



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 37322.000113/2006-86
Recurso Voluntário
Acórdão nº 2301-010.077 – 2ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 08 de dezembro de 2022
Recorrente CONSTRUTORA LR LTDA E OUTROS
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/1995 a 31/10/2005

AFERIÇÃO INDIRETA. CABIMENTO. CONTABILIDADE INIDÔNEA

Ocorrendo recusa ou sonegação de qualquer documento ou informação, ou sua apresentação deficiente, ou quando a contabilidade não registra o movimento real de remuneração dos segurados a seu serviço, do faturamento e do lucro, a fiscalização pode, sem prejuízo da penalidade cabível, inscrever de ofício importância que reputar devida, cabendo ao contribuinte o ônus da prova em contrário.

MULTA DE MORA

A multa de mora incidente sobre contribuições previdenciárias em atraso, é aquela prevista art. 35 da Lei n. 8.212/91.

ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

Período de apuração: 01/01/1995 a 31/10/2005

DECADÊNCIA. STF. INCONSTITUCIONALIDADE DE DISPOSITIVOS. LEI 8.212/91

O Supremo Tribunal Federal, através da Súmula Vinculante nº 08, declarou inconstitucionais os artigos 45 e 46 da Lei nº 8.212, de 24/07/91, devendo ser aplicadas as regras do Código Tributário Nacional, que prevê a decadência quinquenal, tanto pela regra estabelecida no art. 150, §4º do CTN, quanto pela disposição do art. 173, inciso I, do mesmo Codex

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer, em parte, do recurso apresentado pela Construtora LR Ltda. e não conhecer do recurso apresentado por CDHU – Desenvolvimento Habitacional e Urbano do Estado de São Paulo, rejeitar a alegação de decadência e, no mérito, negar-lhe provimento.

(documento assinado digitalmente)

Joao Mauricio Vital - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Flavia Lilian Selmer Dias - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Monica Renata Mello Ferreira Stoll, Wesley Rocha, Flavia Lilian Selmer Dias, Fernanda Melo Leal, Mauricio Dalri Timm do Valle, Joao Mauricio Vital (Presidente).

Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário interposto contra a Decisão-Notificação nº 21.423.4/0444/2006, que julgou o inteiramente procedente a NOTIFICAÇÃO FISCAL DE LANÇAMENTO DE DEBITO – NFLD - DEBCAD nº 37.797.346-1 (Obra CDHU Bariri — CEI 21.060.05223/79). A referida Decisão está assim ementada.:

OBRA DE CONSTRUÇÃO CIVIL. AFERIÇÃO INDIRETA. DECADÊNCIA. MULTA DE MORA. INCONSTITUCIONALIDADE.

1. Quando a contabilidade não registra o movimento real de remuneração dos segurados a seu serviço, do faturamento e do lucro, serão apuradas, por aferição indireta, as contribuições efetivamente devidas.
2. Aplica-se ao procedimento de aferição indireta a legislação vigente no momento do lançamento, por se tratar de normas de natureza procedimental.
3. A retificação de erros contábeis deve ser efetuada no exercício em que constatado, sendo vedada a substituição de livro contábil por outro já registrado.
4. O livros contábeis provam contra as pessoas a quem pertencem, ainda que a contabilidade tenha sido desconsiderada pela fiscalização.
5. O direito de a previdência apurar e constituir seus créditos extingue-se em 10 (dez) anos; art. 45, incisos I e II, da Lei n. 8.212/91.
6. A multa de mora incidente sobre contribuições previdenciárias em atraso é aquela prevista art. 35 da Lei n. 8.212/91.
7. Qualquer discussão em torno da inconstitucionalidade de normas legais deve ser debatida no âmbito do Poder Judiciário.

O crédito tributário lançado, correspondente ao período 07/1995 a 10/2005, refere-se à contribuição social relativa a parte devida pelo empregado (não descontada) e é parte devida pela empresa, inclusive para o financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrentes dos riscos ambientais do trabalho, conforme descrito no Relatório do lançamento (e-fls. 20 a 23), para as seguintes obras:

- 21.060.05223-79 - CDHU Bariri
- 21.060.05397-78 - CDHU Sumaré
- 37.740.01199-76 - CDHU Jacupiranga
- 50.003.18581-77 - CDHU S. Vicente

Os processos abaixo envolvem outros resultantes da mesma ação fiscal:

- Processo 37322.000108/2006-73 – Período de 07/1995 a 10/2005 – NFLD 35.797.345-3 - Não tem recurso voluntário contra última decisão de piso –

decisão piso manteve lançamento em parte, reconhecendo parcialmente a decadência.

- Processo 37322.000109/2006-18 – período de 03/1998 a 01/1999 – Favela do Embu – NFLD 35.797.352-6 – Julgado pelo Acórdão 2301-01.057 que deu provimento integral ao recurso voluntário reconhecendo a decadência do lançamento.
- Processo 37322.000110/2006-42 – período de 03/1998 a 01/1999 – Nova Formosa – NFLD 35.797.354-2 - Julgado por Acórdão DRJ que deu provimento à impugnação reconhecendo a decadência do lançamento.
- Processo 37322.000114/2006-21 - período de 03/1998 a 01/1999 – Julgado pelo Acórdão 2301-01.847 que deu provimento integral ao recurso voluntário reconhecendo a decadência do lançamento.
- Processo nº 37322.000115/2006-75 – período de 01/10/2005 a 31/12/2005 – obra contratada pela prefeitura de Taubaté – NFLD 35.797.348-8- Julgado pelo Acórdão 2302-01.895 que deu provimento parcial ao recurso de voluntário, excluindo a responsabilidade solidária do ente público.
- Processo 37322.000116/2006-10 – período 01/1995 a 08/2005 - NFLD 35.797.347-0 – Julgado pelo Acórdão 2301-01.531 que deu provimento integral ao recurso voluntário por reconhecer que não havia prova suficiente que justificasse a descon sideração da contabilidade e a aferição indireta. Houve apresentação de recurso especial para a CSRF e foi julgado improcedente por falta de apresentação de paradigma de divergência.

A ciência do lançamento foi em 27/12/2005 (e-fl. 190).

A impugnação da CONSTRUTORA LR LTDA foi apresentada em 06/01/2006 (e-fls. 91 a 109), alegando preliminar de cerceamento de defesa e decadência, no mérito ressalta a ocorrência de “refiscalização”, contesta a competência em que os lançamentos foram feitos, argumenta contra o arbitramento, contesta o cálculo da CUB e da multa moratória.

A pessoa jurídica solidária, CDHU – DESENVOLVIMENTO HABITACIONAL E URBANO DO ESTADO DE SÃO PAULO, não apresentou impugnação.

A impugnação apresentada pela contribuinte foi analisada pela Seção de Fiscalização, conforme documentos anexados às e-fls. 204 a 214. Foi dada ciência do documento à impugnante (e-fls. 222 e 223) e apresentada as contrarrazões às e-fls. 224 a 237.

O Acórdão apreciou a impugnação da CONSTRUTORA LR LTDA (e-fls. 243 a 256) e decidiu por não acolher os argumentos.

O contribuinte CONSTRUTORA LR LTDA tomou ciência do Acórdão do julgamento de primeira instância em 10/11/2006 (e-fl.263) e apresentou Recurso Voluntário em 11/12/2006 (e-fls. 275 a 291), recorreu dos mesmos tópicos já apresentados na impugnação

O contribuinte CDHU – DESENVOLVIMENTO HABITACIONAL E URBANO DO ESTADO DE SÃO PAULO tomou ciência em 13/11/2006 (e-fls. 262) e apresentou Recurso

Voluntário em 13/12/2006, (e-fls. 292 a 300), alegando em preliminar: ilegitimidade da CDHU para ser autuada, nulidade do auto de infração e decadência, no mérito: da ausência de responsabilidade da recorrente.

É o relatório.

Voto

Conselheira Flavia Lilian Selmer Dias, Relatora.

Admissão do Recurso

O recurso apresentado pela CONSTRUTORA LR LTDA é tempestivo e atende às demais condições de admissibilidade, portanto, merece ser conhecido, exceto quando a devolução de documento apreendidos, nos termos do título abaixo.

Não conheço do recurso apresentado pela CDHU- DESENVOLVIMENTO HABITACIONAL E URBANO DO ESTADO DE SÃO PAULO, devido à preclusão do direito de recorrer por não ter apresentado impugnação tempestiva.

Preliminar

Não devolução de documentos

A recorrente questiona a não devolução dos documentos apreendidos e cita um Ofício de nº 238/2006 que teria informado que os documentos não teriam sido devolvidos em razão de neles terem sido apurados indícios de fraude pela autoridade fiscal.

A questão suscitada pela recorrente não trata especificamente de fato ou motivo contra o lançamento do crédito tributário, mas de matéria que, embora relacionada, é acessória, trata de apreensão de documentos.

Não tem esse Conselho competência para determinar a devolução de documentos apreendidos, posto que a competência determinada no 25 do decreto nº 70.235 de 1972, trata da apreciação da exigência de tributo ou contribuição social, por esse motivo, não conheço do assunto.

Decadência

Com a edição da Súmula Vinculante nº 8, pelo Supremo Tribunal Federal, em 2008, foi declarada a inconstitucionalidade dos artigos sobre prescrição e decadência da Lei nº 8.212, de 1991. As contribuições previdenciárias passaram a ter seus prazos decadenciais contados da forma do art. 150 e 173, todos do Código Tributário Nacional - CTN.

A ciência do lançamento ocorreu em 27/12/2005, assim, qualquer que seja a forma de contagem do prazo decadencial, as competências anteriores à 11/1999, estão decaídas.

Nos termos da Instrução Normativa da Secretaria da Receita Previdenciária nº 2, de 2005, abaixo transcrita, no caso de obra regularizada, por informações prestadas em DISO, o início da contagem do prazo decadência inicia-se no mês de emissão do ARO.

IN SRP nº 2, de 2005

Art. 431. A partir das informações prestadas na DISO, após a conferência dos dados nela declarados com os documentos apresentados, será expedido pela SRP o ARO, em duas vias, destinado a informar ao responsável pela obra a área regularizada e, se for o caso, o montante das contribuições devidas, tendo a seguinte destinação:

I - uma via do ARO deverá ser assinada pelo declarante ou por seu representante legal e anexada à DISO;

II - uma via será entregue ao declarante.

§ 1º Caso haja contribuições a recolher e caso o declarante ou o seu representante legal se recuse a assinar, o servidor anotar no ARO a observação "compareceu nesta UARP e recusou-se a assinar", indicando o dia e a hora em que o sujeito passivo tomou ciência do ARO.

§ 2º No cálculo da área regularizada e do montante das contribuições devidas, se for o caso, será considerada como competência de ocorrência do fato gerador o mês da emissão do ARO, e o valor das contribuições nele informadas deverá ser recolhido até o dia dois do mês subsequente ao da sua emissão, prorrogando-se o prazo de recolhimento para o primeiro dia útil seguinte, se no dia dois não houver expediente bancário.

Conforme documentos anexados ao relatório fiscal, as obras de BARIRI e SUMARÉ não tiveram o documento ARO emitido, por conta de limitação do sistema, mas a regularização foi apurada por planilha na competência de 10/2005, não podendo se falar em decadência.

A obra de JACUPIRANGA (e-fl 53) iniciou-se em 01/06/2000 e encerrou-se em 05/2003 e a de SÃO VICENTE (e-fl. 64) iniciou-se em 01/01/2001 ainda estava em andamento na data de realização da fiscalização (2005), logo, as competências levantadas são todas a partir de 12/1999.

Portanto, não estava decaídas, permanecendo hígido o lançamento a elas relacionados.

Refiscalização

A recorrente se insurge sobre o uso do termo “discrecionário”, quando a decisão de piso analisou o argumento quanto a refiscalização. Arguiu que não se poderia, em nome da segurança jurídica, fazer nova fiscalização sobre período já lançado.

Em realidade, o contribuinte tirou do contexto o termo “discrecionabilidade” utilizado na decisão de piso. O parágrafo de conclusão da análise foi muito claro que não ocorreu “refiscalização”, nem qualquer ato que atente contra a segurança jurídica. A decisão de piso sobre o tópico, assim conclui:

7. Consoante item 2º da Apreciação Fiscal de fls. 189/199, a fiscalização da empresa, do período de 01/1994 a 08/2004, que inicialmente era para ser realizada numa única Ação Fiscal, foi desmembrada em duas Ações Fiscais: na primeira (MPF-F 09184741), foram lançados os valores para as obras com movimentação contábil no ano de 1994; na segunda (MPF-F 09259204), foram apurados os débitos existentes para as demais obras. Foi nesse sentido que a autoridade fiscal informou que a segunda Ação Fiscal é a conclusão da primeira. (grifo nosso)

A discricionariedade do fisco foi, tão somente, visando evitar a decadência do crédito tributário, desmembrar a ação em dois momentos distintos. No primeiro priorizou o crédito em vias de decair (até 1994), na segunda, completou a análise (demais débitos). Não há superposição de períodos. São ações complementares.

Mérito

No mérito as alegações do contribuinte são sobre a competência em que os débitos foram lançados, a utilização da aferição indireta, da tabela CUB utilizada, valores arbitrados e da multa moratória aplicada.

Aferição indireta

A decisão de piso deixa claro que a motivação para se proceder a apuração por arbitramento foi a inconsistência na contabilidade da empresa.

Aplicou-se ao caso o disposto no art. 33 da Lei 8.212, de 1991, com a redação dada pela Lei nº 10.256, de 2001, em razão de não registrar o movimento real das remunerações dos segurados, do faturamento e do lucro.

Segundo o art. 33, §6º falhas na contabilidade justificam o arbitramento:

Art. 33 Ao Instituto Nacional do Seguro Social – INSS compete arrecadar, fiscalizar, lançar e normatizar o recolhimento das contribuições sociais previstas nas alíneas a, b e c do parágrafo único do art. 11, bem como as contribuições incidentes a título de substituição; e à Secretaria da Receita Federal – SRF compete arrecadar, fiscalizar, lançar e normatizar o recolhimento das contribuições sociais previstas nas alíneas d e e do parágrafo único do art. 11, cabendo a ambos os órgãos, na esfera de sua competência, promover a respectiva cobrança e aplicar as sanções previstas legalmente.

(...)

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

§ 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, de acordo com critérios estabelecidos pela Secretaria da Receita Federal do Brasil, cabendo ao proprietário, dono da obra, condômino da unidade imobiliária ou empresa co-responsável o ônus da prova em contrário.

(...)

§ 6º Se, no exame da escrituração contábil e de qualquer outro documento da empresa, a **fiscalização constatar que a contabilidade não registra o movimento real de remuneração dos segurados a seu serviço, do faturamento e do lucro, serão apuradas, por aferição indireta**, as contribuições efetivamente devidas, cabendo à empresa o ônus da prova em contrário. (grifou-se)

O relatório “Escrita Contábil” anexado à e-fls. 42 a 47 do processo 37322.000108/2006-73, no item 5 (cinco) aponta diversos vícios encontrados no curso da mesma ação fiscal. O destaque é a existência de dois livros diários para o ano de 2001, o primeiro com registro em 30/09/2004, após o início da ação fiscal, e o outro relativo ao mesmo ano que tinha sido apresentado à fiscalização no plantão fiscal em 2003. O relatório aponta que não podem coexistir dois livros diários para o mesmo período, que a recomposição só no caso de extravio, deterioração ou destruição, fora esses casos, há impedimento de registrar novo livro contábil. Não se admite isso por erro ou fraude. Para erros está previsto na Norma Brasileira de Contabilidade, os itens 2.4.1 a 2.4.6, sobre retificação de lançamento.

Aduziu a impugnante, segundo relatório do Acórdão que apreciou a impugnação:

2.5. A mão-de-obra para execução da obra do barracão (letra "d", item 4 0 , do Relatório "A Escrita Fiscal"), foi fornecida pela empresa locadora do prédio, conforme contrato anexo. Deve-se destacar que essa fiscalização é feita a partir do ano de 1995, e mesmo que fosse realidade o relatado nos autos, o fato teria que ser desprezado.

2.6. Quanto às letras "a", "b", "c" e "e" do Relatório, a impugnante **procedeu à recomposição da contabilidade para adequá-la a realidade documental da empresa. Quanto à possibilidade de a contabilidade ser refeita, apresenta parecer do Professor Lopes Sá.**

2.7. O item 6 a 11 do Relatório trata questões relacionadas a **divergências de número de registro dos livros contábeis no Cartório de Registro** e também a falta de relato na certidão do Cartório de alguns livros registrados.

2.8. A Notificação não veio acompanhada de cópia da referida certidão, o que contraria o § 1º do artigo 29 da Lei n. 9.784/99. Diante da ausência do documento, requereu junto ao Cartório certidão que relacionasse todos os livros registrados, sendo que a fornecida a nossa empresa constou os livros 1.286, 1.287, 06 e 672. Portanto, **em relação ao item 6º, letra "c", não tem a empresa do que se defender.**

2.9. Quanto aos livros contábeis registrados sob n. 1.793, 1.794, 1.795, 1.352, 1.353, 1.354 e 1.355, **a autoridade fiscal ao proceder as anotações omitiu o primeiro número.** O que não se admite, é que essa falha seja usada para tentar induzir o julgador que os livros cujos registros não possuem o número da frente não foram apresentados fiscalização.

2.10. Quanto aos livros contábeis registrados sob n. 239 e 1.899, foram apresentados à fiscalização através de correspondência, que foi recebida em 16/12/05 e com termo de apreensão em 21/12/05. O que não se aceita é responsabilizar a empresa em fazer prova negativa impossível.

2.11. O item 12 do Relatório informa divergências entre dados extraídos da contabilidade da construtora em comparação a dados fornecidos pelo SIF. Acontece, porém, que as Declarações do Imposto de Renda já sofreram as necessárias retificações.

2.12. No item 13 do Relatório foram lançados valores que não correspondem realidade. Exemplificando, o cálculo feito para a obra - matrícula 21.060.05223/79 possui equívocos grandes quanto à mão-de-obra recolhida e transformada em metro quadrado: é casa popular, mas não se utilizou desse preço, e sim custo de casa comum; foram

excluídas da folha de pagamento atividades sem autorização legal; e mesmo após a exclusão de diversas funções da folha de pagamento, o saldo transferido para o ARO foi a menor que o apurado. Esses três itens não esgotam os equívocos cometidos.

2.13. Nos itens 14 e 17 do Relatório, devem ser excluídas as notícias relativas ao Partido dos Trabalhadores que a autoridade fiscal traz a este processo. O parecer do Professor Lopes Sá demonstra e prova que a contabilidade pode ser sim retificada, independentemente do PT querer e poder retificar a sua. (grifou-se)

No recurso, a recorrente transcreve texto da IBRACON, itens 39 a 50, com ponderações sobre a retificação de erros contábeis.

Aduz também que o item 8.9 da Decisão Notificação, que se refere a construção de um barracão, o fato gerador seria desde o início por conta do construtor, pois foi realizado por outra empresa. E trata também do item 8.19 da Decisão, que levanta uma dúvida se a certidão apresentada dos livros registrados (fls. 126) seria retificadora ou não da certidão apresentada no curso da ação fiscal (fls. 22 do processo 37322.000108/2006-73). Argumenta ainda que a dúvida da autoridade julgadora poderia ser resolvida por diligência sobre a questão.

Pelo princípio do livre convencimento motivado, não é necessário debater todos os pontos apresentado pelo contribuinte. O julgador pode livremente apreciar a validade das alegações do sujeito passivo, a partir da consistência do conjunto probatório trazido aos autos, no termos do art. 29 do Decreto nº 70.235.72.

Isso posto, em verdade, a questão de fundo se resume a dois pontos, qual a forma e o tempo em que poderiam ser realizadas correções da escrita contábil (no caso o livro diário) e se tal correção invalidaria o procedimento de aferição indireta. Lembrando que o relatório da fiscalização traz outros motivos apontados para inconsistência da contabilidade, em especial que os valores de faturamento apurados também apresentam divergências, contudo, basta um dos itens apontados ficar bem delimitado, para justificar o arbitramento.

A fiscalização sustenta a tese que o livro contábil é único, e que erros teriam que ser corrigidos pelas formas de retificação em períodos seguintes (estorno, transferência e complementação). A diligência realizada antes da decisão de piso reforça esse entendimento, quando em análise aos argumentos apresentados pela impugnação, em especial a alegação que poderia, por erro, refazer a escrituração, assim se manifesta.

É evidente que alguns erros podem ser corrigidos, ou reparados: um objeto furtado pode ser devolvido ao dono, mas uma pessoa assassinada nunca volta a viver. O estorno é a forma mais comum de correção de erros contábeis. O fundamental é que a lei e as normas contábeis não permitem que uma escrita contábil fraudada seja tida como passível de correção, por isso há a forma da correção, itens 22 a 25 do relatório A Escrita Contábil. **Se isso fosse possível nunca teria eficácia o parágrafo 6., do art. 33, da lei n. 8.212/1991: a cada omissão de receita ou gasto detectado pela fiscalização o contribuinte faria um novo livro diário; e a função do fiscal seria detectar, nunca haveria o apurar e lançar débito contra o sonegador.**

Este é o ponto crucial, quando a fiscalização **detecta que há inconsistência na contabilidade**, não é papel dela aceitar uma “retificação”, **é papel dela desconsiderar os documentos que não foram lançados conforme as normas comerciais e contábeis e apurar o “quantum” devido na forma da legislação tributária, no caso, na forma do §6º do art. 33 da Lei nº 8.212, de 1991.**

Agiu assim corretamente o fiscal. **Irrelevante para a julgar a controvérsia a forma como deveria ser retificado os erros ou falhas encontradas, e também se elas decorrem de simples erros ou por tentativa de fraude.** A forma de correção posterior do erro ou, ou tentativa de fraude, não é relevante aqui. O importante é que foi detectada inconsistências relevantes na contabilidade, **admitida pela fiscalizada, tanto que se propôs a refazer os lançamentos e juntou um parecer que “justificaria” tal procedimento, então está perfeitamente delimitado o disposto no §6º do art. 33 da Lei 8.212, de 1991, que a contabilidade apreciada pela fiscalização quando iniciou a ação fiscal não espelhava fielmente a realidade dos fatos,**

Logo, deve-se arbitrar os valores da contribuição social devida para a previdência. Esse regramento é justamente uma punição imposta pela lei para quem não realiza os lançamentos contábeis na forma prevista pela legislação comercial. Não há na legislação tributária, iniciada a ação fiscal, espaço para realizar “conformidade tributária”, sob pena, conforme ressaltou o relatório da fiscalização sobre os argumentos apresentados pelo contribuinte na impugnação, de esvaziamento do comando do §6º do artigo 33 da Lei nº 8.212, de 1991. No máximo há dispositivos legais que “amenizam” a aplicação de penalidade, cumpridos os requisito impostos pela lei.

Demais pontos de mérito levantados

Os demais pontos apresentados são similares aos apresentados no processo nº 37322.000108/2006-73, relativo ao debcad nº 35.797.345-3, que trata do lançamento de obrigação principal patronal, e terceiros, relativo ao período de 1995 a 2005. O processo foi apreciado pela DRJ através do Acórdão nº 16-33.466, em 2011, depois de cancelada a primeira decisão de primeira instância, por decisão do CAREF, e não foi apresentado recurso voluntário, sendo definitiva a decisão.

Por concordar com os argumentos apresentado naquela decisão, transcrevo-as aqui e passo a considerar como minhas próprias razões de decidir:

23.1. 1º Ponto: O Aviso para Regularização de Obra - ARO das casas populares não foi elaborado no programa padrão da Previdência Social, o que representa uma irregularidade.

23.1.1. A Autoridade Fiscal esclarece que a não utilização do intitulado programa oficial se deveu ao fato de que, por deficiência de sua programação, não estava permitindo a inserção de valores anteriores a 09/2000. Assim, tal deficiência, meramente operacional, foi sanada com a utilização de planilhas demonstrativas (fls. 80/96 – fls. 80/96 dig.), com aplicação da mesma metodologia de cálculo do programa oficial.

23.1.2. As planilhas utilizadas na presente Notificação, cujas bases de cálculo compõem o levantamento fiscal **ARS SALÁRIOS AFERIDOS CUB SOLIDARI** –competência 10/2005, referem-se às seguintes obras (casas populares – empreitada global):

- nº 7 - CDHU Bariri – CEI 21.060.05223/79; -

nº 21 – CDHU Sumaré – CEI 21.060.05397/78; -

nº 38 – CDHU Jacupiranga - CEI 37.740.01199/76; -

nº 39 – Parque Colina – Itatiba – Jofeje - CEI 37.910.00573/78; -

nº 40 - Taubaté Santa Tereza - CEI 37.740.04045/77; -

nº 41 – Taubaté rua Lindóia - CEI 37.740.04028/70 e -

nº 43 – Itatiba – Colina QD 23-24 - CEI 50.001.24356/74.

23.1.3. Não obstante terem sido feitas manualmente, tais planilhas (fls. 80/96 - fls. 80/96 dig.) observaram as determinações vigentes, infralegais que regulam a matéria: Ordem de Serviço INSS/DAF nº 161/97; OS INSS/DAF nº 116/94; OS INSS/DAF nº 165/97; Instrução Normativa INSS/DC nº 34/2000 e IN INSS/DC nº 69/2002. Assim, as referidas obras enquadraram, corretamente, as casas populares (H1-2QB).

23.1.4. Constatou-se, portanto, que tais dados permitiriam à Defendente o exercício do direito ao contraditório e ampla defesa, que restou inerte, não apontando qualquer mácula capaz de infirmar os cálculos apresentados pela Autoridade Lançadora.

23.2. 2º Ponto: Interpretou-se a Instrução Normativa INSS/DC nº 100/2003 de forma a sempre onerar o contribuinte: retroagindo a aplicação da referida IN quando da exclusão de atividades do CUB e da fórmula de cálculo na obtenção na área regularizada, o total do projeto, bem como da área a regularizar; e não retroagindo quanto à alíquota de 7%. A Impugnante requer a aplicação da Instrução Normativa nº 34/00 porque mais benéfica ao contribuinte.

23.2.1. O Auditor Notificante também esclarece que a utilização do percentual de 7% para apuração da remuneração do conjunto habitacional CDHU Bariri – CEI 21.060.05223/79 foi regulamentada pela Instrução Normativa INSS/DC nº 34, de 24/08/2000, portanto percentual válido para competências desde 09/2000. Assim, fica claro que a Autoridade Fiscal atendeu-se às normas que regem a aferição, não se identificando incorreções na sua aplicação (fls. 243 – fls. 259 dig.)

23.2.2. Ainda esclarece a Autoridade Fiscal (fls. 243– fls. 259 dig.), que não foi utilizado o critério da IN/DC nº 100/2003, mas sim, o contido no artigo 450 da IN/SRP nº 03/2005. Assim, não houve nenhuma alteração na fórmula de cálculo para obtenção da área regularizada, bem como na exclusão de atividades do CUB, em conformidade com a Ordem de Serviço nº 51/1992:

ORDEN DE SERVIÇO INSS/DARF Nº 51, DE 6 DE OUTUBRO DE 1992 "17.

Os recolhimentos das contribuições serão individualizados por obra, através de matrículas distintas, observado, quanto ao preenchimento da Guia de Recolhimento da Previdência Social -GRPS, o seguinte:

17.1 - Os recolhimentos relativos aos empregados do setor administrativo, do proprietário, dono de obra, construtora ou subempreiteira, serão efetuados em guia de recolhimento separada, observadas as instruções do manual de preenchimento da GRPS.

26. Os recolhimentos efetuados durante a construção de conformidade com o TÍTULO IV salário-de-contribuição, constante nas guias de recolhimento, pelo valor da mão-de-obra por metro, quadrado apurado na forma desta OS, mês a mês."

ORDEN DE SERVIÇO INSS/DAF Nº 165, DE 11 DE JULHO DE 1997 "

16 - O recolhimento das contribuições será individualizado por obra, mediante matrículas distintas, observado, quanto ao preenchimento da Guia de Recolhimento da Previdência Social - GRPS, o seguinte:

16.1-0 recolhimento relativo aos empregados do setor administrativo da empresa construtora, não construtora, dono da obra e empreiteira/subempreiteira será efetuado em GRPS distinta, observadas as instruções do manual de preenchimento da GRPS.

32.1 - Será convertido em metro quadrado o salário-de-contribuição:

a) contido em GRPS própria da empresa referente à obra;" INSTRUÇÃO

NORMATIVA INSS/DC Nº 18 - DE 11 DE MAIO DE 2000 - DOU DE 12/5/2000

"Art. 13. O proprietário, o dono da obra, o incorporador e a empresa construtora responsável pela obtenção da matrícula efetuarão o recolhimento das contribuições de forma individualizada por obra, inserindo no recolhimento somente as contribuições incidentes sobre a remuneração dos segurados empregados utilizados na obra, observando, quanto ao preenchimento da Guia da Previdência Social - GPS, as orientações constantes do Anexo II desta IN e do Manual de Preenchimento da GPS aprovado pela Ordem de Serviço.

Art. 58. A apuração do valor da remuneração dos segurados na obra de construção civil de responsabilidade de pessoa jurídica, com base na área construída e no padrão da obra, será procedida nos termos do ato normativo que estabelece critérios e rotinas para a regularização de obra de construção civil de responsabilidade de pessoa física.

§ 2º Será convertida em metro quadrado a remuneração:

I - contida em GRPS/GPS e na GFIP com comprovante de entrega, relativa à remuneração da mão-de-obra própria empregada na execução da obra."

INSTRUÇÃO NORMATIVA INSS/DC Nº 69 - DE 10 DE MAIO DE 2002 - DOU DE 15/5/2002

"Art. 90. Para apuração do valor da mão-de-obra empregada na execução de obra de construção civil, serão utilizadas as tabelas do CUB, divulgadas mensalmente na Internet ou na imprensa de circulação regular pelos Sindicatos da Indústria da Construção Civil (SINDUSCON), da respectiva localidade ou da respectiva unidade da Federação onde esteja localizada a obra.

§ 7º O salário-de-contribuição decorrente da mão-de-obra relacionada aos custos constantes do Anexo I não poderá ser aproveitado para abater o valor das contribuições aferidas com base no CUB.

RELAÇÃO DE PROFISSIONAIS NÃO-INCLUÍDOS NO CUB, SEGUNDO NBR 12.721:

1. - Engenheiro;
2. - mestre de obra;
3. - encarregado;
4. - vigia;
5. - almoxarife;
6. - auxiliar de almoxarife;
7. - apontador;

8.- demais administrativos da obra."

23.2.3. Assim, ao contrário do alegado pela Impugnante, não foi utilizado critério mais severo em relação à aplicação das instruções normativas ou ordens de serviço.

Tais instruções normativas não inovam a ordem jurídica, são comandos da administração para a aplicação da Lei.

23.2.4. Além disso, as referidas normas vêm sendo editadas e repetidas ao longo dos anos. A própria aplicação da IN/SRP nº 3/2005 prevê a exclusão da folha de pagamento das remunerações relativas às atividades de vigia noturno, motorista, engenheiro, almoxarife, mestres de obras, operador de máquinas, encarregado, tratorista, auxiliar de escritório e cozinheiro, dentre outras. Portanto, a aplicação da IN/SRP nº 3/2005, especialmente no que tange ao direito reclamado, não trouxe nenhum prejuízo ao contribuinte.

23.3. 3º Ponto: No período de 01/1995 a 08/2002, para os projetos de casas populares, foi utilizada a tabela CUB com valor muito acima daquele que deveria ter sido utilizado para esse tipo de construção. Acresça-se que, para a Impugnante, tais projetos (referentes às obras de Bariri e Sumaré) deveriam sofrer aferição pelo valor do contrato, e que 20% foi fixado pelo INSS, não sendo a contribuição efetivamente devida e o que deve ser arbitrado seriam os salários dos empregados que comprovadamente trabalharam e que o débito seja tornado improcedente.

23.3.1. Observe-se que, conforme apontado pelo Auditor-Fiscal, é obrigação do contribuinte elaborar escrita contábil que informe toda a remuneração dos empregados que executaram a obra. Quando assim não procede, a lei autoriza à Fiscalização apurar, por aferição indireta, essa remuneração; assim dispõe o parágrafo 4º, do art. 33, da Lei nº 8.212/1991. Neste ponto, também são inteiramente válidas as considerações já apresentadas nos itens 21.4 a 21.11 do presente Voto.

23.3.2. A Autoridade Fiscal informa que a remuneração da mão-de-obra utilizada foi apurada com base na área construída, no caso das obras de CEI 21.060.05223/79, CEI 21.060.05397-78 e CEI 50.003.18581/77, porque a Construtora é responsável pela remuneração de todos os empregados que as executaram (empreitada global).

23.3.3. Quanto ao questionamento da utilização da tabela CUB, cabe esclarecer que a Fiscalização da Receita Federal do Brasil se vale do valor do CUB como parâmetro de arbitramento de débito na Construção Civil, por ser um indicador dos custos nacionalmente aceito. O CUB (Custo Unitário Básico da Construção Civil), que representa o montante dos materiais e mão-de-obra necessários para a execução de um metro quadrado de obra de acordo com os diversos padrões definidos pela Associação Brasileira de Normas Técnicas – ABNT, é calculado pelos Sindicatos da Indústria da Construção Civil SINDUSCON, mensalmente, com base nos preços de tais itens, praticados na região em que o mesmo é apurado; tem por fundamentação a NBR nº 12721, razão pela qual é utilizado como dado razoável e confiável para apurar a mão de obra empregada e, conseqüentemente, a incidência das contribuições previdenciárias, quando o lançamento precisa ser feito por meios indiretos.

23.3.4. Observe-se, ainda, que é a Lei nº 8.212/91 que estabelece as alíquotas de contribuição e respectivas bases de cálculo, tratando-se de procedimento obrigatório para o Agente Fiscalizador, dado o caráter vinculatório do lançamento, conforme artigo 142, parágrafo único do Código Tributário Nacional. Como a Impugnante não demonstrou qualquer aplicação incorreta dos dispositivos legais, não procedem, também neste tópico, suas alegações.

23.4. 4º Ponto: Não se justifica a aplicação de critérios de arbitramento previstos na OS/IAPAS/116/94, normativo esse que sequer teve publicação.

23.4.1. Em adição a tudo já tratado, tal alegação da Impugnante é equivocada, uma vez que o ato normativo em questão (Ordem de Serviço INSS/DAF nº 116, de 13/10/1994) foi publicado no DOU em 13/10/1994, entrando em vigor na data de sua publicação, conforme seu artigo 28:

"28. Esta Ordem de Serviço entra em vigor na data de sua publicação, produzindo efeitos a partir de 1º de novembro de 1994, revogadas a OS/INSS/DAF nº 88 de 27.08.93. e as demais disposições em contrário."

(grifos originais)

Multa moratória

A recorrente solicita redução de 50% (cinquenta por cento) na multa moratória, por entender a aplicação ao caso do §4º do art. 35 da Lei nº 8.212, de 1991.

A decisão de piso assim analisou a questão:

8.43. Para as competências a partir de 12/1999, a multa a ser aplicada para pagamento após o decurso do prazo de quinze dias do recebimento da notificação é de 30%, podendo ser reduzida para 15% **nas hipóteses previstas no § 4º, do artigo 32, da Lei 8.212/91.**

8.44. Consoante § 4º, do artigo 32, da Lei n. 8.212/91, a multa de mora será reduzida em cinquenta por cento **na hipótese de as contribuições terem sido declaradas em GFIP, ou quando se tratar de empregador doméstico ou de empresa dispensada de apresentar o citado documento.**

8.45. **O lançamento por arbitramento não se encontra relacionado em nenhuma das hipóteses previstas para redução da multa de mora em cinquenta por cento.** Desta forma, a impugnante não se enquadra em nenhuma das hipóteses previstas. (grifou-se)

O argumento da recorrente é que como se trata de um lançamento por arbitramento, ela não teria como prever a situação, então tal fato se amoldaria a parte do comando legal que trata de dispensa de apresentar o citado documento.

Nos termos do art. 111 do CTN, legislação que trata de exclusão do crédito tributário devem ser interpretadas literalmente. Neste caso não há margem para que o aplicador do direito "amplie" por interpretação, o que a norma exprime literalmente.

É o caso aqui. A norma (neste caso o §4º do art. 35 da Lei nº 8.212, de 1991), não tratou da situação de arbitramento. Não cabe ao aplicador do direito interpretar por analogia e ampliar o disposto como "dispensada de apresentar o citado documento" para alcançar os casos de arbitramento. Esta correta a decisão de piso que não reconheceu a aplicação da redução do desconto de 50 % por falta de previsão legal para tanto.

Conclusão

Por todo o exposto, voto em CONHECER, em parte, do recurso apresentado pela Construtora LR Ltda. e NÃO CONHECER do recurso apresentado por CDHU – Desenvolvimento Habitacional e Urbano do Estado de São Paulo, REJEITAR a alegação de decadência e, no mérito, NEGAR-LHE provimento

(documento assinado digitalmente)

Flavia Lilian Selmer Dias

Conselheiro Nome do Relator, Relator.