda consta como sendo fornecedora de ferro para uso na construção civil de fev/99 a fev/01, havendo recebido em cheques nominiais, de fev/99 a out/01, o montante de R\$ 656.067,21, no entanto, em 21/09/99, foi publicada a decretação de falência da mesma.

Quanto ao veículo informado nas notas fiscais como sendo o meio de transporte do material, verificou-se que a capacidade do mesmo seria muito aquém daquela necessária ao transporte do material constante nas notas. Ou seja, não obstante a capacidade ser de três a quatro toneladas, as notas fiscais contabilizadas informavam quantidades de doze a trinta toneladas.

O ex-sócio-gerente da empresa, WAGNER MARINELLI, informou não ter recebido qualquer pagamento da Construtora Marimbondo Ltda nem haver autorizado alguém a recebê-lo.

O motorista AILTON CARLOS FREIRE, que consta como condutor do veículo informado nas notas fiscais da Denifer Comércio de Aços Bauru Ltda, afirma que nunca transportou estas cargas, inclusive porque não conhece a maior parte das cidades onde as mesmas teriam sido entregues.

A empresa Martins Comércio e Representações Ltda-me, CNPJ 52.410.354/0001-08 consta como sendo fornecedora de material elétrico, telha, piso, ferro, cimento, cal, tinta, tijolos e elementos vazados para uso na construção civil de ago/00 a abr/01, havendo recebido em cheques nominiais, de set/00 a out/01, o montante de R\$ 771.281,43.

Nas notas fiscais desta micro-empresa não constam os nomes do transportador, nem a identificação do veículo utilizado, apesar de parte do material ter sido, em tese, transportado de Barra Bonita a Sorocaba.

O endereço da sede da empresa está abandonado há anos, e se obteve, a informação de que a mesma havia quebrado.

O sócio-gerente desta micro-empresa, GILMAR MARTINS, localizado à Rua Maria Aparecida Sanches Alpointi, 94 — Distrito Industrial São Domingos — Barra Bonita/SP, negou haver recebido da Construtora Marimbondo Ltda, nem haver autorizado alguém a receber, os cheques emitidos em nome de sua empresa, quando isso lhe foi indagado.

A empresa Daisy Lúcia Martins-ME, CNPJ 02.878.724/0001-68 consta como sendo fornecedora de material elétrico, telha, piso, ferro, cimento, cal, tinta, tijolos e elementos vazados para uso na construção civil de out/99 a abr/01, havendo recebido em cheques nominiais, de jan/00 a out/01, o montante de R\$ 1.184.495,49.

As mesmas peculiaridades verificadas na empresa Martins Comércio e Representações Ltda-me são verificadas, também, junto à empresa Daisy Lúcia Martins.

Nesse caso, a sede desta empresa é composta de um escritório de duas salinhas e um banheiro (menos de 20 m2) à frente com um telheiro ao fundo (50 m2 aproximadamente), em uma rua sem asfalto nem guia, no Distrito Industrial São Domingos — Barra Bonita, indicando que jamais o material descrito nas notas fiscais poderia ter por ali circulado.

O Sr. Gilmar Martins apresentou-se como irmão da titular e como a pessoa responsável pelos negócios da Daisy Lúcia Martins-ME e assegurou que o que afirmou sobre a Martins Comércio e Representações Ltda-ME também valia para esta micro-empresa.

A empresa Márcio Daniel Sabino Lençóis Paulista-ME, CNPJ 03.895.872/0001-53 consta como sendo fornecedora de tinta látex e selador para uso na construção civil de nov/00 a dez/01 havendo recebido em cheques nominiais, de nov/00 a dez/01, o montante de R\$ 191.495,38.

Em algumas notas fiscais desta micro-empresa há identificação do veículo que transportou a mercadoria e o condutor.

O endereço da micro-empresa sempre se encontrava fechado, em três visitas que foram feitas ao local, assim, localizou-se o escritório que fazia a escrita contábil e este

apresentou os documentos. O titular compareceu à Agência da Previdência Social em Lençóis Paulista, assegurou que o livro caixa é de sua empresa e que as notas não lançadas neste também. Não soube informar quanto de fato recebeu da Construtora Marimbondo Ltda.

Várias notas fiscais de materiais supostamente vendidos à Construtora Marimbondo deixaram de ser contabilizadas, conforme discriminado pela auditoria fiscal, salientando que em todo o período a totalidade de recebimentos de outras empresas é inferior ao que teria sido recebido pela Construtora Marimbondo.

A contabilidade da Construtora Marimbondo Ltda registra que de 02/99 a 12/01 pagou aos quatro fornecedores citados, R\$ 2.803.339,51, por aquisição de materiais de construção. A fiscalização da Previdência Social sustenta que estes registros são falsos, no todo ou em parte.

Concluiu a auditoria fiscal que os valores não pagos a estes fornecedores em verdade foram pagos, sem inclusão na folha de pagamentos nem registro na contabilidade, aos empregados que efetivamente executaram as obras de responsabilidade da Construtora Marimbondo Ltda.

Pelas razões expostas, foi efetuado arbitramento da contribuição devida para a Previdência Social e para outras entidades, como determina a lei, o decreto e na norma.

A autuada apresentou defesa (fls. 27/34), onde alega que a autoridade fiscal recebeu, por meio de Mandado de Procedimento Fiscal – MPF, tão somente poder para realizar Diligência Fiscal, como consta expressamente do documento e seria certo que não lhe foi outorgada competência para fiscalização e emissão de auto de infração que seria uma forma de constituição de crédito previdenciário.

Pelo argumento acima, entende que o lançamento deve ser nulo em razão de ter sido emitido por autoridade incompetente.

Menciona o Auto de Infração nº 35.481.610-4 que foi fundamentado na ausência de apresentação de folhas de pagamento e GFIP – Guia de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social de empregados que teriam executados obras da autuada.

O citado Auto de Infração foi julgado pela então 4ª Câmara de Julgamentos do CRPS – Conselho de Recursos da Previdência Social que deu provimento ao recurso apresentado sob o argumento de que a não apresentação de folhas de pagamento e GFIP seriam infrações que possuiriam capitulações legais próprias, não cabendo a autuação por dispositivo legal genérico.

Entende a autuada que com a desconstituição da autuação acima, não poderia ser lavrado novo auto de infração.

Argumenta que foi anexado como motivação do Auto de Infração o "Relatório Fiscal de Desclassificação da Contabilidade" datado de 07 de agosto de 2002, assinado pelo Auditor Fiscal Luis Carlos Gomes Soares e que a ação fiscal que culminou com lançamentos, dos quais o Relatório acima identificado faz parte, se encerrou no mês de agosto do ano de 2002, através do TEAF (cópia em anexo).



Considera que novo lançamento para período já fiscalizado em ação fiscal anterior, somente poderia ocorrer com a refiscalização, o que não seria o caso dos autos, onde somente foi autorizado o atendimento de um auto de infração. Mesma essa última autorização totalmente improcedente.

Em relação a desclassificação da contabilidade, a questão estaria sendo discutida em lançamentos, os quais também foram objeto de recurso onde restaria demonstrado a ausência de razão ao auditor fiscal quando desconsiderou a contabilidade e efetuou os lançamentos.

Finaliza argumentando que as empresas que venderam as mercadorias à impugnante, emitiram notas fiscais, tudo dentro da normalidade, legalidade e realidade.

Pela Decisão Notificação nº 21.402.4/ 0044 /2007 (fls. 118/24), o lançamento foi considerado procedente.

A autuada apresentou recurso tempestivo (fls. 127/134) onde repete, em parte, as alegações de defesa.

É o relatório.



Voto

Conselheira Ana Maria Bandeira, Relatora

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

A recorrente apresenta preliminar no sentido de que haveria irregularidades no MPF e em decorrência disso, a auditoria fiscal teria lavrado o presente Auto de Infração sem a devida competência.

Não assiste razão à recorrente.

O Mandado de Procedimento Fiscal é um documento que tem como um de seus objetivos, garantir ao contribuinte que o mesmo está sendo submetido a um procedimento fiscal legítimo, de iniciativa do poder público, por meio de seus agentes, cuja competência está prevista em lei.

Ademais, há entendimentos no âmbito deste Conselho de Contribuintes no sentido de que supostas irregularidades no MPF não ensejam nulidade do lançamento, conforme se depreende do Acórdão nº 204-02.502 referente ao Recurso nº 130.790, assim ementado:

MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL. REGULARIDADE DO LANÇAMENTO. NULIDADE. DESCABIMENTO

É de ser rejeitada a preliminar de nulidade do lançamento baseada em supostas impropriedades no Mandado de Procedimento Fiscal, haja vista ser este um elemento de controle da administração tributária, sem força para afastar as competências legais atribuídas às autoridades fiscais, mormente quando se trata de auto de infração regularmente formalizado

A recorrente apresenta o argumento de que a presente autuação não poderia ter sido levada a efeito, face ao reconhecimento da insubsistência do AI nº 35.481.610-1 pela então 4ª Câmara de Julgamentos do CRPS – Conselho de Recursos da Previdência Social.

O citado Auto de Infração teve por fundamento o descumprimento da obrigação acessória prevista nos §§ 2º e 3º do artigo 33 da Lei nº 8.212 de 1991 c/c os artigos 232 e 233, § único do Regulamento da Previdência Social, aprovado pelo Decreto nº 3.048/1999, que consiste em a empresa deixar de exibir qualquer documento ou livro relacionados com as contribuições para a Seguridade Social ou apresentar documento ou livro que não atenda as formalidades legais exigidas, que contenha informação diversa da realidade ou que omita a informação verdadeira.

Segundo o Acórdão nº 832/2006, a autuação foi considerada insubsistente em razão de a empresa não haver apresentado folhas de pagamento e as guias de recolhimento do FGTS e informações à Previdência Social de obras.



Entendeu o colegiado que norma específica derogaria norma genérica, ou seja, por existir previsão específica para autuação quanto às folhas de pagamento e entrega de GFIP, a autoridade lançadora não poderia se valer de autuações genéricas, *in casu*, a fundamentação acima especificada.

A autuação em tela, por sua vez, se deu por fundamento legal diverso, pois refere-se ao descumprimento de obrigação acessória prevista na Lei nº 8.212/1991, art. 32, inciso II, combinado com o art. 225, inciso II e § 13 a 17 do Decreto nº 3.048/1999 que consiste em a empresa deixar de 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.

Como se vê, não se trata de nova autuação sob o mesmo fundamento, assim, não se pode dizer que a autuação presente seja substitutiva daquela considerada insubsistente pela 4ª CaJ do CRPS.

Cumprir dizer que enquanto não transcorrido o prazo decadencial, a auditoria fiscal pode realizar procedimentos fiscais que podem resultar no lançamento de contribuições devidas e não recolhidas, bem como na autuação por descumprimento de obrigações acessórias.

Além disso, não se pode dizer que houve revisão de lançamento ou refiscalização, uma vez que não houve a homologação por parte da auditoria fiscal, face à desconsideração da contabilidade efetuada o que ensejou, inclusive, lançamentos de contribuições apuradas segundo o critério da aferição indireta.

A recorrente alega que apesar de ter determinado a apresentação dos Livros Diário e Razão, o Auditor Fiscal, não os examinou, fato que ficaria provado com a juntada do Relatório de Desclassificação da Contabilidade, (motivação da autuação) datado de 07/08/2002, e firmado por outro Auditor Fiscal, ao invés de sua conclusão própria sobre a verificação da contabilidade.

Dessa forma ao proceder ao lançamento (Auto de Infração) a autoridade fiscal não analisou concretamente se a recorrente de fato descumpriu obrigação acessória. Simplesmente, se utilizou de Relatório Fiscal elaborado por outro Auditor no ano de 2002.

Não confiro razão à recorrente.

O fato da auditoria fiscal haver utilizado o Relatório de Desclassificação da Contabilidade elaborado em ação fiscal anterior, não significa que não tenha procedido à análise da contabilidade e não representa qualquer irregularidade.

Quanto ao mérito, observa-se que de fato são vários os elementos apresentados pela auditoria fiscal que demonstram que a recorrente lançou em sua contabilidade valores significativos de materiais cuja efetiva aquisição restou descaracterizada pela auditoria fiscal.

Além disso, a auditoria fiscal também demonstra que a mão de obra reconhecida pela recorrente seria incompatível com as obras executadas levando a inferir que houve omissão da verdadeira mão de obra utilizada sob a roupagem de materiais adquiridos.

Tal conduta se revela verdadeira simulação.

O Código Civil Brasileiro instituído pela Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002 regula a questão da simulação no Capítulo que trata da Invalidade do Negócio Jurídico e no inciso I do § 1º do artigo 167 temos o exato enquadramento da situação verificada pela auditoria fiscal, *in verbis*:

"Art. 167. É nulo o negócio jurídico simulado, mas subsistirá o que se dissimulou, se válido for na substância e na forma.

§ 1º Haverá simulação nos negócios jurídicos quando:

I - aparentarem conferir ou transmitir direitos a pessoas diversas daquelas às quais realmente se conferem, ou transmitem;

II - contiverem declaração, confissão, condição ou cláusula não verdadeira;

III - os instrumentos particulares forem antedatados, ou pós-datados"

Na definição de Clóvis Beviláqua, a simulação é uma declaração enganosa da vontade, visando produzir efeito diverso do ostensivamente indicado (Código Civil dos Estados Unidos do Brasil Comentado – 15ª Edição). Segundo Orlando Gomes, ocorre simulação quando em um negócio jurídico se verifica intencional divergência entre a vontade real e a vontade declarada, com o fim de enganar terceiro (Introdução ao Estudo do Direito – 7ª Edição).

Escudada no Princípio da Verdade Material e pelo poder-dever de buscar o ato efetivamente praticado pelas partes, a Administração, ao verificar a ocorrência de simulação, pode superar o negócio jurídico simulado para aplicar a lei tributária, aos verdadeiros participantes do negócio pois, de acordo com o art. 118, inciso I do CTN, a definição legal do fato gerador é interpretada abstraindo-se da validade jurídica dos atos efetivamente praticados pelos contribuintes, responsáveis, ou terceiros, bem como da natureza do seu objeto ou dos seus efeitos.

Não restam dúvidas de que todos os expedientes utilizados tinham por objetivo simular negócio jurídico, no qual a *intentio facti* se divorcia da *intentio iuris*, ou seja, a intenção das partes é uma, a forma jurídica adotada é outra.

Nesse diapasão, pode-se citar o entendimento de Heleno Tórres em sua obra Direito Tributário e Direito Privado – Autonomia Privada, Simulação, Elusão Tributária – Ed. Revista dos Tribunais – 2003 – pág. 371:

"Como é sabido, a Administração Tributária não tem nenhum interesse direto na desconstituição dos atos simulados, salvo para superar-lhes a forma, visando a alcançar a substância negocial, nas hipóteses de simulação absoluta. Para a Administração Tributária, como bem recorda Alberto Xavier, é desprocurando que tais atos sejam considerados válidos ou nulos, eficazes ou ineficazes nas relações privadas entre os simuladores, nas relações entre terceiros ou nas relações entre terceiros com interesses conflitantes. Eles são simplesmente inoponíveis à Administração, cabendo a esta o direito de superação, pelo regime de desconsideração do ato negocial, da

personalidade jurídica ou da forma apresentada, quando em presença do respectivo "motivo" para o ato administrativo, o ato simulado"

Assim, entendo que a auditoria fiscal, na presença de simulação não se obriga a permanecer inerte, pois tais negócios são inoponíveis ao fisco no exercício da atividade plenamente vinculada do lançamento, que no caso em tela encontra respaldo ainda no artigo 149, inciso VII do CTN que dispõe o seguinte:

"Art 149. O lançamento é efetuado e revisto de ofício pela autoridade administrativa nos seguintes casos:

VII - quando se comprova que o sujeito passivo, ou terceiro em benefício daquele, agiu com dolo, fraude ou simulação;"

Nesse sentido, depreende-se que a contabilidade da recorrente não registrou devidamente a totalidade dos fatos geradores de contribuições previdenciárias.

Quanto à alegação de que a desconsideração da contabilidade teria ensejado o lançamentos de contribuições com base no procedimento do arbitramento e que os mesmos estariam pendentes de apreciação, cumpre informar que lançamento objeto do recurso nº 150031 foi julgado procedente pela 1ª Turma Ordinária da desta Câmara que negou provimento ao recurso interposto, por meio do Acórdão nº 2401-00.982, cuja ementa transcrevo:

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias Período de apuração: 01/02/1999 a 30/09/2001 -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.

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 ter 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.

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.

RECURSO VOLUNTÁRIO NEGADO.

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

Voto no sentido de CONHECER do recurso e NEGAR-LHE PROVIMENTO.

É como voto.

Sala das Sessões, em 21 de outubro de 2010


ANA MARIA BANDEIRA - Relatora





MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
QUARTA CÂMARA – SEGUNDA SEÇÃO
SCS – Q. 01 – BLOCO “J” – ED. ALVORADA – 11º ANDAR EP: 70396-900 –
BRASÍLIA (DF) Tel: (0xx61) 3412-7568

PROCESSO: 36266.010546/2006-07

INTERESSADO: CONSTRUTORA MARIMBONDO LTDA.

TERMO DE JUNTADA E ENCAMINHAMENTO

Fiz juntada nesta data do Acórdão/Resolução 2402-01.282 de folhas ____/____.
Encaminhem-se os autos à Repartição de Origem, para as providências de sua
alçada.

Quarta Câmara da Segunda Seção

Brasília 8/12/2010

[Assinatura]

Marina Madalena Silva