



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

Processo nº 10120.005187/2007-18
Recurso nº 999.999 Voluntário
Resolução nº **2403-000.171 – 4ª Câmara / 3ª Turma Ordinária**
Data 17 de julho de 2013
Assunto CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS
Recorrente MAIA E BORBA S.A.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

RESOLVEM os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, **em converter o processo em diligência.**

CARLOS ALBERTO MEES STRINGARI - Presidente

Paulo Maurício Pinheiro Monteiro – Relator

Participaram do presente julgamento, os Conselheiros Carlos Alberto Mees Stringari, Ivacir Júlio de Souza, Paulo Maurício Pinheiro Monteiro, Marcelo Freitas Souza Costa e Maria Anselma Coscrato dos Santos. Ausente, justificadamente, o Conselheiro Marcelo Magalhães Peixoto.

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário apresentado contra Acórdão nº 03-32.778 – 6ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento de Brasília - DF que julgou procedente em parte a autuação por descumprimento de obrigação principal, NFLD – Notificação Fiscal de Lançamento de Débito nº. 37.055-351-9 com valor consolidado inicial de R\$ 577.395,90 retificado para R\$ 343.998,33.

O crédito previdenciário se refere às contribuições previdenciárias destinadas à Seguridade Social correspondente às parcelas devidas pela empresa, incluindo o financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho- SAT/RAT, à parte dos segurados empregados e as destinadas a Terceiros - outras entidades e fundos, lançado na competência 09/2006.

De acordo com o Relatório Fiscal, fls. 99/110, o lançamento foi arbitrado mediante aferição indireta da área construída na obra denominada Residencial Ipê Amarelo, matrícula CEI 39.380.01948/78, correspondendo a 11.713,98 m².

Ainda o Relatório Fiscal informa que o contribuinte atua como empresa do ramo de construção civil, estabelecida em Goiânia, com empreendimentos localizados em Goiás e em outras Unidades da Federação, bem como a exploração concomitante de outras atividades empresariais, tais como: concessão para exploração de terminais rodoviários e gerenciamento e administração de shoppings centers. Na atividade de construção civil a empresa executou obras por administração, por empreitada total e por incorporação. Prestou também serviços, realizou empreitadas parciais e executou pequenas obras.

O Relatório da decisão de primeira instância, às fls. 1108, relaciona os motivos da desconsideração da contabilidade que determinou então o procedimento de arbitramento:

a) A empresa deixou de exibir diversos livros e documentos em sua integralidade relacionados com as contribuições previdenciárias tais como: (Livro "Diário" do exercício de 2006; folhas de pagamento relativas às obras, planilha fls. 112/116; Livros de Inspeção do Trabalho, planilha fls. 118; notas fiscais de empreiteiras e cooperativas de trabalho, planilha fls. 120/289; notas fiscais dos prestadores de serviços mediante cessão de mão de obra, contratados pela empresa; notas fiscais de serviços prestados pela empresa mediante cessão de mão de obra;

b) No período abrangido pelos exercícios do ano de 2002 a 2005 (Livros Diários nº 51 a 62; 64 a 66, 69 a 78), a empresa não. escriturou sua contabilidade com a identificação por centros de custo que, no caso das construtoras, representa cada urna das obras realizadas, prejudicando a precisa apuração da real movimentação de remuneração dos trabalhadores de cada obra edificada. Além disso,

após reconhecer a irregularidade praticada, não logrou êxito em corrigir a situação, tendo em vista não ter observado o disposto na Instrução Normativa nº 002, de 2006, do Departamento Nacional de Registro de Comércio, cópia da legislação às fls. 291/293;

c) Nos exercícios de 2003 e 2004 constatou-se que a empresa possui uma terceira escrituração contábil referente a uma re-ratificação da ratificação (Livros Diários nº 63, 67 e 68). Também nesses documentos houve escrituração em títulos impróprios (custos de uma obra registrados em outras);

d) Em diversos exercícios foram identificados lançamentos incorretos em relação às rubricas que deveriam ter sido escriturados, fls. 298/311;

e) Nos exercícios de 2003 e 2005 identificou-se escriturações de despesas relativas a obras lançadas nas contas de despesas administrativas (5.02.42) e administração do terminal rodoviário de Goiânia (5.02.40), conforme planilha, fls. 313;

f) Nos exercícios de 2004 e 2005 apurou-se lançamentos de despesas com mão-de-obra administrativa contratada para trabalho junto à entidade Obras Sociais do Centro Espírita Irmão Aureo (menores aprendizes), lançadas na obra de reforma e ampliação do terminal rodoviário de Goiânia, conforme planilha, fls. 315;

g) No exercício de 2000 a empresa deixou de registrar em sua contabilidade as notas scais nos 2551 a 2555, emitidas pela prestação de serviços ao Consórcio Rodoviário Intermunicipal S/A — CRISA, alegando tratar-se de substituição de faturamento de exercícios anteriores, em função de extravio de notas fiscais emitidas em 1998;

h) Nas competências 10/2000 a 01/2001 detectou-se resumos de folhas de pagamentos contendo discriminação de rubricas não encontradas nas folhas de pagamentos ordinárias e sem os descontos previstos na legislação previdenciária. Tais documentos foram apreendidos mediante a lavratura do ÁGD i) Nos exercícios de 2000 a 2005 identificou-se inúmeras folhas de pagamentos com divergência na contabilização, conforme planilha, fl. 381, tendo sido anexadas diversas cópias das folhas correspondentes, fls. 383/493;

J) Nos exercícios de 2000, 2001 e 2003, constatou-se diversas obras com competências em que foram efetuados pagamentos de concreto usinado sem, entretanto, qualquer lançamento • de remuneração da mão-de-obra relacionada ao evento, planilha fls. 495;

k) Nos exercícios de 2000 a 2006 diversas notas fiscais relativas a materiais e serviços empregados na execução de várias obras ou serviços, contudo, não foram identificados, na contabilidade, os correspondentes registros do faturamento destas obras, conforme cópias de diversos documentos, fls. 497/559;

l) Nos exercícios de 2000 a 2004 verificou-se que a empresa mantém registro de pequenas obras — DPOGR. Tais controles, entretanto, apresentam incoerência, pois há competências com lançamentos de

vale transporte e auxílio alimentação (PAT) se In, contudo, registrar folhas de pagamentos, conforme planilha fls. 561/563;

m) Nos exercícios 2000 a 2002 apurar-se-á a mesma ocorrência citada no item anterior, isto é, lançamentos de vale transporte e auxílio alimentação sem registro de folhas de pagamento em diversas obras, conforme planilha, 565/570;

n) Nos exercícios 2000 a 2002 a empresa efetuou diversos lançamentos, registrando custos em obras com carta de habite-se já emitida, isto é, encerradas, tendo sido observados registros de salários, vales transportes e auxílio alimentação, conforme planilha e fotocópias das cartas de habite-se, fls. 572/583;

O Relatório Fiscal aponta que, constatadas as irregularidades apontadas, considerando-se que tais procedimentos comprometeram a avaliação da real movimentação da remuneração paga aos segurados empregados, houve a aferição da base de cálculo das contribuições de acordo com a previsão legal contida no § 4º do art. 33 da Lei nº 8.212, de 1991, bem como o § 3º e 6º.

Ainda, em relação ao critério adotado para aferição da base de cálculo, o Relatório da decisão de primeira instância aponta:

Conforme já mencionado, o critério adotado para aferição da base de cálculo foi o cálculo proporcional à área construída da obra do "Residencial Ipê Amarelo", matrícula CEI nº 39.380.01948/78, de acordo com os procedimentos previstos na legislação previdenciária, executada pela notificada em regime de empreitada global, correspondendo à 11.713,98 m², de acordo com o relatório fiscal, devidamente evidenciado pelo Aviso de Regularização de Obra — ARO, fls. 585/588, tendo sido deduzidos da notificação os valores recolhidos pela empresa e identificados, em seu conta corrente na matrícula da obra, fls. 589; pela corno as notas fiscais relacionadas ao uso de concreto usinado, planilha à fl. 590/591; e os valores recolhidos e relacionados aos prestadores de serviços (empregados e cooperativas), planilhas às fls. 592/594.

O período objeto da NFLD, conforme o Relatório Discriminativo Sintético de Débito - DSD, é de 01/09/2006 a 30/09/2006.

Conforme o Aviso para Regularização de Obra – ARO, às fls. 1092, a data de emissão do ARO é de 30/09/2006 corresponde à data de início da obra, que é de 01/02/2004, e à data de término da obra, que é de 31/03/2006.

A Recorrente teve ciência da NFLD no dia 28.06.2007, conforme fls. 01.

Contra a autuação, a Recorrente apresentou impugnação tempestiva onde alega, conforme o Relatório da decisão de primeira instância:

Preliminarmente 1) Questiona a exigüidade do tempo para apresentação da impugnação, fato que prejudicou a defesa, dificultando e impedindo a agilidade da mesma;

2) Os auditores-fiscais recusaram-se a entregar à impugnante os arquivos da ação fiscal em meio magnético (CD), o que tornou maior a dificuldade, impedindo que o trabalho de defesa fosse realizado com a precisão, agilidade e meios necessários;

Erros de direito e de fato na desconsideração da contabilidade 3) O prazo para apresentação do Livro Diário de 2006 (um dos fundamentos para o arbitramento) tem início apenas em 31/07/2007, sendo assim, a empresa não estaria obrigada a apresentar a contabilidade do ano de 2006, tendo em vista o último TIAD expedido ter sido lavrado em 01/02/2007, evidenciando a ausência de fundamento para o arbitramento;

4) Ao contrário do que afirma a fiscalização, as folhas de pagamentos das diversas obras indicadas no item 5.1.b do relatório fiscal foram apresentadas, razão pela qual foram anexadas à presente impugnação;

5) Não compreende o conteúdo da informação prestada pela fiscalização no item 5.1.2 do Relatório Fiscal — Planilha elaborada com a relação de Notas Fiscais de Empreiteiras com o seguinte layout: notas fiscais apresentadas pela empresa, notas fiscais não Apresentadas e a diferença apurada; beira como a Relação de Notas Fiscais das Cooperativas de Trabalho, com layout idêntico;

6) Não entende os objetivos que levaram os agentes do fisco a escreverem os subitens 5.1.1 e 5.1.2 do Relatório Fiscal ora fustigado. Em um momento reclamais da falta de detalhamento na escrituração, em seguida, a empresa apura centro de custo detalhado também pelo custo líquido, sem que haja qualquer proibição para assim proceder. Evidenciando a contradição, os agentes do fisco informam que o procedimento não pode ser aceito.

7) Não concorda com a posição adotada pela fiscalização de que a contabilidade não foi escriturada por centros de custo. A empresa tem bastante tempo no mercado e i passou por diversas fiscalizações. Nessas oportunidades, sua contabilidade sempre foi considerada regular. Afirma que a decisão tomada pela autoridade lançadora baseou-se em avaliação pessoal com excesso de rigor e comodismo em busca de facilidades. A prova de que a escrituração está identificada por centros de custo está no Recibo de Entrega de Arquivos Digitais e Relatório de Resumo de Validação de Arquivo, anexos ao pedido de re-análise, protocolado em 05/10/2006, conforme documentos anexados à impugnação;

8) Questiona o fato de a contabilidade estar sendo desconsiderada no lançamento da presente notificação, contudo, em outros lançamentos (Notificação Fiscal de Lançamento de Débito (NFLD's 37.096.656-2, 37.055.353-5, 37.055.346-2), os registros contábeis ram utilizados corno base para cobrança pela fiscalização;

9) Em outros momentos, a contabilidade foi apresentada à fiscalização previdenciária que autorizou a emissão de Certidões Negativas de Débitos, regularizando 30, das 34 obras autuadas. Nessas oportunidades não houve argüição de que a escrituração contábil estaria em desacordo com as exigências legais. Assim, demonstra-se que quase a totalidade das obras submeteram-se ao crivo da

fiscalização mediante exame da contabilidade e da documentação necessária para aferir a regularidade das obras. Tal circunstância evidencia o arbítrio exagerado dos agentes fiscais ao desconsiderarem a contabilidade da impugnante, imputando débito astronômico apenas por escolher o caminho mais fácil para conduzir seus procedimentos;

10) Não procede a informação prestada pela fiscalização de que os livros 63, 67 e 68 são re-ratificações de escriturações anteriores. Esses documentos foram reimpressos em razão do extravio dos originais, tendo sido observados todos os preceitos contidos nas normas do DNRC. Os livros foram registrados na Junta Comercial com a mesma numeração, mas com protocolos diferentes. A nota de extravio foi devidamente publicada e registrada. O livro 63 refere-se ao período de 01 a 09/2003. Entretanto, por erro material, os livros 64, 65 e 66, abrangeram o mesmo período, contudo, os lançamentos feitos nestes são idênticos àqueles presentes no livro 63. O mesmo erro repetiu-se nos livros 67 e 68. Além disso, essas observações combinadas com a manifestação acerca da ausência de centros de custo, demonstram que os agentes fiscais nem tocaram os livros apresentados, pois se assim tivessem feito teriam percebido que os mesmos tratavam-se de reimpressão dos valores lançados nos demais;

11) Em relação à informação prestada no item 5.3 do Relatório Fiscal, a empresa afirma que a escrituração foi refeita consoante orientação da auditora Vanuza de Oliveira Leme coro o objetivo de obter a Certidão Negativa de Débito da obra CAIPE, matrícula nº 39.380.01.948/78;

12) Quanto ao item 5.14, os menores aprendizes prestaram serviços na administração da obra RODEX, tendo sido efetuados lançamentos no sistema para pagamento dos encargos decorrentes de tal prestação;

13) As autuações lavradas pela Delegacia Regional do Trabalho caracterizam vínculo empregatício após o exaurimento das instâncias administrativas de julgamento. Ademais, nos casos específicos, as decisões proferidas até o momento foram favoráveis à impugnante;

14) Referente ao item 5.6, ao contrário, do que afirma a fiscalização, as folhas de pagamentos das obras foram exibidas e estão totalizadas de acordo com a legislação previdenciária. A existência de eventuais divergências decorre da necessidade de emissão de folhas complementares que atendem situações específicas (rescisão de contrato de trabalho, rescisão complementar, dissídios ou acordos coletivos, pendências judiciais, etc);

15) Afirma que instruções normativas não obrigam o contribuinte, tendo em vista o Princípio da Legalidade vigente no país, 16) No item 5.10 deve ser destacado que o Vale Transporte e o Programa de Alimentação do Trabalhador não são fatos geradores de contribuições previdenciárias;

17) Em relação ao item 5.9, registre-se que à presunção de legitimidade do atos administrativos é limitada, relativa e a utilização de indícios apenas não produz os resultados que a fiscalização pretende ao desconsiderar a contabilidade da impugnante;

18) Ainda no item 5.9, as siglas utilizadas pela impugnante para identificação das obras são mais do que suficientes para serem utilizadas pela fiscalização;

19) Registra que houve caracterização de desvio de poder à medida que os agentes fiscais tinham a intenção premeditada de prejudicar a defendente.

20) A inexistência de registro de folhas de pagamentos na conta DPOGR ocorreu por se tratar de pequenas obras, serviços de curto prazo prestados por empregados cuja atividade não completava o ciclo mensal, isto é, muitas obras de pequeno porte prestadas pelos mesmos empregados cuja remuneração era contabilizada na folha de pagamento da Administração;

21) Os registros de custos em obras encerradas, item 5.11, são justificados pelo fato de as obras executadas pelas empresas de construção serem garantidas por 5 anos após seu término, sendo naturais e necessários os pequenos reparos que surgem durante esse período, tais como: vazamentos, infiltrações, déficits de materiais, conserto de pinturas, etc;

Cerceamento de defesa 22) Não foram apresentadas explicações detalhadas dos fatos que motivaram os agentes fiscais a apurarem as contribuições previdenciárias por arbitramento. Além disso, a fiscalização limitou-se a afirmar que a base de cálculo foi lançada conforme determina a Instrução Normativa nº 3, de 2005, demonstrando, assim, a falta de clareza e precisão do relatório fiscal, situação que caracteriza cerceamento de defesa;

23) A obra foi executada em período; anterior (02/2002 a 07/2006), demonstrando que os auditores fundamentaram a apuração do crédito previdenciário em ato normativo que não existia à época da ocorrência dos fatos geradores;

24) A edição de diversos atos normativos durante o período de execução da obra não pode prejudicar o contribuinte, tendo em vista que o art. 146 do CTN disciplina que a mudança de critérios jurídicos adotados pela autoridade administrativa somente pode ser efetivada em relação a fatos ocorridos após a introdução dos novos critérios;

Ausência de motivação para a aferição indireta 25) A aferição indireta somente é autorizada nas condições específicas previstas na Lei nº 8.212, de 1991, art. 33, §§ 3º e 4º isto é, quando houver recusa da exibição, sonegação e apresentação deficiente de documentos, tendo sido demonstrado que tais ocorrências não acontecerem durante a ação fiscal;

26) A notificação é nula pela falta dos elementos essenciais para o arbitramento: fundamentação legal precisa, transparência, lógica de apuração da base de cálculo, compatibilidade de valores e relatório discriminado e circunstanciado;

27) Os valores pagos a título de mão-de-obra terceirizada não foram deduzidos totalmente, superestimando a contribuição apurada na

Notificação Fiscal de Lançamento de Débito (NFLD), conforme demonstrado em planilha anexa;

28) Os valores de mão-de-obra de terceiros contidos nas notas fiscais com retenção e acompanhadas de guias de recolhimento não foram deduzidas, conforme demonstrado em planilha anexa;

29) Os valores lançados nas NFLD's 37.096.656-2 e 37.055.345-4, referentes aos valores de cessão de mão-de-obra com notas fiscais não apresentadas e com guias não apresentadas, respectivamente, considerados de responsabilidade da Administração, devem ser deduzidos nos cálculos da presente notificação;

30) Não foram aplicados os redutores de 50% ou 75%, conforme o caso, nas áreas de playground, jardim, garagem, varanda, quintais, etc;

Legalidade e deveres instrumentais tributários 31) Só a lei poderia criar deveres instrumentais (obrigações acessórias) e estes não se confundem com os tributos especificamente (obrigações principais), circunstância que não 'j' • autoriza aos agentes do fisco, nas hipóteses de descumprimento de tais deveres, aumentar o pagamento dos tributos. O descumprimento da obrigação acessória tem apenas o efeito de aplicação de sanção.

32) Desta forma, em decorrência dos comprovados erros de direito e erros de fato, da não observância aos princípios da razoabilidade e da proporcionalidade - os auditores erraram na avaliação dos fatos que motivaram a desconsideração da contabilidade, razão pela qual requer a improcedência ou a declaração de nulidade do presente lançamento.

Concluindo, requer a declaração de invalidade do lançamento tributário ou sua retificação, tendo em vista os erros de cálculos praticados pela não dedução dos valores relativos à mão-de-obra terceirizada.

Pleiteia, ainda, a realização de perícia na contabilidade para que seja verificada a adequação às exigências do Conselho Federal de Contabilidade e do Regulamento da Previdência Social, tendo sido indicado a HEU Assessoria contábil, na pessoa de seu dirigente, Prof. José Ubiratam Costa.: Júnior, CRC-GO 11.520, bem como a análise dos documentos que comprovam os recolhimentos, fls. 734/942.

Após a Impugnação, houve a impetração de Aditamento à Impugnação, conforme o Relatório da decisão de primeira instância:

Em 16/08/2007, a empresa protocolizou aditamento à impugnação, fls.946/950, repetindo diversas manifestações de inconformidade apresentadas na impugnação.

Além disso anexou algumas cópias do projeto da obra em epígrafe (Residencial Ipê Amarelo), fls. 955/960, procurando demonstrar o direito de serem aplicados os redutores de 50% e 70% previstos nos artigos 444 e 449 da Instrução Normativa SRP nº 2003, de 2005. Afirma, também, o seguinte:

- 1) Erros grosseiros foram cometidos pelas autoridades fiscais, pois lançaram valores indevidos na notificação NFLD na medida em que deixaram de descumprir o art. 449, que prevê a redução de 50% ou 75%, nas áreas de playground, pilotis, garagem, varanda, quintais etc. Circunstância que, conforme documentos anexos, fariam com que a área construída a ser arbitrada fosse reduzida para 3.135,26 m², fl. 947;
- 2) Não é possível admitir o arbitramento como foi realizado pela fiscalização, invertendo o ônus da prova, tendo em vista o lançamento ser procedimento vinculado, afastando-se dos princípios básicos do Direito;
- 3) O Relatório Fiscal não é claro e preciso, conforme determina a legislação ; pois omite os procedimentos, o raciocínio lógico e os dispositivos legais e a sua correlação com os fatos que ensejaram a apuração, inexistindo autorização para o procedimento de aferição indireta do crédito tributário;
- 4) O art. 448, inciso I, da IN 3/05, ; determina que será convertida em área regularizada a remuneração contida em NFLD ou LDC relativas à obra. Dessa forma, os valores de remuneração de mão-de-obra com Ud, os em notas fiscais relativas desta obra, lançados em NFLD da Administração, deverão ser de lá expurgados ou de cá considerados como dedução, sob pena de se cobrar tributo duas vezes sobre o mesmo fato gerador (bis in idem). Apresenta a:, plantas para verificação da área construída e aplicação da redução, fls. 861/863;
- 5) A autoridade fiscal usou critérios diferentes para aferir indiretamente o valor da remuneração da mão-de-obra empregada na obra: nesta NFLD usou a área construída e aplicou tabela do CUB; nas NF£Ws da Administração (DEBCAD nº 37.055.356-0, 37.096.655-4 e 37.096.656-2) usou as notas fiscais aplicando a retenção.

Houve solicitação de Diligência Fiscal, conforme o Relatório da decisão de primeira instância:

Em 14/09/2007, os autos do processo foram baixados em diligência, fls. 964/966, com o objetivo de a autoridade lançadora manifestar-se, de forma conclusiva, acerca das alegações proferidas pela empresa, especificamente o fato de a fiscalização ter deixado de considerar as notas fiscais (mão de obra terceirizada, artigos 447 e 448 da Instrução Normativa SRP nº 3, de 2005) para efeito de dedução do valor apurado no lançamento, superestimando, assim, o valor devido pelo contribuinte (planilha às fls. 616/617, cópias de notas fiscais e guias de recolhimento, NFLD's 37.096.656-2 e 37.055.345-4), bem como acerca da alegação de não terem sido aplicados os percentuais de redução previstos nos artigos 444 e 449 da Instrução Normativa SRP nº 3, de 2005.

Ressalte-se que no tocante aos valores relacionados na planilha à fl. 616/617, elaborada pela defendente, não foram apresentados quaisquer comprovantes de recolhimentos das retenções, nem as GFIP's tendo sido observado que estes valores e aqueles representados pelas cópias de notas fiscais e guias apresentadas na impugnação não

constam i dos lançamentos efetuados nas NFLD n°s 37.096.656-2 e 37.055.345-4.

Antes da resposta da Auditoria-Fiscal à Solicitação de Diligência Fiscal, a empresa protocolou um segundo Aditamento à Impugnação, apresentando mais documentos para serem analisados, conforme o Relatório da decisão de primeira instância:

Razões de fato e de Direito 1) Conforme já aduzido na impugnação - a quantidade excessiva de impugnações e provas a se produzir - o legislador fixou o prazo de 30 dias para uma autuação e não para cinquenta e uma - e com fundamento no art. ~ 6, §§ 40, alínea V e 60, do Decreto 70.235/72, requer sejam apreciadas todas as provas carreadas aos autos. O princípio da verdade material, contemplado na Lei 9.784/99, nos artigos 3º e 38, dá o suporte legal à essa afirmação;

2) A impossibilidade de apresentação dos documentos na impugnação se justifica pela quantidade exagerada de notificações fiscais e nas declarações dos fiscais quando justificam os oito meses de ação fiscal no estabelecimento da impugnante "nesta Capital, com empreendimentos localizados neste Estado e em outras unidades da Federação, bem como a exploração concomitante de outras atividades empresariais" (item 2 do Relatório Fiscal) "tendo em vista o volume e complexidade das operações realizadas pela "empresa " (subitem 5. 2 do Relatório Fiscal);

3) Mesmo demonstrada a impossibilidade de apresentação dos documentos na impugnação por motivo de força maior, ad argumentandum, a solução para a aparente antinomia entre a limitação à atividade probatória trazida pelo § 4º do art. 16 do Decreto 70.235/72 e o art. 38 da Lei 9.784/99 que dispõe que requerimentos probatórios possam ser feitos até a tomada da decisão, deve ser a de prevalecer o art. 38 da Lei 9.784/99, que confere uniformidade ao sistema processual administrativo federal, malgrado o caráter específico do Decreto;

4) Não se pode levar às últimas consequências a regra atualmente vigente no § 4º do art. 16 do Decreto 70.235/72 que está a mitigar a aplicação de um dos princípios mais caros ao processo administrativo que é o da verdade material. É nesse sentido a jurisprudência.

Excesso de exação 5) Conforme já demonstrado na impugnação, os agentes fiscais cometeram excesso de exação lançando duas vezes sobre a mesma remuneração suposto crédito tributário. Daí, não há como evitar que seja ressaltada, em todas as oportunidades, a tese de que o mesmo fato gerador foi lançado duas vezes;

6) Apresente NFLD 37.055.351-9 foi apurada core base na área construída e aplicação da tabela CUB (item 6, do Relatório Fiscal), conforme consta de Aviso para Regularização de Obra expedido pelos fiscais. Assim, a Remuneração da Mão-de-obra Total - RMT despendida para construir o Residencial Ipê Ainarelofoi calculada' e lançada nesta notificação fiscal (IN 3, art. 443);

7) Repetindo o que já havia informado, destaca que foram lavradas em ~~desfavor da impugnante~~ as NFLD n° 37.096.655-4, 37.096.656-2 e

37.055.345-4 com base na 'retenção' sobre notas fiscais de serviços prestados por terceiros, nas quais se inclui remuneração de mão-de-obra relativa à execução da obra Residencial Ipê Amarelo, sem que os valores fossem aproveitados e transformados em área regularizada. No momento em que os fiscais lavraram esta NFLD, com base na área construída, todas as remunerações da mão-de-obra necessárias para executar a obra foram lançadas;

8) Não aproveitar as remunerações de mão-de-obra contidas nas notas fiscais emitidas por serviços prestados por terceiros nesta obra e lançadas nas NFLD nº 37.096.655-4, 37.096.656-2 e 37.055.345-4 considerando-as como área regularizada, significa cobrar duas vezes o mesmo tributo, pois o fato gerador é o mesmo, 9) O art. 447 c/c art. 448, inciso I, da IN 3, impõe que os valores lançados nas três 4LD acima relativos às remunerações de mão-de-obra contida em notas fiscais de serviços prestados nesta obra sejam deduzidos da RMT "para efeito de apuração do valor da contribuição previdenciária devida";

10) As remunerações de mãos-de-obra; desta obra, lançadas em outras NFLD não foram aproveitadas, convertidas em área regularizada. Ao assim agir, os agentes do fisco praticam excesso de exação inaceitável cobrando a mesma obrigação duas vezes em NFLD distintas;

11). Todos os documentos citados acima estão em poder do fisco. À comprovação das alegações aplica-se o art. 37 da Lei 9.784/99:

Notas fiscais com guias de recolhimento 12) Sem prejuízo da alegação de bis in idem e conseqüente improcedência do lançamento, anexa-se como prova a mais do equívoco dos agentes do fisco, 'Planilha Notas Fiscais e GPS' que relaciona as notas fiscais e respectivas guias de recolhimento que se requer sejam juntadas aos autos. A planilha, para melhor identificação da elisão do débito, foi elaborada da mesma forma que os fiscais elaboraram a planilha "Cessão de mão-de-obra - NFs não apresentadas" que acompanhou o Relatório Fiscal, bem como diversas guias de recolhimento e notas fiscais, fls. 975/1078, Perícia 13) Requerida na impugnação inicial, explicita-se os quesitos da perícia referentes aos exames das afirmações dos fiscais quanto à desconsideração da escrituração contábil da impugnante I. Os procedimentos de escrituração contábil adotados pela empresa forma incisa todos os princípios contábeis geralmente aceitos'-e praticados"?

II. A escrituração contábil da empresa; identifica as obras por centros de custos?(subitem 5.2 do Relatório Fiscal).

III. A empresa lança em títulos próprios os fatos geradores das contribuições, conforme determina o art. 32, inciso II, da Lei 8.212/191? (subitem 5.2 do Relatório fiscal).

Concluindo o aditamento, além dos pedidos já formulados na impugnação (v.g. improcedência do lançamento), requer-se sejam os recolhimentos apresentados e as remunerações de mãos-de-obra, desta obra, lançadas em outras NFLD, convertidos em área regularizada e excluídos os valores das competências decaídas.

Segue a resposta da Auditoria-Fiscal à Solicitação de Diligência Fiscal, conforme o Relatório da decisão de primeira instância:

Prazo de duração da ação fiscal.

a) O longo prazo de duração da ação fiscal - de 25 de outubro de 2006 a 28 de junho de 2007 (oito meses) - deveu-se, entre outros; aos seguintes motivos: a) porte da empresa (mais de 50 obras para serem analisadas); b) atividades empresarias diversificadas (construtora, incorporadora, prestadora de serviços, exploração de terminais rodoviários e gerenciamento e administração de shoppings centers); c) período fiscalizado extenso (01/2000 a 09/2006); complexidade da documentação; dificuldades criadas pela empresa, tendo em morosa e deficiente apresentação dos documentos solicitados;

b) A empresa conhecia e participou ativamente do processo de levantamento ; apuração e constituição do crédito previdenciário. Durante o tempo em que a empresa esteve sob ação fiscal, os empregados do setor contábil, do setor de pessoal e da área administrativa, bem como a procuradora e setor jurídico da empresa, eram permanentemente informados dos procedimentos de auditoria fiscal. -Sempre que solicitados, prestávamos as informações relativas aos procedimentos fiscais em andamento, Dos valores apurados C) Tendo em vista as diversas irregularidades cometidas pela empresa, não restou a esta junta fiscal senão o procedimento da desconsideração da contabilidade e a apuração das contribuições previdenciárias, tomando-se por base o cálculo da mão-de-obra empregada proporcional à área construída e ao padrão de execução da obra, conforme consta do relatório fiscal integrante à presente NFLD (fls. 99/598). No cálculo do crédito previdenciário foram considerados, para determinação dos valores devidos, os ,dispositivos contidos na Instrução Normativa nº 312005, especificamente os artigos 447 e 448;

d) As notas fiscais relativas à prestação de serviços e guias da previdência social anexadas pela empresa em sua defesa - fls. 735/942 e 975/1078 (aditamento à impugnação), trazem situações que devem ser observadas de acordo com os citados artigos da IN nº 3/2005, como se segue:

i. As notas fiscais envolvendo período compreendido até a competência setembro de 2002, com vinculação inequívoca a obra, foram objeto de conversão em área regularizada, conforme define o art. 447, II, "c" e § 2º da referida IN;

ii. As notas fiscais, qualquer que seja a data de sua emissão que não tragam comprovação de sua vinculação com a obra (notas fiscais sem identificação da aplicação nesta obra), não foram consideradas para efeito de retificação do débito;

iii. As notas fiscais envolvendo período a partir de outubro de 2002, com vinculação inequívoca à obra, não foram consideradas para efeito de retificação do valor da notificação, tendo em vista a IN 3/2005 condicionar o aproveitamento do crédito à mão-de-obra constante da GFIP específica do prestador dos serviços.

e) Para melhor entendimento do procedimento fiscal adotado, foi elaborada planilha "Análise de NFS apresentadas na defesa" integrante da presente informação, fls. 1087/1090, contendo

detalhamento das notas fiscais e valores apropriados como mão-de-obra empregada, conforme define a legislação previdenciária, a serem convertidos em área regularizada para retificação do débito. A mesma planilha detalha os documentos não considerados, bem como seus respectivos motivos.

f) Os levantamentos representados pelas NFLD 37.096.656-2 e 37.055.345-4 somente poderiam ser aproveitados para reduzir o lançamento da presente notificação, mediante a comprovação do recolhimento da retenção incidente sobre os serviços prestados mediante cessão de mão-de-obra, bem como 'da vinculação inequívoca com a obra executada e a remuneração constatare das GFIP dos prestadores de serviços pertinentes a cada obra, a serem comprovados nos autos; circunstâncias que não ocorreram:

i. O débito constante da NFLD 37.096.656-2 refere-se aos valores de retenção (11% sobre o valor bruto das notas fiscais) não recolhidos, que foram identificados a partir de relação fornecida pela própria empresa, devidos em função da contratação de serviços terceirizados mediante cessão de mão-de-obra. O referido processo, acompanhado das respectivas impugnações, foi devidamente analisado e retificado, sendo a empresa cientificada, via postal, mediante AR - Aviso de Recebimento;

ii. A NFLD 37.055.345-4 refere-se aos valores de retenções sobre notas fiscais apresentadas (documentos físicos vistos pela fiscalização durante a ação fiscal), porém, da mesma forma;;sem recolhimentos da retenção efetuada.

iii. Em ambos os casos, de acordo com a Instrução Normativa acima transcrita, para o aproveitamento dos mencionados documentos para transformação em área regularizada dependem da comprovação 'do recolhimento da retenção para as competências até setembro de 2002 (Art. 447, II, c) e da remuneração constante na GFIP do prestador de serviço, referente à obra em questão, a partir de outubro de 2002 (Art. 447, III).

g) Quanto à não aplicação dos percentuais de redução no cálculo da contribuição previdenciária relativa à obra, tal procedimento não foi possível à época, vez que, embora intimada à apresentação do projeto da obra, conforme o Termo de Intimação para Apresentação de Documentos - TIAD, cópia anexada às fls. 68/72, emitido em 19/10/2006, a empresa não apresentou este documento durante a ação fiscal. Como já foi relatado, a empresa dificultou o trabalho de auditoria fiscal deixando de apresentar boa parte da documentação solicitada pela fiscalização.

h) Com a apresentação do projeto da execução, fls. 955/960, foi efetuado novo cálculo • emitindo novo Aviso de Regularização de Obra — ARO, fls. 1092/1095, considerando as áreas redutoras nos termos do art. 449 da Instrução Normativa nº 3, de 2005. Dessa forma, foram considerados 3.732,57 m² com redução de 50% e 412,82 m² com redução de 75%, conforme tabela demonstrativa à fl. 1085. A área total permaneceu em 11.713,98 m²;

i) No que pertine à consideração das notas fiscais de prestadores de serviços quando do cálculo da contribuição previdenciária, cabe salientar que a Instrução Normativa trata a matéria da seguinte forma: 51 i. De fevereiro de 1999 a setembro de 2002 - o valor retido com base nas notas fiscais emitidas pelas contratadas, quando não tenha sido apresentada GFIP, dividido por 0,368 para apuração da correspondente remuneração. (Art. 447, II, "c" e § 2º da IN 3/2005);

ii). A partir de outubro de 2002 - somente as remunerações declaradas em GFIP referente à obra, como comprovante de entrega e desde que comprovado; o recolhimento dos valores retidos correspondentes. (Art. 447, III, da IN 3/2005 j) No decorrer da ação fiscal, por várias vezes, a empresa foi informada da necessidade de apresentação de tais documentos (Notas Fiscais, GPS e GFIP) para verificação da mão-de-obra tomada de prestadores de serviços (terceirizados). Não tendo a empresa atendido às solicitações da fiscalização, não foi possível à época da ação fiscal, apurar todos os valores relativos aos créditos das obras de construção civil. A partir dos elementos inseridos na defesa procedemos à consideração dos valores relativos as notas fiscais conforme planilha anexa.

k) As conversões sobre os valores das notas fiscais de prestação de serviços com vinculação inequívoca à obra até a competência setembro de 2002, de acordo com a IN 3/2005, foram consideradas na retificação deste débito.

l) Com base nos valores constantes do novo Aviso para Regularização de Obra - ARO em anexo, retificamos o débito originário de R\$ 414.855,51 para R\$ 258.295,80, acrescidos de multa e juros previstos na legislação.

Consta, às fls. fl. 1096, que o sujeito passivo teve ciência das informações prestadas pela Auditoria-Fiscal em resposta à Solicitação de Diligência Fiscal, tendo sido devolvido o prazo para que apresentasse novas manifestações, mas não houve a apresentação de qualquer manifestação da parte.

Após análise dos autos, a **decisão de primeira instância** proferida no Acórdão nº 03-32.778 – 6ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento de Brasília - DF julgou procedente em parte a autuação, conforme a Ementa a seguir:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS Período de apuração: 01/09/2006 a 30/09/2006 **CONSTRUÇÃO CIVIL. AFERIÇÃO INDIRETA.**

A falta ou a deficiência da contabilidade, bem como a omissão de informações requeridas pela fiscalização, autorizam a apuração da base de cálculo do lançamento por aferição indireta, utilizando o 'critério proporcional à área construída para apuração dos valores devidos a título de mão de obra.

CONTRADITÓRIO E AMPLA DEFESA. NULIDADE O exercício do contraditório e da ampla defesa foi assegurado mediante intimação válida, ao sujeito passivo, do lançamento devidamente instruído com relatório fiscal contendo descrição clara e precisa dos fatos geradores, dos fundamentos legais, das contribuições devidas e do período.

CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA.

Preterição do direito de defesa decorre de despachos ou decisões e não da lavratura do ato ou termo como se materializa a feitura do auto de infração sendo incabível a alegação de cerceamento de defesa se nos autos existem os elementos de provas necessários à solução do litígio e a infração está perfeitamente demonstrada e tipificada.

PERÍCIA. INDEFERIMENTO.

Afastada a hipótese de necessidade de realização de perícia quando os autos elementos de prova presentes nos autos permitem a formação de convicção do órgão julgador.

RECOLHIMENTOS. SERVIÇOS TERCEIRIZADOS. APROVEITAMENTO.

A partir de 02/1999, somente serão convertidos em área regularizada os recolhimentos feitos por terceirizados referentes a remunerações por serviços prestados em obra de construção civil que estejam declaradas em GFIP.

PRINCÍPIO DA LEGITIMIDADE. ÔNUS DA PROVA.

O ato administrativo se presume legítimo, cabendo à parte que alegar o contrário a prova correspondente, A simples alegação contrária a ato da administração, sem carrear aos autos provas documentais, não desconstitui o lançamento.

VERDADE MATERIAL E TIPICIDADE A busca da verdade material pressupõe a observância, pelo sujeito passivo do seu dever de colaboração para com a Fiscalização no sentido de lhe proporcionar condições de apurar a verdade dos fatos. O lançamento de acordo com as normas vigentes e regentes do tributo exigido atende integralmente) requisito da tipicidade da tributação.

INCONSTITUCIONALIDADE. ILEGALIDADE. ÂMBITO ADMINISTRATIVO.

À autoridade administrativa é vedado o exame da constitucionalidade ou legalidade de ato normativo em vigor.

Impugnação Procedente em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte

Inconformada com a decisão, **a Recorrente apresentou Recurso Voluntário**, combatendo a decisão de primeira instância e reiterando os argumentos deduzidos em sede de Impugnação, em síntese:

(i) Requer a nulidade do Acórdão.

A decisão de primeira instância deixou de apreciar a alegação de que o entendimento da junta fiscal contraria o entendimento . de todos os outros fiscais que fiscalizaram a recorrente.

(ii) Cerceamento de defesa.

(iii) Contabilização por centro de custo

2. A interpretação dos fatos que levaram os nobres auditores a desconsiderarem a contabilidade da impugnante não se consubstancia em situações materiais efetivas.
3. Uma a uma, todas as circunstâncias narradas pela junta fiscal para desconsiderar a contabilidade da recorrente foram - rebatidas nas impugnações. No entanto, somente os argumentos da junta fiscal foram, acatados incondicionalmente; já os argumentos, justificativas e explicações da recorrente só foram mencionados no relatório.
4. A circunstância da junta fiscal identificar as obras realizadas pela recorrente, assim como todos os outros fiscais que examinaram-lhe a contabilidade, mostra que os fatos contábeis e todos os fatos geradores de contribuições previdenciárias relativos às obras são registrados; em contas individualizadas.
5. Os agentes do fisco afirmam no subitem 5.9 do relatório fiscal anexo à NFLD que "os indícios levam ao entendimento de que obras ou serviços foram executados sem os devidos registros contábeis"(sgo). Indícios, Senhores julgadores, indícios. A presunção de legitimidade dos atos do fisco é limitada, relativa, não é absoluta. Indícios no Direito Tributário não são figuras aptas a produzir resultados.

(iv) Princípio da imparcialidade

5. Resistiram, sob a complacência da DRJ/BSB, a corrigir o erro de lançar duas vezes a contribuição de terceiros com base em notas fiscais de prestação de serviços em obras cuja contribuição total foi lançada em NFLD das próprias obras e também lançadas em outras três NFLD utilizando como artifício para enganar métodos diferentes de aferição indireta.
6. Os autos de infração citados pelo relator como procedentes foram julgados apenas na primeira instância, ainda não foram avaliados por este Colendo Conselho cuja imparcialidade é reconhecida.
7. Por que o órgão julgador de ~primeira instância administrativa não julga importante registrar os diversos erros cometidos -pela junta fiscal, que fizeram com que os autos fossem baixados em diligência mais de um' a vez, e o crédito lançado retificado várias vezes? Porque o órgão julgador não observa ,o PRINCÍPIO DA IMPARCIALIDADE.
8. A junta fiscal errou quando não cumpriu o que determina o art. 449 da IN 3, não reduzindo as áreas, mas isso não é importante para a DRJ/BSA registrar. Aliás, foi registrado como erro da recorrente:

10. Apenas mais um: no item 5.9.1. do relatório fiscal afirmam: "evidenciando a utilização de empregados, sem contudo, haver registro de escrituração de folhas de pagamento". O registro de pequenas obras — conta DPOGR, existe exatamente para registrar, dentre outros fatos menores, quantificados em função do porte da empresa, serviços de curto prazo prestados por empregados a terceiros sem que se complete o ciclo mensal, especificamente em serviços realizados em obras e que terminam muito ante do final do mês. Em outras palavras: prestam serviços a várias obras dentro do mês. Essa mão-de-obra, conforme art. 162 de IN 3, abaixo transcrito, é escriturada na folha de pagamento da Administração, pois não há como registrar estes serviços em folhas específicas, como quer entes do fisco.

(v) Arquivos digitais da ação fiscal — Ausência de Motivação

1. O item 8 da Manifestação aos esclarecimentos "Enquanto a junta fiscal não entregar os arquivos digitais com as planilhas da ação fiscal, restará configurado inadmissível cerceamento de defesa, pois impede que as impugnações sejam realizadas com a precisão e os meios necessários"; não foi apreciado no voto. Foi somente citado no relatório, fl. 1.110, item 2.

2, Espera-se, sempre, que o órgão julgador exerça o controle da legalidade e legitimidade dos lançamentos e profira suas decisões motivadas de acordo com sua convicção, formada a partir da subsunção dos fatos à lei, com independência, imparcialidade e responsabilidade, sob condição de justificar a própria existência.

5. A não entrega dos arquivos digitais contendo a planilha com dados e informações sobre a apuração de valores que dizem respeito à recorrente é outra prova contundente do evidente cerceamento de defesa. O fisco cria normas obrigando o contribuinte a entregar arquivos digitais de seu interesse, mas esquece das normas que obrigam todos os servidores públicos (art. 116, Lei 8.112/90) e Princípios constitucionais, dentre eles o da Moralidade.

6. Foram solicitadas as planilhas em meio digital que informam milhares de bases de cálculo, entregues impressas, com erros que resultaram nas diversas retificações do débito. E o relator, mesmo tendo mencionado o requerimento da recorrente, fl. 1.110, não apreciou, não julgou a matéria.

(vi) Inversão do ônus da prova: dever da prova

4. A previsão legal de arbitrar o crédito não dispensa o dever do fisco de produzir prova e não cria presunção de onipotência. A regra, tanto no processo judicial quanto no administrativo é a de que o autor tem o ônus de provar o fato constitutivo.

7. Assim, mesmo quando se trata de arbitramento, o fisco tem a obrigação e o dever de produzir as provas, as razões de fato e de direito que justificam o crédito lançado, assim como os cálculos,

raciocínios e fundamentos legais da apuração da quantia devida. Ausentes esses pressupostos, o direito - de defesa está comprometido.

(vii) Princípio da ampla competência decisória - apreciação de inconstitucionalidades

3. Qualquer limitação à atividade jurisdicional desenvolvida pelos órgãos administrativos de julgamento, inclusive pronunciar-se sobre inconstitucionalidade e ilegalidade de norma tributária é injustificável, inconstitucional. O processo administrativo está garantido e equiparado ao processo judicial pela Constituição Federal que não lhe limita a atuação.

(viii) Aplicação Retroativa da Legislação Tributária - Princípio da Segurança Jurídica

1. Quanto à aplicação da IN 3, a recorrente não escreveu em lugar algum que ela foi revogada. Então, porque a transcrição do art. 48 da Lei 11.457/2007? A recorrente se posiciona quanto ao âmbito de aplicação das instruções normativas e vigência. É isso, Senhores Julgadores do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, à falta de argumentos jurídicos lógicos, racionais para enfrentar de frente as questões postas a deslinde, o órgão julgador de primeira instância tergiversa.

7. A IN 03, assim como as demais normas da SRP, é generalista "Dispõe sobre normas gerais de tributação previdenciárias .. "em flagrante conflito com os princípios do art. 7º. da Lei Complementar 95/98, trata de normas de natureza material e processual indistintamente.

8. Ora, a recorrente, quando faz alegações'quanto a irretroatividade das leis, não se refere às normas de natureza processual.

(ix) BIS IN IDEM

2. Inicia-se com a importante informação de que a obra foi executada no período de 02/2004 a 03/2006.

3. Após digressões, onde se comenta que a IN 03105 tem "o intuito de regulamentar a lei que a construção ,civil "sempre apresentou inúmeras dificuldades..."; faz-se ensinamentos de como "deva submeter-se ao regime de aferição indireta, citação e transcrição de dispositivos da IN 03, escreve-se que "Conforme pode ser observado na legislação aplicável, no período de 0211999 a 0912002, os critérios para que o valor eventualmente recolhido a título de retenção pudesse se aproveitado e deduzido no arbitramento da são:...". (sgo)

4. A leitura do trecho de onde se extraiu as pérolas acima, fl. 1.127, e outros trechos do acórdão nº 03-32.778, deixa a impressão de que se

trata de mais um complemento ao Relatório Fiscal Anexo a NFLD e não de uma decisão.

9. De acordo com o órgão julgador administrativo de primeira instância (DRJ/BSA) uma instrução normativa do fisco tem o intuito de regulamentar a lei! Que lei uma instrução normativa regula? Em nosso ordenamento jurídico a competência para regulamentar lei é privativa do Presidente da República mediante a edição de Decreto (art. 84, IV, da CF).¹¹ A primeira questão é a que configura inadmissível bis in idem quanto às contribuições de terceiros, relativas a esta, obra que também foram lançadas nas NFLD nº 37.096.655-4, 37.096.656-2 e 37.055.345-4.

12. A segunda questão é a do aproveitamento de recolhimentos efetuado por terceiros para a obra e seus requisitos impostos por norma infralegal (instrução normativa).

13. Em um momento o acórdão se refere à conversão em área regularizada e seus critérios (art.447 da IN3), para depois, copiando a junta fiscal, afirmar que "em relação às notificações relacionadas a retenção dos 11% destacado na emissão das notas fiscais dos prestadores - NFLD 37.055.345-4, 37.096.655-4, 37.096.654-2, todas as notas fiscais e quaisquer documentos que puderam ser vinculados a quaisquer das obras analisadas durante o procedimento fiscal, foram deduzidas daquela notificação" (sgo). A qual notificação se refere o julgador? Quais notas fiscais? Quais documentos? De qualquer forma não foi deduzido nesta NFLD nenhum dos valores lançados nas três NFLD por retenção.

20. Veja-se ainda que a legislação aplicável no período de 05/1999 a 09/2003, na interpretação da DRJ/BSA, é a IN 3 de 2005, que, segundo o relator, além do poder de regulamentar uma lei, tem o poder de retroagir e ;criar obrigações acessórias e fixar critérios para que o valores lançados em dobro possam ser corrigidos (?).

22. A junta fiscal lavrou 34 NFLD relativas a contribuições referentes à aferição indireta da mão-de-obra **total** com base na área construída e no padrão das obras realizadas sob responsabilidade da recorrente, dentre elas esta.

23. Outras três NFLD foram lavradas por suposta "existência de débito relativo às contribuições previdenciárias incidentes sobre notas fiscais de prestação de serviços mediante cessão de mão-de-obra" (item 5 do relatório fiscal da NFLD nº 37.096.656-2); "Trata-se da retenção de 11% incidente sobre o valor bruto das notas fiscais relativas à prestação de serviços mediante cessão de mão-de-obra, contratados pela notificada" (item 5 do relatório fiscal da NFLD nº 37.055.345-4); e "existência de débito relativo as contribuições previdenciárias incidentes sobre notas fiscais .. "(item 5 do relatório fiscal da NFLD nº 37.096.655-4).

24. Observe-se que as três NFLD são relativas a contribuições previdenciárias incidentes sobre notas fiscais e que as notas fiscais são de prestação de serviços. Serviços prestados na execução das 34 obras, conforme planilhas anexadas a cada uma das três NFLD pela junta fiscal.

25. O bis in idem ocorreu porque toda a contribuição previdenciária devida, seja própria ou de terceiros, relativa a esta obra, identificada no centro de custos como CAIPE, foi lançada nesta NFLD. No entanto, ainda assim, valores de notas fiscais de serviços prestados por terceiros a esta obra também foram utilizados co base de cálculo da contribuição previdenciária lançada nas NFLD 37.055.345-4, 37.096.65 - e 37.096.655-4.

(x) Notas fiscais com guias de recolhimento

1. A DRJ/BSA também se recusa a retificar o crédito tributário até mesmo quando se apresenta guias de recolhimento que comprovam o recolhimento da retenção.

“d.iii. As notas fiscais envolvendo período a partir de outubro de 2002, com vinculação inequívoca à obra, não foram consideradas para efeito de retificação do valor da notificação... ; fl. 1.117.

6. Aceitar, até setembro de 2002, a conversão em área regularizada a remuneração recolhida relativa à mão-de-obra terceirizada, com vinculação inequívoca à obra e depois, a partir de outubro de 2002, condicionar o aproveitamento de valores recolhidos à declaração em GFIP emitida pelo prestador de serviço, é inovação proibida, pois cria obrigação não identificada em lei de pagar a mesma contribuição de terceiros duas vezes: uma vez pelo recolhimento e outra pelo lançamento indevido que se mantém.

7. É absurdo e afrontoso à inteligência esse procedimento abusivo, inconstitucional de se manter, em lançamento, tributo que já foi recolhido, ao condicionar a regularização ao cumprimento de obrigação acessória de responsabilidade do prestador de serviço originariamente contribuinte.

15. Requer-se seja dado, às competências a partir de outubro o mesmo tratamento dado às competências anteriores convertendo em área regularizada a remuneração recolhida relativa à mão-de-obra terceirizada, com vinculação inequívoca à obra.

(xi) Não aplicação do inciso I do art. 448 da IN 3/05

1. A DRJ/BSA lê e interpreta os dispositivos legais a seu talante sem compromisso com o sentido e significado das palavras ou finalidade da norma.

"Art. 448. Será, ainda, aproveitada para fins de dedução da RMT, a remuneração: 1 - contida em NFLD ou LDC, relativos à obra, quer seja apurado com base em folha de pagamento ou resultante de eventual lançamento de débito por responsabilidade solidária", 2. A dicção do artigo acima e seu inciso não é no sentido de que somente será aproveitada remuneração contida em NFLD ou LDC com base em folha de pagamento ou por responsabilidade solidária. A expressão do inciso "quer seja apurado" não tem caráter restritivo, mas exemplificativo, não é 'numerus c/ausus'.

3. A palavra 'somente' colocada no texto do acórdão, fl. 1.129, não existe no inciso. 'Somente' existe na forte e inabalável vontade de prestigiar o trabalho dos colegas da junta fiscal.

(xii) Aplicação do art. 474 da IN 03/05

1. De novo interpretação fora do texto da norma. Em lugar algum da IN 3 está escrito "todas as notas fiscais que se submetem ao regime jurídico da retenção devem estar ...". Não é recomendável em redação de texto legal este tipo rasteiro de generalização.

2. O tema em debate não é nota fiscal, não é recolhimento, É BIS IN IDEM: COBRANÇA DE TRIBUTO EM DUPLICIDADE.

3. O art. 474 é a síntese de tudo o quanto se discute sobre o fato concreto. O capítulo V da IN 3 trata dos procedimentos fiscais e no art. 474, § 2º, determina que no lançamento de "contribuições referentes à aferição da mão-de-obra total", que é o caso aqui em debate, serão deduzidos os lançamentos das bases de cálculo constituídos por retenção, que é o caso das três NFLD. No entanto, independentemente desse dispositivo normativo ou qualquer restrição, há que se excluir os valores lançados em duplicidade.

(xiii) Bitributação

3. Afirmações desconexas com a realidade é a moda do acórdão da DRJ/BSA. A cada tópico se depara com frase deste tipo: "não ocorreu o bis in idem, pois as notas fiscais que estavam inequivocamente vinculadas à obra (..) foram consideradas para efeito de redução do lançamento...".

4. Repete-se: o bis in idem existe porque todas as contribuições (próprias e de terceiros) relativas às obras foram lançadas por aferição indireta com base na área construída e CUB.

Ainda assim, por outros métodos iníquos de aferição indireta, com base em mão-de-obra de terceiros contidas em notas fiscais das obras, foram lançadas novamente as contribuições de terceiros. Nada a ver com nota fiscal vinculada à obra.

6. A junta fiscal ao contrário, atesta taxativamente que não. O relatório do acórdão reproduz, fl. 1.117/8, item T, a informação da junta fiscal, que não contesta o bis in idem, porém justifica que os levantamentos representados pelas NFLD (esqueceram de citar a NFLD 37.096.655-4) não foram aproveitados porque as circunstâncias necessárias não ocorrem.

7) Os levantamentos representados pelas NFLD 37.096.656-2 e 37.055.345-4 somente poderiam ser aproveitados para reduzir o lançamento da presente notificação mediante a comprovação do recolhimento da retenção incidente sobre os serviços prestados mediante cessão de mão-de-obra, bem como da vinculação inequívoca com a obra executada e a remuneração constante das GFIP dos

prestadores de serviços a cada obra, a serem comprovados nos autos, circunstâncias que não ocorrerem'. (sgo)

(xiv) Perícia

A contabilidade da empresa apor "mais de vinte anos foi considerada regular e correta por agentes fiscais dos: fiscos federal, estadual e municipal, em interpretação sem explicação plausível, foi desconsiderada. Esta situação, conforme já alegado e esmiuçado nas impugnações, impõe que peritos façam uma avaliação para dirimir com quem está a razão.

(xv) Caracterização de excesso de exação

1. O excesso de exação está caracterizado nos resultados do procedimento fiscal raivoso encetado contra a recorrente. Foram lançados créditos tributários na ordem de 27 milhões de reais já retificados para 12 milhões. A junta fiscal sabia ou deveria saber que é necessário verificar a existência de áreas com percentuais de redução no cálculo do tributo. Deveria saber que quando se lança as contribuições de uma obra por aferição indireta com base na área construída, a remuneração da mão-de-obra total despendida é apurada, nada mais resta para se lançar. Entretanto três outros lançamentos foram efetuados com base em notas fiscais de serviços prestados nas obras. A desconsideração a contabilidade com base em indícios. Não há espaço aqui para continuar a enumerar as iniquidades resultantes do procedimento fiscal e inteiramente apoiadas, sustentadas pela DR)/BSA.

(xvi) Retificação inaceitável

1. A alegação de que a retificação não obedeceu ao mesmo critério de apuração do tributo por deficiência do fisco que não providenciou a adaptação e atualização de seus programas quanto à determinação de súmula vinculante é estarrecedora, inaceitável, quase inacreditável.

2. As deficiências do fisco não podem prejudicar o contribuinte, nem justifica a alteração da realidade dos fatos. A obra não foi realizada em um único mês.

3. Chama a atenção o fato de o acórdão informar várias vezes que o período de execução da obra foi de 0212004 a 0312006, fl. 1.127, e está é a realidade dos fatos.

4. Contudo, já na primeira folha do acórdão, em flagrante contradição, informa-se: 'Período de apuração; 0110912006 a 3010912006'. O Discriminativo Analítico do Débito Retificado — DADR foi elaborado como se o fato gerador da contribuição tivesse ocorrido em uma única competência, 09 2006, como se a obra tivesse sido executada em um único mês, muito tempo depois de concluída. E qual é a justificativa jurídica e a fundamentação legal para esta transgressão? Nenhuma.

8. Daí, como se pode perceber, o método a ser utilizado para a retificação do débito, por lógica, coerência Direito e justiça, e para evitar lesão ao direito e à propriedade da impugnante, terá que ser o mesmo utilizado para a apuração, considerando-se o período de execução da obra e como área regularizada aquela relativa aos meses mais antigos e alcançados pela decadência (IN 3, art. 466, VII).

9. Requer-se, portanto, seja alterada a retificação do débito obedecendo-se as regras instituídas pelo próprio fisco (art. 466, IN 3/2005), utilizando-se os mesmos critérios e métodos para a sua apuração.

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

É o Relatório

VOTO

Conselheiro Paulo Maurício Pinheiro Monteiro , Relator

PRESSUPOSTOS DE ADMISSIBILIDADE

O Recurso Voluntário foi interposto tempestivamente, conforme informação nos autos.

Avaliados os pressupostos, passo para o exame das Questões Preliminares.

DAS QUESTÕES PRELIMINARES.

Trata-se de Recurso Voluntário apresentado contra Acórdão nº 03-32.778 – 6ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento de Brasília - DF que julgou procedente em parte a autuação por descumprimento de obrigação principal, NFLD – Notificação Fiscal de Lançamento de Débito nº. 37.055-351-9 com valor consolidado inicial de R\$ 577.395,90 retificado para R\$ 343.998,33.

O crédito previdenciário se refere às contribuições previdenciárias destinadas à Seguridade Social correspondente às parcelas devidas pela empresa, incluindo o financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho- SAT/RAT, à parte dos segurados empregados e as destinadas a Terceiros - outras entidades e fundos, lançado na competência 09/2006.

De acordo com o Relatório Fiscal, fls. 99/110, o lançamento foi arbitrado mediante aferição indireta da área construída na obra denominada Residencial Ipê Amarelo, matrícula CEI 39.380.01948/78, correspondendo a 11.713,98 m².

O período objeto da NFLD, conforme o Relatório Discriminativo Sintético de Débito - DSD, é de 01/09/2006 a 30/09/2006.

Conforme o Aviso para Regularização de Obra – ARO, às fls. 1092, a data de emissão do ARO é de 30/09/2006 corresponde à data de início da obra, que é de 01/02/2004, e à data de término da obra, que é de 31/03/2006.

O Relatório da decisão de primeira instância, às fls. 1108, relaciona os motivos da desconsideração da contabilidade que determinou então o procedimento de arbitramento.

A Recorrente teve ciência da NFLD no dia 28.06.2007, conforme fls. 01.

Contra a autuação, a Recorrente apresentou Impugnação tempestiva.

Após a Impugnação, houve a impetração de Aditamento à Impugnação.

Houve solicitação de Diligência Fiscal pela autoridade julgadora de primeira instância.

Antes da resposta da Auditoria-Fiscal à Solicitação de Diligência Fiscal, a empresa protocolou um segundo Aditamento à Impugnação, apresentando mais documentos para serem analisados.

A seguir, houve a resposta da Auditoria-Fiscal à Solicitação de Diligência Fiscal. O sujeito passivo teve ciência das informações prestadas pela Auditoria-Fiscal em resposta à Solicitação de Diligência Fiscal, tendo sido devolvido o prazo para que apresentasse novas manifestações, mas não houve a apresentação de qualquer manifestação da parte.

Após análise dos autos, a **decisão de primeira instância** proferida no Acórdão nº 03-32.778 – 6ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento de Brasília - DF **julgou procedente em parte a autuação**.

Inconformada com a decisão, **a Recorrente apresentou Recurso Voluntário**, combatendo a decisão de primeira instância e reiterando os argumentos deduzidos em sede de Impugnação.

DA NECESSIDADE DE DILIGÊNCIA FISCAL

Em sede de Recurso Voluntário, a Recorrente aduz vários argumentos de fato que não teriam sido adequadamente abordados ora pela Autoridade-Fiscal ora pela decisão de primeira instância.

Por exemplo, tem-se a dedução da possibilidade de ter ocorrido duplicidade de tributação com a incidência de contribuição social previdenciária em notas fiscais de prestação de serviços que foram relacionadas nos lançamentos veiculados na presente NFLD nº. 37.055-351-9, de um lado, e, de outro lado, nas NFLD 37.096.655-4, 37.096.656-2 e 37.055.345-4.

Desta forma, considerando-se os princípios da verdade material, efetividade e segurança jurídica, surge a prejudicial de se determinar os pontos controversos de natureza fática a fim de se prosseguir com o presente julgamento.

CONCLUSÃO

CONVERTER o presente processo em DILIGÊNCIA para que, a partir dos elementos de prova colacionados aos autos pela Recorrente na fase de Impugnação e em sede de Recurso Voluntário, a Autoridade Fiscal responsável pelo lançamento da NFLD se manifeste de forma conclusiva:

(i) considerando-se que o Aviso para Regularização de Obra – ARO, às fls. 1092, a data de emissão do ARO é de 30/09/2006 corresponde à data de início da obra, que é

de 01/02/2004, e à data de término da obra, que é de 31/03/2006, se permaneceu a necessidade de arbitramento para aferição da base de cálculo, nos exercícios 2004, 2005 e 2006, e quais os elementos que ensejam tal necessidade em cada exercício;

(ii) em relação às contribuições devidas por terceiros apuradas em notas fiscais de serviços prestados, se elabore um quadro comparativo expondo que as contribuições previdenciárias devidas lançadas na presente NFLD nº. 37.055-351-9, não se referem às contribuições devidas apuradas nas NFLD 37.096.655-4, 37.096.656-2 e 37.055.345-4. Ou seja, se demonstre que não houve duplicidade de tributação incidente em relação às notas fiscais de prestadores de serviços ou, caso haja, a fundamentação para tal ocorrência.

(iii) em relação à apresentação do Livro Diário do exercício de 2006, se à época em que a Recorrente foi intimada à apresentá-lo(segundo a Recorrente em 01.02.2007) tal fato já o era devido pela Legislação. E se tal fato é fundamento para a desconconsideração da contabilidade.

(iv) em relação aos Livros Diários de 2004, 2005 e 2006, se a desconconsideração da contabilidade se fundamenta em alguma impropriedade na apresentação de tais Livros.

(v) em relação à ausência de contabilização por centro de custos, em quais períodos dos exercícios 2004 a 2006 tal fato ocorreu e se tais fatos fundamentam a desconconsideração da contabilidade.

(vi) quais os elementos que permanecem e que ensejam a desconconsideração da contabilidade nos exercícios 2004, 2005 e 2006.

(vii) a confirmação de que foi aplicado o redutor previsto no art. 449, IN 03/2005.

(viii) em relação ao registro de pequenas obras – conta DPOGR, se a escrituração na folha de pagamento da Administração, conforme o alegado pela Recorrente, está correta e se impacta em algum ponto na desconconsideração da contabilidade.

(ix) em relação à entrega dos arquivos digitais à Recorrente contendo planilhas com dados e informações, se a entrega ocorreu no curso da ação fiscal e, em caso de não entrega, se tal falta foi suprida com a entrega de outros documentos impressos.

(x) se o contribuinte forneceu à fiscalização dados em meio digital ou se fez somente a entrega de documentos impressos.

É como voto.

Paulo Maurício Pinheiro Monteiro