



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

**Processo n°** 10120.005591/2007-83  
**Recurso n°** Voluntário  
**Acórdão n°** 2401-005.341 – 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: 01/09/2006 a 30/09/2006

PREVIDENCIÁRIO CUSTEIO IRREGULARIDADE NA LAVRATURA DA NFLD INOCORRÊNCIA.

Tendo o fiscal autuante demonstrado de forma clara e precisa os fatos que suportaram o lançamento, oportunizando ao contribuinte o direito de defesa e do contraditório, bem como em observância aos pressupostos formais e materiais do ato administrativo, nos termos da legislação de regência, especialmente artigo 142 do CTN, não há que se falar em nulidade do lançamento.

PREVIDENCIÁRIO CUSTEIO ALEGAÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE DA LEGISLAÇÃO ORDINÁRIA NÃO APRECIAÇÃO NO ÂMBITO ADMINISTRATIVO.

A legislação ordinária de custeio previdenciário não pode ser afastada em âmbito administrativo 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 e a Súmula nº 2 do CARF, publicada no D.O.U. em 22/12/2009, que expressamente veda ao CARF se pronunciar acerca da inconstitucionalidade de lei tributária.

PREVIDENCIÁRIO CUSTEIO AFERIÇÃO INDIRETA.

Ocorrendo recusa ou sonegação de qualquer documento ou informação, ou sua apresentação deficiente, o Fisco pode, sem prejuízo da penalidade cabível, inscrever de ofício importância que reputar devida, utilizando o critério proporcional à área construída para apuração dos valores devidos a título de mão de obra.

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 03-32.787/2009, às e-fls. 2.036/2.106, que julgou procedente em parte o lançamento fiscal, referente às contribuições destinadas à Seguridade Social, referentes 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, à parte dos segurados empregados e as destinadas a outras entidades e fundos, em relação a competência 09/2006, conforme Relatório Fiscal, às fls. 99/110 e demais documentos que instruem o processo.

De acordo com o Relatório Fiscal, fls. 99/110, o lançamento foi arbitrado mediante aferição indireta da área construída na obra denominada Edifício Firense, matrícula GET é 39.380.00415/75, correspondendo a 10.823,97 m<sup>2</sup>. Tendo em vista contrato de empreitada global entre a notificada, a responsabilidade pela execução corresponde a 86,99%, equivalente a 9.415,77 m<sup>2</sup>.

Conforme relatado pela autoridade fiscal, a desconsideração da contabilidade determinou o procedimento de arbitramento, pelas razões a seguir aduzidas:

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. 112/117; 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 uma 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. 295/305;

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, nº. 308;

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 Áureo (menores aprendizes), lançadas na obra de reforma e ampliação do terminal rodoviário de Goiânia, conforme planilha, fls. 313;

g) No exercício de 2000 a empresa deixou de registrar em sua contabilidade as notas fiscais 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 AGD;

i) Nos exercícios de 2000 a 2005 identificou-se inúmeras folhas de pagamentos com divergência na contabilização, conforme planilha, fl. 378, tendo sido anexadas diversas cópias das folhas correspondentes, fls. 380/430;

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. 492;

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. 493/554;

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) sem, contudo, registrar folhas de pagamentos, conforme planilha fls. 556/558;

m) Nos exercícios 2000 a 2002 apurou-se 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, 559/565;

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. 567/578;

Uma vez constatadas as irregularidades apontadas, a autoridade lançadora, considerando que tais procedimentos comprometeram a avaliação da real movimentação da remuneração paga aos segurados empregados, aferiu a base de cálculo das contribuições de acordo com a previsão legal contida no § 40 do art. 33 da Lei nº 8.212, de 1991, bem como o § 3º e 6º.

Conforme já mencionado, o critério adotado para aferição da base calculo foi o cálculo proporcional à área construída da obra do "Edifício Firense", matrícula CEI nº

39.380.00415/75, de acordo com os procedimentos previstos na legislação previdenciária, executada pela notificada em regime de empreitada global, correspondendo à 10.823,97 m<sup>2</sup> (responsabilidade pela execução equivalente a 86,99%, 9.415,77 m<sup>2</sup>), de acordo com o relatório fiscal, devidamente evidenciado pelo Aviso de Regularização de Obra — ARO, fls. 581/589, tendo sido deduzidos da notificação os valores recolhidos pela empresa e identificados em seu conta corrente na matrícula da obra, fls. 590/591; bem como as notas fiscais relacionadas ao uso de concreto usinado, planilha à fl. 592/593; e os valores recolhidos e relacionados aos prestadores de serviços (empreiteiros e cooperativas), planilhas às fls. 594/596.

A notificada apresentou defesa administrativa tempestivamente, fls. 600/618, em 30/07/2007, referindo-se aos itens do relatório fiscal da NFLD, requerendo, em síntese, 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.

Em 21/09/2007, os autos do processo foram baixados em diligência, fls. 980/982, 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 n° 3, de 2005) para efeito de dedução do valor apurado no lançamento, superestimando, assim, o valor devido pelo contribuinte (planilha As 11. 613/614, 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 n° 3, de 2005.

Ressalte-se que no tocante aos valores relacionados na planilha à fl. 613/614, 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 dos lançamentos efetuados nas NFLD's n°s 37.096.656-2 e 37.055.345-4.

Em resposta à diligência determinada, em 29/10/2007, a autoridade lançadora elaborou a informação fiscal de fls. 1161/1168. (vide)

Conforme consta à fl. 1183, a empresa tomou conhecimento das informações prestadas pela autoridade lançadora, tendo sido devolvido o prazo para que apresentasse novas manifestações, em obediência aos princípios da ampla defesa e do contraditório. Em 01/12/2008, fls.1185/1193, a defendente manifestou-se.

Em 25/09/2007 o processo foi baixado em diligência a fim de que a autoridade fiscal promovesse novo cálculo no lançamento aplicando o prazo decadencial quinquenal estabelecido pela Súmula Vinculante n°8 do STF, fls. 1200/1201.

As fls. 1205, as autoridades lançadoras informaram o novo valor (de R\$ 192.215,98 para R\$ 133.072,56). O procedimento foi descrito à fl. 1205. Pelo fato de o lançamento ter sido retificado mais uma vez, foi dado conhecimento à empresa, razão pela qual esta teve nova oportunidade para manifestar-se nos autos, fls. 1206, contudo nada apresentou, razão pela qual o processo foi reencaminhado a DRJ.

Regularmente intimada e inconformada com a Decisão recorrida, a autuada apresentou Recurso Voluntário, às e-fls. 2.118/2.170, procurando demonstrar sua improcedência, desenvolvendo as mesmas razões da impugnação e aditamentos, quais sejam:

(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.

Reafirma o cerceamento de defesa, pois o fato de pessoas ligadas à impugnante terem acompanhado parte da atividade de investigação da junta fiscal, não a exime de informar, em relatório, a discriminação clara, precisa dos fatos geradores (art. 37, da lei n. 8.212/91), e circunstanciada e transparente fundamentação legal, correta subsunção dos fatos à norma e lógica na apuração da base de cálculo.

(iii) Contabilização por centro de custo

A interpretação dos fatos que levaram os nobres auditores a desconsiderarem a contabilidade da recorrente não se consubstancia em situações materiais efetivas.

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.

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.

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

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.

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.

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 uma vez, e o crédito lançado retificado várias vezes? Porque o órgão julgador não observa, o PRINCÍPIO DA IMPARCIALIDADE.

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:

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 antes 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

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.

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.

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.

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

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.

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

"Sobre as diversas alegações de afronta às leis e à Constituição" (acórdão, fls. 884) é sempre bom lembrar que "todo aquele que exerce função pública está subordinado a concretizar os valores jurídicos fundamentais e deve nortear seus atos segundo esse postulado".

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

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.

ix) BIS IN IDEM

Após digressões, onde se comenta que a IN 03/05 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 02/11/1999 a 09/12/2002, os critérios para que o valor eventualmente recolhido a título de retenção pudesse se aproveitado e deduzido no arbitramento da são:...". (sgo)

A leitura do trecho de onde se extraiu as pérolas acima, fl. 886/888, e outros trechos do acórdão nº 03-32.792, deixa a impressão de que se trata de mais um complemento ao Relatório Fiscal Anexo a NFLD e não de uma decisão.

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).<sup>11</sup> 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 37.096.6554, 37.096.6562 e 37.055.3454.

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

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 37.055.3454, 37.096.6554, 37.096.6542, 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.

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 (?).

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 37.055.3454, 37.096.65 e 37.096.6554.

(x) Notas fiscais com guias de recolhimento

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.

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

É absurdo e afronto 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.

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

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. A palavra somente colocada no texto do acórdão, 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

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.

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

(xiii) Bitributação

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.

A junta fiscal ao contrário, atesta taxativamente que não. O relatório do acórdão reproduz, fl. 949, item f, 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 37.096.6554) não foram aproveitados porque as circunstâncias necessárias não ocorrem.

Os levantamentos representados pelas NFLD 37.096.6562 e 37.055.3454 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

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

(xvi) Competências maio e junho de 2002 devem ser excluídas.

O reconhecimento de "que parte do crédito previdenciário lançado"decaiu está incorreto porque as competências maio e junho de 2002, alcançadas pela decadência, não foram consideradas na retificação.

(xvii) Retificação inaceitável

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 estereotípica, inaceitável, quase inacreditável.

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.

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.

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 e passo ao exame das alegações recursais.

### 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 Nº 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 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 Edifício Firense, matrícula GET é 39.380.00415/75, correspondendo a 10.823,97 m<sup>2</sup>. Tendo em vista contrato de empreitada global entre a notificada, a responsabilidade pela execução corresponde a 86,99%, equivalente a 9.415,77 m<sup>2</sup>.

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 SRP, 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 autorização por meio da emissão do Mandado de Procedimento Fiscal – MPFF, com a competente designação do Auditor-Fiscal responsável pelo cumprimento do procedimento;*

*A intimação para a apresentação dos documentos conforme Termo de Intimação para Apresentação de Documentos – TIAD, intimando o contribuinte para que apresentasse todos os documentos capazes de comprovar o cumprimento da legislação previdenciária;*

*A autuação dentro do prazo autorizado pelo referido Mandado, com a apresentação ao contribuinte dos fatos geradores e fundamentação legal que constituíram a lavratura do auto de infração ora contestado, com as informações necessárias para que o autuado pudesse efetuar as impugnações que considerasse pertinentes:*

*a. IPC - Instruções para o Contribuinte (que tem a finalidade de comunicar ao contribuinte como regularizar seu débito, como apresentar defesa e outras informações);*

*b. DAD - Discriminativo Analítico do Débito (que discrimina os valores originários das contribuições devidas pelo contribuinte, abatidos os valores já recolhidos e as deduções legais);*

*c. DSD - Discriminativo Sintético do Débito (que apresenta os valores devidos em cada competência, referentes aos levantamentos indicados agrupados por estabelecimento);*

*d. RL - Relatório de Lançamentos (que relaciona os lançamentos efetuados nos sistemas específicos para apuração dos valores devidos pelo sujeito passivo);*

*e. FLD - Fundamentos Legais do Débito (que indica os dispositivos legais que autorizam o lançamento e a cobrança das contribuições exigidas, de acordo com a legislação vigente à época do respectivo fato gerador);*

*f. REPLEG - Relatório de Representantes Legais;*

*g. VÍNCULOS - Relatório de Vínculos (que lista todas as pessoas físicas ou jurídicas em razão de seu vínculo com o sujeito passivo, indicando o tipo de vínculo existente e o período);*

*h. REFISC – Relatório Fiscal.*

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, cumpra-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**

#### **CONTABILIZAÇÃO POR CENTRO DE CUSTO**

A contribuinte aduz que a interpretação dos fatos que levaram os nobres auditores a desconsiderarem a contabilidade da recorrente não se consubstancia em situações materiais efetivas.

Uma a uma, todas as circunstâncias narradas pela junta fiscal para desconsiderar a contabilidade da recorrente, foram rebatidas nas impugnações e recurso. No entanto, somente os argumentos da junta fiscal foram, acatados incondicionalmente; já os argumentos, justificativas e explicações da recorrente só foram mencionados no relatório.

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.

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.

Pois bem.

Conforme relatado pela autoridade fiscal, a própria empresa procurou corrigir algumas das faltas apresentadas (ausência de contabilização por centro de custo), contudo, não logrou êxito em assim proceder, haja vista ter utilizado procedimento inadequado, em desconformidade com o ato normativo do Departamento de Contabilidade, que exige a correção no exercício em que se constatou o erro, e não a mera substituição, tal como informado pela fiscalização.

Nesse ponto, foi anexada a Instrução Normativa nº 102, do Departamento Nacional de Registro do Comércio, fls., que orienta o procedimento ao ser adotado nos casos de retificação dos livros contábeis, norma desconsiderada pela impugnante.

Verificando e analisando o Relatório Fiscal da Infração (fls. 99/110) vislumbra-se que o Auditor apresenta com clareza os fatos que ocorreram durante a ação fiscal, caracterizando diversas obrigações acessórias descumpridas, qual seja: escrituração contábil não identificada por centros de custo; não apresentação de documentos (folhas de pagamentos) requisitados pela autoridade, notas fiscais não contabilizadas.

Ademais, em solicitação de Diligência Fiscal abordou-se este tópico:

*(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 desconsideração da contabilidade.*

O Pronunciamento Fiscal mantém o posicionamento do Relatório Fiscal:

*5. O item 5.2 do Relatório Fiscal Inicial — fls. 100/101 do presente processo responde tal quesito.*

Ora, diante das provas colacionadas nos autos, não prospera a argumentação da recorrente, mantenho o entendimento da decisão de primeira instância.

### **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.

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, foi lançada nesta NFLD. No entanto, ainda assim, valores de notas fiscais de serviços prestados por terceiros a esta obra também foram utilizados como base de cálculo da contribuição previdenciária lançada nas NFLD 37.055.3454, 37.096.65 e 37.096.6554.

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.

Este ponto também foi objeto de solicitação de Diligência Fiscal, e, em resposta, após re-análise da documentação fornecida na impugnação, mantém o posicionamento do Relatório Fiscal demonstrando que não houve lançamento de contribuições de forma duplicada:

*e) Para melhor entendimento do procedimento fiscal adotado, foi elaborada planilha "Análise de NFS apresentadas na defesa" integrante da presente in formação, fls. 1019/1022, 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 constate 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 GNP do prestador de*

*serviço, referente à obra em questão, a partir de outubro de 2002 (Art. 447, III).*

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 nº 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.

### **AUSÊNCIA DE MOTIVAÇÃO**

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, item 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.

O fundamento da obrigação da Administração motivar seus atos, dentre eles o ato de lançamento e as decisões, está previsto no art. 50 da Lei 9.784/99, que determina que os atos administrativos deverão ser motivados de modo explícito, claro e congruente (§ 1º); assim como no art. 31 do Decreto 70.235/72, ignorados pelo órgão administrativo de julgamento de primeira instância apenas imbuído de preservar o lançamento fiscal, abdicando-se de sua função precípua de controle da legalidade do lançamento.

Passamos a análise.

A controvérsia está centrada na ausência da apreciação da entrega dos arquivos digitais da recorrente

No decorrer da ação fiscal, por várias vezes, a empresa foi informada da necessidade de apresentação de tais documentos (Notas Fiscais, GIS e GFIP) para verificação da mão-de-obra tomada de prestadores de serviços (terceirizados). Não tendo a empresa atendido as solicitações da fiscalização, não foi possível à época da ação fiscal, apurar todos os valores relativos aos créditos das obras de construção civil.

As dificuldades impostas pela empresa durante todo o período que envolveu a ação fiscal, foram desenvolvidos esforços para que a empresa apresentasse na integralidade

documentação necessária ao completo e normal processo de auditoria fiscal. Tendo em vista a morosa e deficiente apresentação dos documentos solicitados, foram necessárias as lavraturas de diversos autos de infração, especialmente, os que registraram o descumprimento de obrigações acessórias, previstas em Lei, que tratam da falta de apresentação de documentos tais como, folhas de pagamento e notas fiscais de prestadores de serviços (AI Debcad nº 37.055.338-1), bem como dos arquivos digitais (AI Debcad 37.055.339-0). Não é difícil o entendimento que documentos como folhas de pagamento são imprescindíveis no trabalho de fiscalização das contribuições previdenciárias.

Portanto, nego provimento neste tópico.

### **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 recorrente ter apresentado inúmeras cópias de guia recolhimento e notas fiscais, fls. 600/973 e 986/1160, observa-se, conforme manifestado pela autoridade lançadora, fls. 1169/1173, muitos documentos foram repetidos, outros não possuem vinculação com a obra e outros não foram acompanhadas pelas GFIP's dos prestadores, conforme determina o art. 425 da Instrução Normativa nº 03, de 2005.

Contudo, após análise individualizada de todos as provas apresentadas pela impugnante, os documentos que permitiram retificar o lançamento foram aproveitados, conforme informação às fls. 1169/1173, bem como elaboração de novo ARO, fls. 1174/1182.

Pelo exposto, não acolho o pleito da recorrente.

### **APLICAÇÃO RETROATIVA DA LEGISLAÇÃO**

Indaga 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.

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

Analisemos.

Inicialmente, a Lei nº 11.457, de 2007, que criou a Receita Federal do Brasil assim disciplinou, em seu artigo 48:

*Art. 48. Fica mantida, enquanto não modificados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil, a vigência dos convênios celebrados e dos atos normativos e administrativos editados:*

*I - pela Secretaria da Receita Previdenciária;*

*II - pelo Ministério da Previdência Social e pelo INSS relativos a administração das contribuições a que se refere os arts. 2º e 3º desta Lei.*

*III - pelo Ministério da Fazenda relativos à administração dos tributos e contribuições de competência da Secretaria da Receita Federal do Brasil;*

*IV - pela Secretaria da Receita Federal.*

Sendo assim, verifica-se que foi mantida a vigência dos atos normativos da extinta Secretaria da Receita Previdenciária, a Instrução Normativa da SRP nº 03/05, vigente época da feitura do presente lançamento, não contendo, portanto, qualquer vicissitude em sua aplicação, razão pela qual as orientações e determinações nela contidas devem ser observadas, lendo em vista, conforme já manifestado, o lançamento ser procedimento vinculado.

Nessa esteira, ressalte-se o inciso I do art. 100 do Código Tributário Nacional, que determina a complementaridade dos atos normativos expedidos pelas autoridades administrativas, razão pela qual, em momento algum, tanto a autoridade lançadora quanto os administrados (contribuintes e responsáveis tributários) podem deixar de obedecê-los.

No caso sob análise, não se tem a aplicação retroativa da legislação. Em verdade, a lei aplicável ao lançamento, em relação aos fatos geradores é a 8.212/91, plenamente vigente à época dos fatos geradores, nos moldes do art. 144, caput, do CTN.

*Art. 144. O lançamento reporta-se à data da ocorrência do fato gerador da obrigação e rege-se pela lei então vigente, ainda que posteriormente modificada ou revogada.*

Dessa forma, agiu com acerto a fiscalização na medida em que, ao promover o lançamento tributário em relação ao cálculo da remuneração paga à mão-de-obra utilizada na construção da obra objeto da notificação, valeu-se dos critérios instituídos pela Instrução Normativa nº 03, de 2005, vigente no momento do lançamento. Nesse sentido, todos os requisitos e condições presentes no referido ato normativo foram obedecidos, bem como deveriam ter sido observados pela recorrente.

### **NÃO APLICAÇÃO DO ART. 448, INC. I DA IN 03/2005**

Afirma que 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.

Vejamos o que diz o inciso I do artigo 448 da IN 03 de 2005:

*Art. 448. Será, ainda, convertida em área regularizada a remuneração:*

*I 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;*

Como a recorrente repisa as mesma alegações da impugnação, não trazendo nenhum novo elemento, peço vênia para transcrever excerto da decisão *a quo*, adotando como razão de decidir:

*Por sua vez, eventuais valores contidos em Notificação Fiscal de Lançamento de Débito (NFLD) ou LDC, relativos A obra, de acordo com o inciso I do art. 448 da Instrução Normativa SRI' n" 3, de 2005, somente são convertidos em área regularizada, em relação aos valores apurados com base em folhas de pagamento ou resultante de eventual lançamento de débito por responsabilidade solidária.*

*Nesse sentido, considerando que as NFLD n° 37.096.655-4, 37.096.656-2 e 37.055.345-4 referem-se a lançamentos relacionados à retenção, isto é, obrigação principal do contratante na qualidade de responsável tributário, novamente resta demonstrada a insubsistência do pedido do contribuinte.*

Pelas razões encimadas, nego provimento.

### **APLICAÇÃO DO ART. 474 DA IN 03/2005**

A contribuinte, mais uma vez, repete a mesma argumentação utilizada em sede de Impugnação sem acrescentar qualquer novo elemento de prova capaz de suportar tais alegações. Portanto, acompanho integralmente o posicionamento da decisão de primeira instância pelas razões expostas a seguir:

*Quanto A aplicação dos dispositivos contidos no art. 474 da IN 3, estes devem ser compreendidos em harmonia com o restante da normalização, isto é, todas as notas fiscais que se submetem ao regime jurídico da retenção devem estar inequivocamente vinculadas à obra sob análise, bem como ter a copia da GFIP apresentada pelo prestador, condições essas que não foram atendidas durante a ação fiscal pela empresa notificada.*

*Além disso, registre-se que o art. 474 trata, especificamente da segmentação em relação aos fatos geradores, determinando que haja lançamentos distintos, conforme a sua natureza. Dessa forma, serão lavrados documentos separados para as contribuições referentes à aferição da mão-de-obra total; as referentes à remuneração da mão-de-obra própria da empresa*

*fiscalizada; as apuradas por responsabilidade solidária e retenção.*

*De acordo com o §2º do art. 474, no lançamento da base de cálculo da aferição indireta da mão-de-obra total, devem ser deduzidos os lançamentos das bases de cálculo referente As contribuições de mão de obra própria, bem como solidariedade e retenção.*

Diante do exposto, não prospera a argumentação da Recorrente.

### **EXCESSO DE EXAÇÃO**

A contribuinte relata que 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 f r m 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 incongruências resultantes do procedimento fiscal e inteiramente apoiadas, sustentadas pela DRJ/BSA.

Este ponto já foi debatido em sede de decisão de primeira instância na qual se conclui que a autoridade fiscal fez o que a Administração Tributária esperava dele, conforme prevê o art. 37 da Lei nº8.212, de 1991, ou seja, ao constatar o atraso total ou parcial no recolhimento de contribuições previdenciárias, a fiscalização lavrará notificação de débito, com discriminação clara e precisados fatos geradores, das contribuições devidas e dos períodos a que se referem:

*Em relação ao cometimento em tese de ilícito penal pelas autoridades lançadoras e considerando o dever de ofício, verifica-se que a alegação de que a fiscalização cometeu excesso de exação é improcedente insubsistente, circunstância que implica em tese, o cometimento de crime de calúnia, em que pese não ser a autoridade administrativa para declarar tais circunstâncias.*

*De acordo com o § 1º do art. 316 do Código Penal Brasileiro, o excesso de exação é caracterizado pela exigência de tributo ou contribuição social, praticada por servidor público, sendo que este sabe, ou deveria saber, que tal cobrança é indevida, ou, se devida, foi empregado, na cobrança, meio vexatório ; ou gravoso, que a lei não autoriza.*

*A insubsistência da alegação fica demonstrada pelo fato de, conforme até o momento se pode observar pelo teor do presente acórdão (mas ao contrário do que afirma a impugnaste) a cobrança da contribuição previdenciária está amparada pelos requisitos legais que estabelecem os procedimentos da fiscalização, demonstrando, sem qualquer sombra de dúvida que os valores lançados são devidos pelo simples fato de o*

*contribuinte ter descumprido as obrigações principais relacionadas às contribuições previdenciárias.*

*É dizer, a autoridade fiscal fez o que a Administração Tributária esperava dele, conforme prevê o art. 37 da Lei nº 8.212, de 1991, ou seja, ao constatar o atraso total ou parcial no recolhimento de contribuições previdenciárias, a fiscalização lavrará notificação de débito, com discriminação clara e precisados fatos geradores, das contribuições devidas e dos períodos a que se referem.*

*Nesse sentido, agiu com acerto a autoridade fiscal, sem qualquer sombra de dúvida que possa cogitar excesso de exação.*

Ora, o contribuinte repete a mesma argumentação utilizada em sede de Impugnação sem acrescentar qualquer novo elemento de prova capaz de suportar tais alegações.

Ademais, em tópico encimado, concluímos que 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.

Diante do exposto, não prospera a argumentação da Recorrente.

### **PERÍCIA**

Observo que houve Solicitação de Diligência por parte do órgão julgador de primeira instância.

Ademais, nos termos do art. 29 do Decreto nº 70.235/1972, a autoridade julgadora, na apreciação das provas, formará livremente sua convicção, podendo indeferir o pedido de perícia/diligência que entender desnecessário.

Desta forma, não considero pertinente o pedido de Diligência pois todos os elementos de prova acostados aos autos já foram analisados no transcurso do Processo administrativo-tributário.

Portanto, não merece acolhimento o pleito do contribuinte.

### **RETIFICAÇÕES**

Requer, 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.

Pois bem.

Conforme informação fiscal, às fls. 1161/1168, as autoridades fiscais realizaram a conferência de todos os levantamentos efetuados, considerando tanto os documentos apresentados na defesa, quanto outros verificados posteriormente pela auditoria.

Alem disso, também foi aplicado o instituto da decadência quinquenal, conforme determinado na última diligência, tendo sido realizada nova apuração dos débitos previdenciários, de acordo com a informação prestada à fl. 1205.

Dessa forma, considerou-se como base de cálculo para os "salários de contribuição" informados no DISO os documentos (valores) relativos a prestadores de serviço (Planilha Levantamento Prestadores de Serviços, fls. 1169/1173), tendo sido todos os levantamentos e respectivos lançamentos instruídos de acordo com o disposto no capítulo IV da IN/SRP nº 03/2005, que regulamenta a regularização de obra por aferição indireta com base na área construída e no padrão de construção.

Da leitura da informação fiscal prestada pela autoridade lançadora, observa-se que a retificação parcial do valor do débito resultou da aplicação do princípio da verdade material, tendo em vista que, durante a ação fiscal, a empresa notificada, em diversas oportunidades faltou com seu dever de colaboração, circunstância que, entre outras consequências, determinou o arbitramento, bem como a maior complexidade na conclusão do procedimento fiscal.

Como pode ser observado nas planilhas anexadas às fls. 11619/1173, dentre os documentos apresentados pelo contribuinte, não foram considerados, para efeito de retificação, apenas as notas fiscais sem vinculação inequívoca à obra. Além disso, também foram consideradas as notas fiscais, a partir da competência 09/2002, desacompanhadas das MP's dos prestadores, conforme exige o inciso 11 do art. 447 da Instrução Normativa nº 03, de 2005.

Ressalte-se que em relação aos valores relacionados na planilha à fl. 619/620 elaborada pela defendente, não foram apresentados quaisquer comprovantes de recolhimentos das retenções, nem as MP's tendo sido observado que estes valores e aqueles representados pelas cópias de notas fiscais e guias apresentadas na impugnação não constam dos lançamentos efetuados nas NFLD's nºs 37.096.656-2 e 37.055.345-4.

Foram aplicados os percentuais de redução de 50%, tendo em vista a recorrente ter apresentado parcialmente os documentos que permitiram à fiscalização analisar as áreas para as quais estes percentuais deveriam ser aplicados.

Portanto, sem razão a contribuinte.

### **DECADÊNCIA - COMPETÊNCIAS ATÉ JUNHO/2002**

Aduz está decadente as competências até junho de 2002.

Nesse aspecto não assiste razão ao impugnante, 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 à fls. 1205, ou seja, os meses decadentes e excluídos da notificação referem-se ao período abrangido pelas competências 01/1996 a 04/2002, devendo ser mantidas as competências 05 e 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 esposadas.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Rayd Santana Ferreira