



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

**Processo n°** 10120.005279/2007-90  
**Recurso n°** Voluntário  
**Acórdão n°** 2401-005.338 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 07 de março de 2018  
**Matéria** CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS  
**Recorrente** MAIA E BORBA S.A.  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS**

Período de apuração: 01/01/2000 a 30/09/2006

PRELIMINAR DE NULIDADE. CONTRADITÓRIO E AMPLA DEFESA. INOCORRÊNCIA. 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.

PRELIMINAR CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA. INOCORRÊNCIA.

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.

PREVIDENCIÁRIO CUSTEIO NFLD RETENÇÃO DE 11% EMPREITADA DE CONSTRUÇÃO CIVIL OBRIGAÇÃO DE EFETIVAR A RETENÇÃO

Houve discriminação clara e precisa dos fatos geradores, possibilitando o pleno conhecimento pela recorrente não só no relatório de lançamentos, no DAD, bem como no relatório fiscal.

Em se tratando de contratação de serviços mediante empreitada de mão de obra é clara a legislação vigente à época, acerca da responsabilidade do contratante em reter 11% do valor da nota fiscal, recolhendo o fruto da retenção no CNPJ da empresa contratada.

O instituto da retenção de 11% está previsto no art. 31 da Lei n° 8.212/1991, com redação conferida pela Lei n° 9.711/1998, nestas palavras: “A empresa contratante de serviços executados mediante cessão de mão-de-obra, inclusive

em regime de trabalho temporário, deverá reter onze por cento do valor bruto da nota fiscal ou fatura de prestação de serviços e recolher a importância retida até o dia dois do mês subsequente ao da emissão da respectiva nota fiscal ou fatura, em nome da empresa cedente da mão-de-obra, observado o disposto no § 5º do art. 33. (Redação dada pela MP nº 1.66315, de 22/10/98 e convertida no art. 23 da Lei nº 9.711, de 20/11/98). Vigência a partir de 01/02/99, conforme o art. 29 da Lei nº 9.711/98.”

**RETENÇÃO DE 11% NATUREZA TRIBUTÁRIA RECOLHIMENTOS NAS PRESTADORAS APRESENTAÇÃO DE CND NÃO ELIDE A OBRIGAÇÃO DE RETER**

O fato das empresas prestadoras possuírem recolhimentos ou mesmo CND não desobriga a empresa tomadora de efetuar a retenção, conforme descrito acima, nem tão pouco refuta o presente lançamento, ou seja, o desconto sempre se resume feito regularmente e é obrigação da tomadora de serviços.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do recurso, rejeitar as preliminares e, no mérito, negar-lhe provimento.

(assinado digitalmente)

Miriam Denise Xavier - Presidente

(assinado digitalmente)

Rayd Santana Ferreira - Relator

Participaram do presente julgamento os conselheiros: Miriam Denise Xavier, Cleberson Alex Friess, Andrea Viana Arrais Egypto, Luciana Matos Pereira Barbosa, Francisco Ricardo Gouveia Coutinho e Rayd Santana Ferreira.

## Relatório

MAIA E BORBA S.A., contribuinte, pessoa jurídica de direito privado, já qualificada nos autos do processo em referência, recorre a este Conselho da decisão da 6ª Turma da DRJ em Brasília/DF, Acórdão nº 03-30.655/2009, às e-fls. 2.351/2.365, que julgou procedente em parte o lançamento fiscal, referente à retenção de 11% sobre o valor bruto dos serviços realizados mediante cessão de mão-de-obra contida em notas fiscais de serviços prestado a recorrente, em relação ao período de 01/2000 a 09/2006, conforme Relatório Fiscal, às fls. 212/216 e demais documentos que instruem o processo.

Conforme relatado pela autoridade lançadora, a empresa atua no ramo de construção civil e também explora concomitantemente 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 muitas obras por administração, por empreitada total e por incorporação. Prestou também serviços, realizando empreitadas parciais e executando pequenas obras.

No transcurso da ação fiscal, a notificada foi intimada a apresentar os documentos necessários para realização do procedimento de auditoria, entre eles: as notas fiscais emitidas pelas empresas prestadoras de serviços e os respectivos recolhimentos da retenção dos 11%, bem como os contratos de prestação de serviços, contudo, as notas fiscais foram apresentadas parcialmente, entre outras omissões, razão pela qual foi aplicado à empresa o auto de infração debcad nº 37.055.338-1.

A presente notificação refere-se apenas às notas fiscais apresentadas parcialmente pela empresa. Da análise desses documentos a fiscalização identificou a existência de notas fiscais emitidas pelos prestadores e sujeitas à retenção sem o devido recolhimento ou com recolhimento parcial, conforme discriminado na planilha às fls. 217/235.

Acrescenta o relatório fiscal que, embora a legislação previdenciária determine percentuais mínimos de incidência nos casos de fornecimento de materiais e equipamentos, tanto o prestador (ao elaborar o destaque) quanto o contratante (na retenção e no recolhimento), não obedeceram às previsões legais, além disso não foram apresentados os contratos firmados entre a empresa contratante (notificada) e as prestadoras.

O lançamento consolidado em 22/06/2007 importa em R\$ 463.819,59 (Quatrocentos e sessenta e três mil, oitocentos e dezenove reais e cinquenta e nove centavos) incluindo multa e juros de mora. O débito abrange o período de 01/2000 a 09/2006.

A notificada apresentou impugnação, fls. 236/245, anexando documentos fls. 246/751, requerendo, em síntese, a declaração de invalidade do lançamento tributário ou sua retificação, tendo em vista os erros materiais apontados, bem como o descumprimento do princípio da ampla defesa, ausência de relatório com descrição clara e precisa dos fatos ou a retificação da notificação à vista de erro material de cálculo pela não dedução dos valores relativos à mão-de-obra terceirizada.

Em 20/09/2007, os autos do processo foram baixados em diligência, fls. 754/756, com o objetivo de a autoridade lançadora manifestar-se, de forma conclusiva, acerca das alegações proferidas pela empresa, especificamente em relação à descrição dos procedimentos/metodologia utilizados para obtenção da base de cálculo das contribuições no que concerne ao percentual aplicado nas notas fiscais a título de retenção.

Também foi solicitado relatório complementar com a identificação dos dispositivos regulamentares que embasaram a definição dos percentuais de retenção, considerando o tipo de serviço prestado, bem como análise das notas fiscais anexadas aos autos. Além disso, foi solicitada informação acerca das razões de terem sido consideradas as notas fiscais de concreto usinado.

Às fls. 2273/2276, a autoridade fiscal apresentou informação em resposta à diligência determinada. (vide fls.).

Concluindo a diligência, foi elaborada planilha, fls. 2277/2292, sugerindo a retificação do lançamento, alterando o valor originário de R\$ 260.220,41 para R\$ 159.403,23, tendo sido elaborada planilha informando quais valores devem ser excluídos da notificação, fls. 2307/2315.

Em obediência ao princípio da ampla defesa, foi reaberto o prazo para que a notificada exercesse seu direito ao contraditório, conforme correspondência enviada à empresa à fl. 2316. Às fls. 2318/2321 a notificada apresentou sua manifestação referente à resposta de diligência efetuada pela autoridade fiscal.

O processo, em seguida, foi encaminhado ao órgão julgador para prosseguimento do feito.

Regularmente intimada e inconformada com a Decisão recorrida, a autuada apresentou Recurso Voluntário, às e-fls. 2.402/2.413, procurando demonstrar sua improcedência, desenvolvendo em síntese as seguintes razões.

Preliminarmente, pugna pela decretação da decadência da competência junho/2002, uma vez que o fisco só completou o lançamento em 12/07/2007, com a intimação da recorrente (Ofício nº 95/2007/SEFIS/DRF/GOI).

Ainda preliminarmente, insurge-se quanto ao excesso de exação, pois o método adotado pelo fisco, de aplicar a retenção sobre a diferença valores das notas fiscais apresentadas em contas do razão e as apresentadas fisicamente, fere os princípios constitucionais da razoabilidade e da proporcionalidade.

Destaca que a avaliação do custo da construção civil para fins da apuração da remuneração dos segurados despendida em uma obra, por aferição indireta, com base na área construída e no padrão da obra, observa o Custo Global da Obra - CGO (art. 442, da IN 03/05), e a Remuneração da Mão de Obra Total - RMT despendida na obra (art. 443, da IN 03/05).

Além disso, os artigos 448 e 474 da Instrução Normativa nº 3, de 2005, determinam a dedução de eventuais valores contidos em notificações, bem como a mão-de-obra de terceiros, e os prestadores contratados.

Prossegue afirmando que os atos normativos (OS, IN) desde que não sejam ilegais ou manifestamente ilegais, devem ser obedecidos pelos agentes do fisco, pois asseguram tratamento uniforme aos contribuintes. Contudo, o inciso HI do art. 447 Instrução Normativa no 3, é ilegal, razão pela qual, infere-se, não deve ser aplicado.

Acrescenta que diversos atos normativos que normatizaram a matéria no espaço de tempo abrangido pelo lançamento fiscal deixaram de ser citados pelos fiscais (Ordens de Serviço INSS/DAF no 165, de 11/07/97; Instrução Normativa nº 18, de 11 de Maio de 2000; Instrução Normativa nº 69, de 10 de Maio de 2002; Instrução Normativa nº 100, de 18 de Maio de 2003; Instrução Normativa nº 3, de 14 de Junho de 2005).

Manifesta que a aferição indireta não é carta branca para o fisco descumprir normas do próprio fisco. Dessa forma o método de aferição utilizado pelos fiscais (aplicação de 11% não sobre o valor da nota fiscal, mas sobre a diferença entre o arquivo apresentado e as notas fiscais fornecidas - item 11 do relatório fiscal), além de cercear a defesa, impede não só que as normas do fisco previdenciário sejam aplicadas, mas também que o valor apurado seja o mais próximo possível da realidade (princípio da verdade material).

Pondera que nas notas fiscais deveriam ter sido observados os percentuais aplicáveis sobre o valor da nota nas diversas situações de fornecimento de material ou equipamento, serviços de limpeza, pavimentação asfáltica, terraplenagem etc., nos quais a própria norma do fisco (IN 3) prevê a aplicação do percentual sobre valores inferiores ao valor bruto foram ignorados, além do fato de que Notas fiscais não sujeitas A retenção: serviço em estrutura metálica, serviço prestado por empresa optante pelo SIMPLES etc, fazem parte da apuração.

Aduz que não foram deduzidas, na apuração do crédito tributário, a mão de obra de terceiros contida nas notas fiscais com retenção acompanhadas de guias de recolhimento. Não se pode exigir, sob pretexto algum, que a recorrente pague a contribuição sobre mão de obra cuja contribuição já foi retida e recolhida por ela como contratante, conforme determina o art. 31, da Lei nº 8.212/91, o que se comprovou, pela exibição das notas fiscais e GPS aos agentes do fisco, e cujos valores eles não relacionaram no anexo II e também não consideraram para efeito de dedução no valor da contribuição indevidamente lançada, e se comprova agora anexando os referidos documentos, conforme planilha também anexa. Não deduzir o valor das contribuições incidentes sobre a mão de obra contida nas notas fiscais relacionadas na planilha, cujas contribuições já foram recolhidas, conforme notas fiscais e guias de recolhimento anexas, significa cobrar duas vezes o mesmo tributo (*bis in idem*).

Afirma que, 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 justifiquem o crédito lançado, com observância de garantir o devido processo legal.

Acrescenta que o fato de o fisco desconsiderar a contabilidade sem razões relevantes e lavrar 44 NFLD pelos mais diversos motivos (guardados em segredo absoluto), não desobriga as autoridades lançadoras de cumprirem as instruções normativas, pois estas, antes e acima de tudo são expedidas para que eles, agentes do fisco cumpram.

Por fim, requer o conhecimento e provimento do seu recurso, para decretar a decadência e nulidade do lançamento, tornando-o sem efeito e, no mérito, a sua absoluta improcedência.

Não houve apresentação de contrarrazões.

É o relatório.

**Voto**

Conselheiro Rayd Santana Ferreira - Relator

Presente o pressuposto de admissibilidade, por ser tempestivo, conheço do recurso voluntário.

**PRELIMINARES****DAS INCONSTITUCIONALIDADES**

Não assiste razão à Recorrente pois o previsto no ordenamento legal não pode ser anulado na instância administrativa por alegações de inconstitucionalidade, já que tais questões são reservadas à competência, constitucional e legal, do Poder Judiciário.

Neste sentido, o art. 26-A, caput do Decreto 70.235/1972, que dispõe sobre o processo administrativo fiscal, e dá outras providências:

*“Art. 26-A. No âmbito do processo administrativo fiscal, fica vedado aos órgãos de julgamento afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade.*

Além do mais, salvo casos excepcionais, é vedado a órgão administrativo declarar inconstitucionalidade de norma vigente e eficaz. Nessa linha de entendimento, dispõe o enunciado de súmula, abaixo reproduzido, o qual foi divulgado pela Portaria CARF n.º 106, de 21/12/2009 (DOU 22/12/2009):

*Súmula CARF N.º 2 O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.*

Essa súmula é de observância obrigatória, nos termos do “caput” do art. 72 do Regimento Interno do CARF, inserto no Anexo II da Portaria MF n.º 343, de 09/06/2015.

Como se vê, este Colegiado falece de competência para se pronunciar sobre a alegação de inconstitucionalidade da multa aplicada, uma vez que o fisco tão somente utilizou os instrumentos legais de que dispunha para efetuar o lançamento.

**NULIDADE DO LANÇAMENTO**

O crédito previdenciário se refere às contribuições previdenciárias destinadas à Seguridade Social referentes à retenção de onze por cento, como substituta tributária, incidentes sobre o valor de mão de obra incluído nas notas fiscais emitidas pelas empresas prestadoras de serviços contratadas pela notificada e não recolhidas nos respectivos vencimentos, previstas no art. 31 da Lei n.º 8.212, de 1991, com a redação dada pela Lei n.º 9.711, de 1998.

Conforme descrito no relatório, os procedimentos contábeis adotados pela empresa, bem como a não entrega dos documentos requisitados pela autoridade fiscal, prejudicaram o andamento da ação fiscal. Além disso, a notificada não fez prova do recolhimento das referidas contribuições - diferenças. Por tais razões, conforme consta do relatório, e com base no § 3º do art. 33 da Lei n.º 8.212, de 1991, a presente notificação foi lavrada pela autoridade fiscal com arbitramento da base de cálculo das contribuições devidas,

tendo sido utilizado como critério de aferição a mesma relação que foi entregue pela empresa, deduzindo os valores das notas fiscais apresentadas parcialmente.

Desta forma, conforme o artigo 37 da Lei nº 8.212/91, foi lavrada Notificação Fiscal de Lançamento de Débito NFLD que, conforme definido no inciso IV do artigo 633 da IN MPS/SRP nº 03/2005, é o documento constitutivo de crédito relativo às contribuições devidas à Previdência Social e a outras importâncias arrecadadas pela SRF, apuradas mediante procedimento fiscal:

*Lei nº 8.212/91*

*Art. 37. Constatado o atraso total ou parcial no recolhimento de contribuições tratadas nesta Lei, ou em caso de falta de pagamento de benefício reembolsado, a fiscalização lavrará notificação de débito, com discriminação clara e precisa dos fatos geradores, das contribuições devidas e dos períodos a que se referem, conforme dispuser o regulamento.*

*IN MPS/SRP nº 03/2005*

*Art. 633. São documentos de constituição do crédito tributário, no âmbito da SRP:*

*IV Notificação Fiscal de Lançamento de Débito NFLD, que é o documento constitutivo de crédito relativo às contribuições devidas à Previdência Social e a outras importâncias arrecadadas pela SRP, apuradas mediante procedimento fiscal;*

Não obstante a argumentação da Recorrente, não confiro razão à Recorrente pois, de plano, nota-se que o procedimento fiscal atendeu a todas as determinações legais, com a clara discriminação de cada débito apurado e dos acréscimos legais incidentes, não havendo, pois, nulidade por vício insanável e tampouco cerceamento de defesa.

Pode-se elencar as etapas necessárias à realização do procedimento:

*a) Instruções para o Contribuinte — IPC - fornece ao sujeito passivo orientações, dentre outros assuntos de seu interesse, sobre as providências para regularização de sua situação perante a Previdência Social, por meio de recolhimento, parcelamento ou apresentação de defesa ou recurso, quando for o caso;*

*b) Discriminativo Analítico do Débito — DAD - discrimina, por estabelecimento, levantamento, competência e item de cobrança, os valores originários das contribuições devidas pelo sujeito passivo, as alíquotas utilizadas, os valores já recolhidos, anteriormente confessados ou objeto de notificação, as deduções legalmente permitidas e as diferenças existentes;*

*c) Discriminativo Sintético do Débito — DSD - discrimina sinteticamente, por estabelecimento, competência e levantamento, as contribuições objeto da apuração, atualização monetária, multa e juros devidos pelo sujeito passivo;*

*d) Relatório de Lançamentos — RL - relaciona os lançamentos efetuados nos sistemas específicos para apuração dos valores devidos pelo sujeito passivo, com observações, quando necessárias, sobre sua natureza ou fonte documental;*

*e) Fundamentos Legais do Débito — FLD - informa ao contribuinte os dispositivos legais que fundamentam o lançamento efetuado, de acordo com a legislação vigente A época de ocorrência dos fatos geradores;*

*f) Relatório Fiscal — REFISC - se destina A narrativa dos fatos verificados em procedimento fiscal.*

Registre-se, ainda, que foram elaboradas diversas planilhas descritivas dos levantamentos, bem como aproveitados os eventuais recolhimentos que puderam ter sido vinculados aos fatos abrangidos pela notificação, inclusive os documentos apresentados após o prazo legal limite, que é a impugnação, tendo sido entregues todas as informações ao contribuinte.

Além disso, o relatório fiscal é claro e exaustivo, informando todas as circunstâncias que levaram a autoridade lançadora a promover o arbitramento. Desde as falhas na contabilidade até a omissão para entrega das informações necessárias ao bom andamento do procedimento fiscal, todos os eventos foram relatados com imparcialidade e sobriedade sem, em nenhum momento, insinuar qualquer juízo de valor em relação às razões determinantes para as faltas cometidas pela empresa notificada.

Cumpre-nos esclarecer ainda, que o lançamento fiscal foi elaborado nos termos do artigo 142 do Código Tributário Nacional, especialmente a verificação da efetiva ocorrência do fato gerador tributário, a matéria sujeita ao tributo, bem como o montante individualizado do tributo devido.

De plano, o art. 142, CTN, estabelece que:

*Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.*

*Parágrafo único. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.*

Ademais, não compete ao Auditor-Fiscal agir de forma discricionária no exercício de suas atribuições. Desta forma, em constatando a falta de recolhimento, face a ocorrência do fato gerador, cumpri-lhe lavrar de imediato a notificação fiscal de lançamento de débito de forma vinculada, constituindo o crédito previdenciário. O art. 243 do Decreto 3.048/99, assim dispõe neste sentido

*Art.243. Constatada a falta de recolhimento de qualquer contribuição ou outra importância devida nos termos deste Regulamento, a fiscalização lavrará, de imediato, notificação fiscal de lançamento com discriminação clara e precisa dos fatos geradores, das contribuições devidas e dos períodos a que se*

*referem, de acordo com as normas estabelecidas pelos órgãos competentes.*

Desta forma, o procedimento fiscal atendeu todas as determinações legais, não havendo, pois, nulidade por cerceamento por preterição aos direitos de defesa, pela ausência de fundamentação legal.

### **NULIDADE DA DECISÃO DE 1º INSTÂNCIA**

A recorrente alega que 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, portanto deve-se decretar a sua nulidade.

Não obstante o entendimento da Recorrente, não há como aderir a tal porque a Auditoria-Fiscal não está vinculada a posicionamento de outra Auditoria-Fiscal que tenha realizado procedimento de fiscalização anterior no contribuinte.

Ademais, o art. 6º, I, a da Lei 10.593/2002 dispõe acerca das atribuições dos ocupantes do cargo de Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil no exercício da competência da Secretaria da Receita Federal do Brasil, dentre as quais constituir, mediante lançamento, o crédito tributário e de contribuições:

*Art. 6º São atribuições dos ocupantes do cargo de Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil: (Redação dada pela Lei nº 11.457, de 2007)*

*I - no exercício da competência da Secretaria da Receita Federal do Brasil e em caráter privativo: (Redação dada pela Lei nº 11.457, de 2007)*

*a) constituir, mediante lançamento, o crédito tributário e de contribuições; (Redação dada pela Lei nº 11.457, de 2007)*

*b) elaborar e proferir decisões ou delas participar em processo administrativo-fiscal, bem como em processos de consulta, restituição ou compensação de tributos e contribuições e de reconhecimento de benefícios fiscais; (Redação dada pela Lei nº 11.457, de 2007)*

Além do mais, o órgão julgador não está obrigado a se manifestar sobre todos os argumentos expostos pelas partes, mormente quando já encontrou motivos suficientes e relevantes para fundamentar a decisão.

Portanto, afasto a preliminar.

### **MÉRITO**

#### **RETENÇÃO 11%**

Em se tratando de contratação de serviços mediante empreitada de mão de obra é clara a legislação vigente à época, acerca da responsabilidade do contratante em reter 11% do valor da nota fiscal, recolhendo o fruto da retenção no CNPJ da empresa contratada.

O instituto da retenção de 11% está previsto no art. 31 da Lei nº 8.212/1991, com redação conferida pela Lei nº 9.711/1998, nestas palavras:

*Art. 31. A empresa contratante de serviços executados mediante cessão de mão-de-obra, inclusive em regime de trabalho temporário, deverá reter onze por cento do valor bruto da nota fiscal ou fatura de prestação de serviços e recolher a importância retida até o dia dois do mês subsequente ao da emissão da respectiva nota fiscal ou fatura, em nome da empresa cedente da mão-de-obra, observado o disposto no § 5º do art. 33. (Redação dada pela MP nº 1.66315, de 22/10/98 e convertida no art. 23 da Lei nº 9.711, de 20/11/98). Vigência a partir de 01/02/99, conforme o art. 29 da Lei nº 9.711/98*

Pelas informações trazidas no relatório fiscal, bem como pelo que restou demonstrado na informação fiscal, não foram efetuados os devidos destaques na notas, nem tão pouco cumpriu a recorrente a obrigação de reter e recolher as contribuições previdenciárias correspondentes.

Desse modo, a recorrente deveria ter retido o valor de 11% sobre o valor bruto da nota fiscal/fatura, observados os limites de deduções e recolher a importância até o dia dois do mês subsequente à emissão da respectiva nota fiscal/fatura.

De acordo com o previsto no art. 33, § 5º da Lei nº 8.212/1991, o desconto sempre se presume feito oportuna e regularmente pela empresa, sendo a responsabilidade direta de quem tinha o dever de realizá-lo.

*Art. 33 (...).*

*§5º O desconto de contribuição e de consignação legalmente autorizadas sempre se presume feito oportuna e regularmente pela empresa a isso obrigada, não lhe sendo lícito alegar omissão para se eximir do recolhimento, ficando diretamente responsável pela importância que deixou de receber ou arrecadou em desacordo com o disposto nesta Lei.*

No caso da retenção de 11% não há que se falar em solidariedade, tampouco em benefício de ordem, pois o comando legal impôs a responsabilidade à tomadora de serviços, assim como o fez em relação ao desconto dos segurados empregados. Essa é uma presunção legal absoluta que milita em favor da fiscalização previdenciária.

Ao contrário dos argumentos trazidos pelo recorrente, entendo que no caso de retenção há duas obrigações: a primeira, acessória, que é o desconto dos 11%; a segunda é a principal, que é o recolhimento das contribuições retidas. Uma vez que as contribuições previdenciárias são tributos, o objeto da retenção dos 11% também possui natureza tributária, haja vista ser uma antecipação das contribuições, possuindo natureza de substituição tributária.

Com o intuito de regulamentar a lei, as autoridades tributárias, no exercício de suas competências, elaboraram e publicaram a Instrução Normativa SRP nº 03, de 2005, estabelecendo procedimentos relacionados à atividade de construção civil, especificamente os casos de regularização de obra cuja base de cálculo tenha sido arbitrada por meio de aferição indireta, arts. 430 a 471. A acuidade e precisão no tocante à normatização dos procedimentos relacionados às obras de construção civil, deve-se ao fato de que, historicamente, este setor sempre apresentou inúmeras dificuldades no que tange à fiscalização, seja pela quantidade de trabalhadores seja pelo volume de informações.

Nesse sentido, nos casos em que determinada obra submeta-se ao regime de aferição indireta, o cálculo da remuneração da mão de obra e, por consequência das contribuições devidas, ocorre a partir do enquadramento da obra, de acordo com os procedimentos descritos nos artigos 436 e 441 da Instrução Normativa SRP nº 3, de 2005, (número de pavimentos, tipo de edificação, etc.)

Em seguida, a remuneração é calculada de acordo com a aplicação de percentuais específicos conforme a metragem da obra para, então, aplicar-se o custo unitário básico da construção civil vigente na competência em que o recolhimento deva ser efetuado, ou no caso presente, constituído o lançamento, conforme arts. 443 e 446 da Instrução Normativa.

Ato contínuo, são apropriados os eventuais recolhimentos relacionados A mão de obra própria contratada pela empresa, isto é, seus empregados, valores estes que serão convertidos em área regularizada, conforme arts. 445 e 446.

Também é possível que a empresa tenha contratado empreiteiros e subempreiteiras para prestarem serviços específicos durante a construção. Nesses casos, isto é, nas situações em que há mão de obra terceirizada e, portanto, o contratante, é responsável tributária pelo recolhimento da retenção no CNPJ da empresa prestadora, a Instrução Normativa estabelece critérios específicos para que ocorra o aproveitamento desses recolhimentos.

Especificamente, em relação às notificações cujo lançamento se deu por aferição indireta com base na área construída, 34 obras, e, reflexamente, na presente notificação, os incisos II e III do art. 447 da Instrução Normativa nº 3, de 2005, no período de 02/1999 a 09/2002, determinam que a remuneração relativa A mão de obra terceirizada (empreiteiras, sub-empreiteiras e cooperativas), inclusive o décimo terceiro salário, somente será convertida em área regularizada, ou seja, deduzida do arbitramento, caso os recolhimentos possam ser inequivocamente vinculados á obra em evidência.

*II - a partir de fevereiro de 1999 até setembro de 2002:*

*a) a remuneração declarada em GFIP referente A obra, identificada com a matrícula CEI no campo "CNPJ/CEI do tomador/obra", com comprovante de entrega, emitida por empreiteira contratada diretamente pelo responsável pela obra, desde que comprovado o recolhimento dos valores retidos com base nas notas fiscais, faturas ou recibos de prestação de serviços emitidos pela empreiteira;*

*b) a remuneração declarada em GFIP referente it obra, identificada com a matrícula CEI no campo "CNPJ/CEI do tomador/obra", emitida pela subempreiteira contratada, desde que comprovado o recolhimento dos valores retidos pelo contratante com base nas notas fiscais, faturas ou recibos de prestação de serviços emitidos pela empreiteira ou subempreiteira;*

*c) o valor retido com base nas notas fiscais, faturas ou recibos de prestação de serviços emitidos pela empreiteira ou subempreiteira contratada, quando não tenha sido apresentada a GFIP da contratada, conforme previsto nas a líneas "a" e "b" deste inciso, observado o disposto no §2º e no art. 239;*

*III - a partir de outubro de 2002, somente serão convertidas em área regularizada as remunerações declaradas em GFIP referente ti obra, com comprovante de entrega, emitidas pelo empreiteiro ou pelo subempreiteiro, desde que comprovado o recolhimento dos valores retidos correspondentes.*

Conforme pode ser observado na legislação aplicável, no período de 02/1999 a 09/2002, os critérios para que os valores eventualmente recolhidos a título de retenção pudessem ser aproveitados e deduzidos no arbitramento da obra são: remuneração paga pelo prestador declarada em GFIP, devendo ser identificada com a matrícula CEI respectiva, no campo "CNPJ/CEI do tomador/obra", bem como apresentado o comprovante de entrega, recolhimento dos valores retidos com base nas notas fiscais, faturas ou recibos de prestação de serviços emitidos pela empreiteira, devem ser comprovados. De igual modo, em relação As sub-empreiteiras, exige-se o mesmo procedimento

No período a partir de outubro de 2002, a conversão em área regularizada, conforme exigia o inciso III do art. 447 da Instrução Normativa nº 3, somente ocorreria nos casos em que as remunerações declaradas em GFIP referente A obra, com comprovante de entrega, emitidas pelo empreiteiro ou pelo sub-empreiteiro, mediante comprovação o recolhimento dos valores retidos correspondentes.

Por essa razão, o artigo 425 da Instrução Normativa nº 3, de 2005, estabelece como obrigação da empresa contratante que esta mantenha em arquivo, por empresa contratada, em ordem cronológica, pelo prazo decadencial, as notas fiscais, as faturas ou os recibos de prestação de serviços e as correspondentes GFIP's. De igual modo, o parágrafo único do mesmo artigo, autoriza que o tomador dos serviços exija as cópias das GFIP's das empresas contratadas, com informações específicas para a obra, identificando todos os segurados que executaram serviços e suas respectivas remunerações.

Durante a ação fiscal e, principalmente, no decorrer do julgamento dos processos, especialmente nas várias vezes em que os mesmos foram baixados em diligências, a empresa apresentou grande quantidade de documentos, que por sua vez, foram analisados individualmente pelas autoridades fiscalizadoras.

Dessa forma, em relação à presente Notificação Fiscal de Lançamento de Débito (NFLD) 37.096.655-4, cuja cobrança refere-se aos 11% que a notificada, na qualidade de contratante, deveria ter retido e recolhido, e que teve a base de cálculo aferida indiretamente a partir da relação fornecida pela própria empresa, todas as notas fiscais, e quaisquer documentos apresentados com a impugnação e nos diversos aditamentos, que puderam ser vinculados a quaisquer das obras analisadas durante o procedimento fiscal, foram deduzidas deste lançamento, conforme informação prestada pela autoridade fiscal.

Contudo, o exemplo indicado pela recorrente em relação às notas fiscais emitidas pela empresa do Sr. Carlos José Moreira da Silva, cujos serviços foram prestados nas obras RENOV e NOVOB, fica prejudicado, pois o aproveitamento destes valores, de acordo com a legislação previdenciária, incisos II e III do art. 447 da Instrução Normativa nº 3, de 2005, somente é possível mediante apresentação da GFIP do prestador, razão pela qual não foram considerados para efeito de retificação do lançamento.

Nesse sentido, a alegação de que a junta fiscal resiste em retificar o presente crédito tributário quanto às remunerações cobradas nas notificações das obras é improcedente, tendo em vista que os eventuais recolhimentos e créditos em favor do sujeito passivo, foram devidamente aproveitados, inexistindo qualquer razão no tocante à assertiva de que ha tributação em duplicidade, isto é, sobre os mesmos fatos geradores.

Pelo que se observa, é a notificada que resiste em cumprir os atos normativos da previdência social, em especial o art. 425, já mencionado, e os incisos II e III do art. 447, ambos da Instrução Normativa nº 3, de 2005, taxando-os de ilegais. O primeiro relacionado à obrigação de arquivar os documentos (entre eles as GFIP's das prestadoras) para apresentação oportuna à autoridade fiscal, o que não ocorreu, razão pela qual a empresa teve contra si a lavratura de auto de infração. O segundo relacionado à forma de aproveitamento dos recolhimentos às obras arbitradas.

Em relação aos percentuais aplicados às notas fiscais, cumpre lembrar que a empresa deixou de apresentar os contratos que permitiriam a verificação quanto à necessidade de os serviços serem prestados mediante fornecimento de material e/ou equipamentos, circunstância que influencia, diretamente, o procedimento fiscal.

Portanto, nego provimento quanto aos aspectos encimados.

### **INVERSÃO DO ÔNUS DA PROVA**

Explicita que, 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.

Registre-se que não há dúvidas de que a legislação previdenciária, no caso sob análise, dadas as condições fáticas ocorridas durante o procedimento fiscal, autoriza a fiscalização a promover o arbitramento da base de cálculo das contribuições previdenciárias, conforme previsão, inclusive do artigo 148 do Código Tributário Nacional, *in verbis*:

*Art. 148. Quando o cálculo do tributo tenha por base, ou tome em consideração, o valor ou preço de bens, direitos, serviços ou atos jurídicos, a autoridade lançadora, mediante processo regular, arbitrará aquele valor ou preço, sempre que sejam omissos ou não mereçam fé as declarações ou os esclarecimentos prestados, ou os documentos expedidos pelo sujeito passivo ou pelo terceiro legalmente obrigado, ressalvada, em caso de contestação, avaliação contraditória, administrativa ou judicial.*

Assim, a consequência jurídica disso, portanto, nos termos dos parágrafos 3º, 4º e 6º do art. 33, é a imediata e consequente inversão do ônus da prova. Tal circunstância determina que a simples manifestação de contrariedade do impugnante não tem o condão de afastar o ato administrativo dotado de presunção de legitimidade, legalidade e veracidade.

Em que pese a contribuinte ter apresentado inúmeras cópias de guias de recolhimento e notas fiscais, observa-se, conforme manifestado pela autoridade lançadora, fls., muitos documentos foram repetidos e outros em nada se relacionam com a notificação sob análise.

No tocante ao eventual aproveitamento dos valores lançados na presente notificação em relação As demais notificações relacionadas às obras, lançadas por arbitramento com base na área construída, impende observar que tal aproveitamento, à luz do que determina os incisos do art. 447 da Instrução Normativa nº 3, de 2005, somente podem ser efetuados a partir da vinculação inequívoca da nota fiscal à obra reivindicada. Além disso, necessário se

faz a apresentação das GFIP's preparadas separadamente por cada prestador, sendo certo que tais procedimentos são essenciais para acolhimento da tese da defendente, tendo em vista a inversão do ônus da prova, justificada pelo descumprimento das obrigações acessórias já informadas anteriormente.

No tocante à conta "Serviços de Terceiros", para a qual a notificada alega que foram contabilizadas as notas fiscais excluídas do regime de retenção e que, por essa razão, deveriam ser excluídas do lançamento, importante destacar que a mera alegação de tal fato não é suficiente para exclusão destes valores da notificação, tendo em vista a inversão do ônus da prova comentada há pouco.

É dizer, para que tais valores pudessem ser excluídos, a empresa deveria apresentar todas as notas fiscais relacionadas presentes na relação que serviu como critério de aferição do arbitramento para que a fiscalização pudesse verificar se, de fato, estariam, ou não, excluídas do regime da retenção.

Pelo exposto, não acolho o pleito da recorrente.

### **BIS IN IDEM, BITRIBUTAÇÃO, IMPARCIALIDADE E NOTAS**

#### **FISCAIS**

Insurge-se, 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.

Tal argumentação da recorrente se circunscreve a valoração de prova fática, posto deve-se verificar se houve ou não o lançamento duplicado de 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.

Ante o exposto, quanto a alegação de que houve bi tributação e bis in idem, expressões utilizadas pela defendente durante as manifestações nos autos do processo, importante destacar que em matéria tributária as diferenças entre esses termos são nítidas.

Roque Antonio Carrazza descreve de modo simples que "*...em matéria tributária, dá-se o bis in idem quando o mesmo fato jurídico é tributado duas ou mais vezes, pela mesma pessoa política. Já, bi-tributação é o fenômeno pelo qual o mesmo fato jurídico vem a ser tributado por duas ou mais pessoas políticas*".

No caso sob análise, não ocorreu o bis in idem, pois todas as notas fiscais que estavam inequivocamente vinculadas à obra objeto do presente lançamento, conforme determina a Instrução Normativa SRP n° 03, de 2005, foram consideradas para efeito de redução do lançamento, conforme atestado pela autoridade fiscal e verificado por este órgão julgador.

Dessa forma, não se verifica a bi-tributação nem tão pouco qualquer ausência de prejuízo em desfavor da recorrente no sentido de não ter sido efetuado algum crédito eventual de alguma retenção. Em verdade, todas as notas fiscais e respectivas guias de recolhimento da previdência social que puderam ser vinculadas a cada uma das obras para aproveitadas pela autoridade lançadora.

Observa-se que não houve afronta ao princípio da imparcialidade, bem como não houve bis in idem, uma vez que fora observado os requisitos legais.

Assim, não prospera a argumentação da contribuinte.

**DECADÊNCIA - COMPETÊNCIAS ATÉ JUNHO/2002**

Aduz está decadente as competência até junho de 2002.

Nesse aspecto não assiste razão ao recorrente, pois, o fato de ter sido reaberto o prazo pela substituição dos documentos, não implica em nova notificação, sendo certo que a data inicial a ser considerada para efeito da contagem do período decadencial é a da primeira notificação regular ao sujeito passivo, uma vez que o lançamento foi ali perfectibilizado

Nesse sentido, a simples substituição dos relatórios não determina a irregularidade do lançamento. Assim, a notificação feita no dia 22/06/2007 foi o último ato do procedimento de constituição formal do crédito tributário, tomando-o oponente a contribuinte, razão pela qual as competências abrangidas pela decadência referem-se ao prazo indicado pela DRJ, ou seja, os meses decadentes e excluídos da notificação referem-se ao período abrangido pelas competências 01/2000 a 05/2002, devendo ser mantidas a competência 06/2002, haja vista a substituição dos relatórios ter tido apenas o efeito de dilatar o prazo da impugnação, subsistindo a validade da notificação efetuada no dia 22/06/2007.

Por todo o exposto, VOTO NO SENTIDO DE CONHECER DO RECURSO VOLUNTÁRIO, para rejeitar as preliminares, e, no mérito, NEGAR-LHE PROVIMENTO, pelas razões acima espostas.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Rayd Santana Ferreira