



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10120.720718/2011-74
Recurso Voluntário
Acórdão nº 2202-010.184 – 2ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 08 de agosto de 2023
Recorrente GMS ENGENHARIA LTDA
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/12/2009 a 31/12/2009

PAF. APECIAÇÃO DE ILEGALIDADE NO ÂMBITO ADMINISTRATIVO. IMPOSSIBILIDADE.

Com arrimo nos artigos 62 e 72, e parágrafos, do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF, c/c a Súmula nº 2, às instâncias administrativas não compete apreciar questões de ilegalidade ou de inconstitucionalidade, cabendo-lhes apenas dar fiel cumprimento à legislação vigente, por extrapolar os limites de sua competência.

PROVA PERICIAL. INDEFERIMENTO. AVALIAÇÃO DO JULGADOR. NECESSIDADE E VIABILIDADE.

Como destinatário final da perícia, compete ao julgador avaliar a prescindibilidade e viabilidade da produção da prova técnica, não tendo ela por finalidade suprir as deficiências probatórias das partes. Não demonstrada a necessidade de conhecimento técnico e especial para a produção de prova, a realização de exame pericial é dispensável

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer parcialmente do recurso, exceto da alegação de ilegalidade da IN RFB 971/2009, e, na parte conhecida, em negar provimento ao recurso.

(documento assinado digitalmente)

Sonia de Queiroz Accioly - Presidente e Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros:, Martin da Silva Gesto, Sara Maria de Almeida Carneiro Silva, Ludmila Mara Monteiro de Oliveira, Leonam Rocha de Medeiros, Christiano Rocha Pinheiro, Eduardo Augusto Marcondes de Freitas, Gleison Pimenta Sousa e Sonia de Queiroz Accioly (Presidente).

Fl. 2 do Acórdão n.º 2202-010.184 - 2ª Seju/2ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo nº 10120.720718/2011-74

Relatório

Trata-se de recurso voluntário (fls. 841 e ss) interposto contra decisão da 13ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento no Rio de Janeiro (fls. 812 e ss) que julgou improcedente a impugnação, relativa ao lançamento pelo não recolhimento das contribuições sociais incidentes sobre o valor da mão-de-obra utilizada na execução das obras de construção civil, matriculadas sob sua responsabilidade.

10120.720718/2011-74	50.037.46641/70	GMS ENGENHARIA LTDA	RIACHO PRETO ENERGETICA S A	37.324.944-6	Contribuições previdenciárias - parte dos segurados, não descontada, devida a Seguridade Social.
				37.322.364-1	Contribuições destinadas aos terceiros (Salário Educação, INCRA, SESI, SENAI e SEBRAE).
				37.322.361-7	Contribuições previdenciárias – parte patronal incidentes sobre o total da remuneração aferida.

A R. decisão proferida pelo Colegiado de 1ª Instância analisou as alegações apresentadas, abaixo reproduzidas, e manteve a autuação:

Trata-se de créditos tributário-previdenciários, lançados pela fiscalização, contra o contribuinte acima identificado, conforme abaixo especificado:

2. Autos de Infração da obrigação principal, para as seguintes contribuições:

DEBCAD 37.322.361-7 - Art. 22, I e II, da Lei 8.212/91.

DEBCAD 37.322.364-1 - contribuições devidas Terceiros, remetidas pelo Art. 3º, da Lei 11.457/07 (FNDE, INCRA, SENAI, SESI e SEBRAE).

DEBCAD 37.324.944-6 – Art. 20 da Lei 8.212/91.

3. Esclarece a Auditora os seguintes pontos:

3.1. O consórcio Rio Palmeiras, composto pela autuada e pela TOCTAO ENGENHARIA LTDA - CNPJ 01.376.874/0001-00 (empresa líder), executou as obras CEI 50.037.46717/77, CEI 50.037.46788/77 e CEI 50.037.46641/70, construção de Pequenas Centrais Hidrelétricas - PCH, sob o regime de empreitada global e a empresa contratada fica obrigada a entregar a obra em condições de pleno funcionamento, com o fornecimento de todos os bens e serviços necessários para colocá-la em plena disponibilidade para operação comercial de produção de energia.

3.2. A empresa líder seria a responsável pela matrícula CEI das obras, vinculando os CNPJ das participantes, na forma do Art. 28, §4º, da IN 971/09. Entretanto, só o consórcio consta como responsável pelos CEI.

3.3. O consórcio também foi o contratante, em seu próprio nome, de empregados que lhe prestaram serviços, elaboração das GFIP, contratação de subempreiteiras e recolhimento de contribuições previdenciárias, desrespeitando os Arts. 278 e 279, da Lei 6.404/76.

3.4. Por inobservância dos requisitos essenciais, não se aplica às empresas envolvidas o disposto no § 1º do art. 278 da Lei 6.404/76, que trata da inexistência de solidariedade, mas sim o disposto no inciso I do art. 124 do Código Tributário Nacional – CTN, entre

cada contratada (suposta consorciada) e a contratante, na medida das obrigações previstas em contrato.

3.5. Este lançamento é das contribuições previdenciárias correspondentes a 40% do crédito tributário apurado por aferição indireta (parágrafos 3º e 6º do artigo 33 da lei nº 8.212/91) da remuneração da mão de obra aplicada na execução da obra CEI 50.037.46641/70.

O restante (60%) está no lançamento realizado na empresa TOCTAO ENGENHARIA LTDA (Processo 10120.720723/2011-87).

3.6. A contratante, LAGOA GRANDE ENERGÉTICA S. A. - CNPJ: 06.095.671/0001-60, por sua vez, não comprovou a elisão da responsabilidade solidária prevista no art. 30, inciso VI da Lei 8.212/91. Optou por não realizar a retenção prevista no art. 31 da Lei 8.212/91.

3.7. Pelos motivos expostos nos itens “Da Auditoria Realizada no Consórcio” e “Dos Autos de Infração por Descumprimento de Obrigação Acessória”, constantes no relatório fiscal, a contabilidade foi desconsiderada, inclusive com a lavratura de autos de obrigações acessórias, sendo efetivado o arbitramento, na forma do Art. 148 do CTN, Art. 33 e §§ 3º a 6º, da Lei 8.212/91 e art. 381, § 1º, da IN/RFB nº 971/09.

3.8. No Item “Da Apuração da Remuneração da Mão de Obra”, explica o Fisco o fato de não ter usado as notas fiscais como critério de arbitramento, mas sim o valor do contrato, na forma do Art. 455 da IN RFB 971/09.

3.9. Também há o fato de que mesmo as empresas consorciadas terem afirmado serem aptas à execução da obra de 3 PCH, e desta forma terem se consorciado, houve ainda a contratação de um segundo consórcio de empresas para o fornecimento de equipamentos previstos originalmente no Contrato de Implantação das PCH's. Tais contratos contudo, foram celebrados diretamente com o Consórcio Rio Palmeiras, mas tendo faturado diretamente com as empresas empreendedoras (Energéticas Lagoa Grande, Riacho Preto e Boa Sorte), responsáveis legais perante a ANEEL para a efetiva implementação das aludidas usinas.

A existência de faturamentos diretos realizados com a contratante, por si só não descaracterizam a empreitada global, mas por outro lado justificam a aferição através do valor total contratado.

3.10. As GPS que puderam ser vinculadas à obra, na forma do Art. 355, I, da IN 971/09, foram consideradas para apropriação.

3.11. Em consulta realizada nos sistemas informatizados, nas GFIP dos prestadores de serviço, constatou-se diversas situações de existência de escrituração de despesas com pagamento de faturas de prestação de serviço na obra, sem a correspondente declaração de mão de obra empregada, em GFIP da empresa empreiteira contratada para realização daquele serviço. Houve faturamento por parte de empresas empreiteiras sem a devida declaração de trabalhadores em GFIP, necessários para execução dos serviços que comprova ter executado.

3.12. O contribuinte foi intimado especificamente a apresentar os comprovantes de entrega das GFIP, vinculadas inequivocamente às obras objetos desta auditoria fiscal, relativas às empresas prestadoras de serviço. Não foram apresentadas e a contratação de mão de obra sub empreitada foi detectada na análise contábil.

3.13. Demonstra a metodologia de cálculo dos salários-de-contribuição para lançamento do crédito tributário.

Da impugnação

4. Notificada pessoalmente em 04/03/2011 (fls. 03, 09 e 15), a notificada apresentou impugnação em 05/04/2011, logo, dentro do prazo regulamentar, através dos instrumentos de fls. 514/805 (anexando os documentos de fls. 541 a 749), no qual apresenta os argumentos a seguir reproduzidos, em síntese:

4.1. Tece considerações iniciais sobre a tempestividade, o histórico da empresa, da ação fiscal e de sua conduta.

4.2. Fala sobre lançamento, em tese, e remete à doutrina.

4.3. No relatório fiscal não há qualquer citação sobre a origem dos valores apurados. A Auditora preocupada em caracterizar falhas na escrituração contábil não se preocupou se houve ou não a prestação de serviços remunerados pelos segurados empregados.

Tece considerações de como deve ser realizada uma auditoria.

4.4. O lançamento do tributo previdenciário fora feito pelo defendente, através da GFIP, lançada em contabilidade. A autoridade não informa com precisão a omissão do contribuinte. A contabilidade da empresa foi realizada em obediência aos Princípios Fundamentais e normas em vigor. Difere erro de fraude na atividade contábil.

4.5. Salário de Contribuição é termo indevidamente colocado pois refere-se à base contributiva somente do segurado. O parágrafo 4º do artigo 33 da Lei 8212/91 refere-se aos "salários pagos pela execução da obra" enquanto que o parágrafo 6º refere-se a quando a contabilidade não registra o movimento real da "remuneração dos segurados a seu serviço".

4.6. Cita os normativos usados para descon sideração da contabilidade e diz que a obrigação acessória é complemento e não deve interferir na avaliação do Fisco quanto ao cumprimento e montante da obrigação principal.

4.7. O art. 234 do RPS é específico à empresa de construção civil, estabelecendo que na falta de prova regular e formalizada, o montante dos **SALÁRIOS** pagos pela execução de obra, este poderá ser obtido mediante cálculo da mão-de-obra empregada, **proporcional à área construída e ao padrão de execução da obra.** (Grifos no original)

4.8. Não consta a possibilidade de apuração com base em faturamento ou valor do contrato. A aferição poderá ser utilizada quando impossível de se obter a base de cálculo, mas a Auditora não comprovou a impossibilidade. Remete aos arts. 335 a 337 da IN 971 e que a IN inovou ao criar critérios de aferição não previstos em lei. Além disto, a Auditora não observou os próprios normativos da RFB. Arts. 451 a 455 da IN 971/09.

4.9. Contrato é um pacto realizado antes do início efetivo da obra. O valor não é definitivo, até porque diversos foram os faturamentos feitos por fornecedores e prestadores de serviços diretamente ao dono da obra, descaracterizando a empreitada total.

4.10. Pelas palavras da Auditora, a responsabilidade tributária, conforme analisado pela mesma autoridade, é das donas das obras. Estas detêm a posse de toda a documentação probatória do pagamento de remuneração por todas as empresas que lhe prestaram serviços.

4.11. Remete ao conceito de contrato de construção civil do Art. 322, XXVII da IN 971. Com o faturamento direto à dona da obra, descaracteriza-se a condição de empreitada total para empreitada parcial. A forma contratual sofreu modificação, transformando-se em contrato por subempreitada.

4.12. A totalidade do faturamento relativo às obras fiscalizadas deverá ser buscada junto às donas das obras, e não, em cada uma das subempreiteiras, como fez a auditoria. Em momento algum foi informada de que fora instaurado procedimento fiscal para solicitar a apresentação dos documentos necessários à elisão da responsabilidade solidária. Se as contratantes não figuraram como sujeito passivo na relação, a solidariedade fora elidida.

4.13. O Fisco, ao mesmo tempo que diz ter usado as contas analíticas, afirma que a empresa não escritura as despesas de cada obra em centros de custos distintos, que não são necessariamente identificados por uma conta, podendo ser controlados por códigos independentes. Os custos e despesas são registrados em títulos próprios de sua contabilidade, porém, os custos são controlados por sistema próprio, interligado ao sistema patrimonial e de resultado.

4.14. Desconsiderando a existência do CONSÓRCIO, não resta outra alternativa a não ser a imputação do vínculo fiscal às donas das obras.

4.15. Na época de funcionamento do consórcio, estava em vigor a Resolução CFC 1053/05. Elenca dispositivos da mesma. A norma contábil prevê a realização de todas as transações em nome do consórcio.

4.16. Ao concluir que a contabilidade da empresa não reflete à realidade econômica da mesma, a autoridade fiscal, além de representar contra a empresa junto ao Ministério Público Federal, deverá também obrigatoriamente representar junto ao Conselho Regional de Contabilidade.

4.17. O próprio relatório fiscal emitido pela autoridade autuante demonstra que a contabilidade da empresa observa todas as orientações da norma previdenciária quanto à forma de sua escrituração. Fala da observação das contas analíticas.

4.18. Relata orientações administrativas e jurisprudenciais no sentido de não se desconsiderar a contabilidade, mediante prova de que esta não demonstra o movimento real da empresa e não em presunções ou indícios.

4.19. Os parâmetros utilizados para o arbitramento são desprovidos de qualquer sustentação legal. O montante dos salários pagos pela execução de obra de construção civil pode ser obtido mediante o cálculo da mão de obra empregada, proporcional à área construída. A aferição através de notas fiscais é criação da Instrução Normativa sem nenhuma previsão em Lei ou Decreto.

4.20. Não existe em nenhum dispositivo normativo a autorização para aferição com base em valor de contrato. A autoridade fiscal, apesar de sua previsão somente em Instrução Normativa, também desconsiderou os valores contidos nas notas fiscais emitidas, adotando um parâmetro não previsto em qualquer ato. Contrato é projeção e não ato acabado.

4.21. A autoridade fiscal deixou de considerar os valores de outros prestadores de serviços para as donas das obras, que fatalmente iriam reduzir sua base de arbitramento.

4.22. Pugna pela aplicação do percentual de 14% na aferição, na forma do Art. 455, V, da IN 971/09. Alega que efetuou recolhimentos para uma base de cálculo acima do estabelecido em 14% e do aferido pelo Fisco.

Requerimentos:

- Sejam suspensas as exigibilidades dos créditos;
- Sejam considerados improcedentes os lançamentos;
- Em caso de dúvidas na fidedignidade dos registros contábeis, a nomeação de perito para subsidiar a tomada de decisão.

Relatei.

O Colegiado de 1ª Instância examinou as alegações da defesa e manteve as autuações, em R. Acórdão com as ementas abaixo reproduzidas:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/12/2009 a 31/12/2009

CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA – RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA -
CONSTRUÇÃO CIVIL.

A solidariedade passiva, legalmente imposta, pode unir diversos devedores que responderão, cada qual, pela dívida toda, não comportando benefício de ordem. A Secretaria da Receita Federal do Brasil tem o direito de escolher e de exigir, de acordo com seu interesse e conveniência, o valor total do crédito de qualquer um dos devedores solidários, inteligência do art. 30, VI da Lei 8.212/1991.

CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. AFERIÇÃO INDIRETA.

A não apresentação de documentos solicitados pela fiscalização e necessários à verificação do fato gerador, bem como a desconsideração da contabilidade, enseja o lançamento arbitrado pela técnica da aferição indireta, com fulcro no art. 33, §§ 3º a 6º da Lei 8212/91, cabendo à empresa o ônus da prova em contrário.

CONSÓRCIO. REQUISITOS.

O consórcio de empresas é desprovido de personalidade jurídica, patrimônio próprio e carece de capacidade jurídico-tributária, necessária para figurar como sujeito passivo de contribuições previdenciárias, que permanece a cargo de cada empresa consorciada.

CRITÉRIOS. INSTRUÇÃO NORMATIVA. ARGUIÇÃO DE
INCONSTITUCIONALIDADE. IMPOSSIBILIDADE.

É inadequada a postulação de matéria relativa à inconstitucionalidade/ilegalidade na esfera administrativa, na forma prevista no art. 26-A do Decreto nº 70.235/72, acrescido pela Medida Provisória nº 449/2008, convertida na Lei nº 11.941/2009.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Cientificado da decisão de 1ª Instância, aos 15/01/2015, quinta-feira (fls. 832), o contribuinte apresentou o presente recurso voluntário em 18/02/2015, quarta-feira de cinzas (fls. 841 e ss), insurgindo-se contra a decisão de 1ª Instância ao fundamento de que:

1 – os lançamentos decorrem de presunções;

2 – a aferição indireta não é cabível, especialmente quando a contabilidade reflete a realidade dos fatos praticados pelo Recorrente. Ressalta não ser possível a aferição indireta na inexistência de convicção de aferição direta, a partir de folha de pagamento, GFIP e escrituração contábil;

3 – em nenhum momento a autoridade fiscal apontou a omissão ensejadora do lançamento. Assinala que “*não pode a autoridade homologadora do lançamento tributário lançar mão de simples erros ou interpretações diversas daquelas expressas na ocorrência do fato contábil, para desconsiderar a contabilidade e determinar forma indireta de apuração da base tributável.(...) No relatório fiscal, (...), a senhora auditora não comprova a impossibilidade e obter o montante dos salários pagos para execução de cada obra fiscalizada (...)*”

4 – a IN RFB 971 inovou ao inserir forma de aferição indireta não prevista em lei ou decreto;

5 – as donas das obras são as responsáveis solidárias. Ressalta entendimento no sentido de que o faturamento direto à dona da obra descaracteriza a condição de empreitada total, modificando-a para empreitada parcial, de forma que a totalidade do faturamento relativo às obras deverá ser buscada junto às donas das obras. Assinala que, tratando-se de Consórcio, é irreconhecível no mundo jurídico e não pode ser responsabilizada;

Discorda da desconsideração da contabilidade pela Autoridade Fiscal.

Insurge-se contra a aferição lastreada em contrato, ressaltando que o normativo prevê aferição com base em notas fiscais/faturas /recibos, e que recolhera no período correto a tributação devida;

Requer a suspensão da exigibilidade dos créditos tributários; a declaração de nulidade do Acórdão de 1ª Instância e a improcedência das autuações.

Pugna por perícia contábil para o convencimento dos julgadores

Juntou documentos.

Esse, em síntese, o relatório.

Voto

Conselheira Sonia de Queiroz Accioly, Relatora.

Sendo tempestivo e preenchidos parcialmente os pressupostos de admissibilidade, conheço parcialmente do recurso e passo ao seu exame.

Inicialmente, cumpre ressaltar que o crédito tributário encontra-se suspenso por força de aplicação do III, do art. 151, do CTN.

No mais, o CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária, sendo vedado ainda ao órgão julgador administrativo negar a vigência a normas jurídicas por motivo de alegada ilegalidade normativa, salvo nos casos previstos no art. 103-A da CF/88 e no art. 62 do Regimento Interno do CARF, consoante Súmula CARF nº 2:

Súmula CARF nº 2:

O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

Isso porque o controle de legalidade efetivado pelo CARF, dentro da devolutividade que lhe compete frente à decisão de primeira instância, analisa a conformidade do ato da administração tributária em consonância com a legislação vigente.

Também ressalta-se que este Colegiado falece de competência para se pronunciar sobre a alegação de ilegalidade de ato normativo vigente, uma vez que sua competência resta adstrita a verificar se o fisco utilizou os instrumentos legais de que dispunha para efetuar o lançamento.

Nesse sentido, art. 62, do Regimento Interno do CARF, e o art. 26-A, do Decreto 70.235/72. Isso porque o controle efetivado pelo CARF, dentro da devolutividade que lhe compete frente à decisão de primeira instância, analisa a conformidade do ato da administração tributária em consonância com a legislação vigente. Nesse sentido, compete ao Julgador Administrativo apenas verificar se o ato administrativo de lançamento atendeu aos requisitos de validade e observou corretamente os elementos da competência, finalidade, forma e fundamentos de fato e de direito que lhe dão suporte, não havendo permissão para declarar ilegalidade ou inconstitucionalidade de atos normativos.

Assim, não cabe conhecer da alegação de ilegalidade da IN RFB 971/2009.

Da alegação de nulidade

Na sequência, o Recorrente alega nulidade, mas não fundamenta sua alegação.

Ao que se pode compreender do recurso, a alegação de nulidade diz respeito à insurgência meritória, que merece exame em face das provas e defesa apresentada.

Uma vez que todos os atos que ampararam a ação fiscal ocorreram em conformidade com as disposições normativas da Secretaria da Receita Federal do Brasil, e tendo a ação fiscal sido conduzida por servidor competente, em obediência aos requisitos do Decreto n.º 70.235/1972, e **inexistindo prejuízo à defesa**, não se há de falar em nulidade do auto de infração ou do Acórdão recorrido.

Doutro lado, também é preciso ponderar que não cabe ao Recorrente questionar eventual solidariedade das donas das obras, imputada ou não no lançamento.

Registre-se entendimento sumulado no CARF em situação oposta, que permite inferir que a alegação é não legitimada pela jurisprudência do CARF.

Súmula CARF n.º 172

A pessoa indicada no lançamento na qualidade de contribuinte não possui legitimidade para questionar a responsabilidade imputada a terceiros pelo crédito tributário lançado. (Vinculante, conforme Portaria ME n.º 12.975, de 10/11/2021, DOU de 11/11/2021).

Compete ao Recorrente demonstrar o descabimento dos elementos da Regra Matriz de Incidência Tributária ou extinção do crédito tributário apenas, e não apontar solidariedade a terceiros. Ademais, eventual solidariedade não teria o condão de excluir a responsabilidade do contribuinte, apenas permitindo o adimplemento do crédito tributário lançado sem benefício de ordem.

Além dessa alegação descabida, o Recorrente indica que o consórcio não pode ser responsabilizado por infrações tributárias.

De fato, o Consórcio não tem personalidade jurídica, e as sociedades consorciadas obrigam-se relativamente às condições previstas no contrato de constituição, respondendo cada uma das consorciadas por suas obrigações.

A respeito da alegação, o Colegiado de Piso corretamente assinalou que

5.1. O consórcio é uma associação de empresas, constituída na forma dos artigos 278 e 279 da Lei 6.404/76, portanto, distinta daquela citada no parágrafo único, do artigo 15, da Lei 8.212/91, conclusão a que se chega com a leitura da Instrução Normativa que trata dessa espécie associativa, no âmbito da tributação previdenciária, atribuindo responsabilidade tributária às empresas consorciadas, e não ao consórcio.

(...)

5.3. Como se vê, a lei é expressa ao dispor que o consórcio não tem personalidade jurídica. Trata-se de mera relação contratual por meio da qual as empresas conjugam suas forças para executar um empreendimento determinado.

(...)

5.5. Embora deva ser registrado na Junta Comercial e inscrito no Cadastro Nacional da Pessoa Jurídica (CNPJ), o consórcio de empresas não tem personalidade jurídica e não pode ser considerado sujeito passivo de contribuições previdenciárias. Na verdade, os tributos decorrentes das atividades desenvolvidas pelo consórcio devem ser pagos pelas empresas consorciadas, conforme a participação de cada uma no empreendimento comum, nos termos do que estiver disposto no ato constitutivo, ou seja, as pessoas jurídicas consorciadas mantêm sua autonomia jurídico-tributária.

5.6. Este também é o entendimento mantido no âmbito da RFB, sobretudo nas soluções de consulta proferidas sobre o tema, senão, vejamos:

(...)

5.9. É certo que há situações em que entes sem personalidade jurídica são incluídos no polo passivo de obrigações tributárias, o que ocorre sempre por expressa determinação legal ou regulamentar, tal como acontece, por exemplo, com os condomínios (art. 3º, § 4º, III, da Instrução Normativa RFB 971/09) e consórcios simplificados de produtores rurais (art. 25-A da Lei 8.212/91, incluído pela Lei 10.256/2001). Porém, no caso do consórcio de empresas, inexistente norma legal ou infralegal determinando que lhe seja dado o mesmo tratamento legal das pessoas jurídicas.

5.10. Tendo ocorrido várias irregularidades, como emissão de GFIP e recolhimento de contribuição previdenciária pelo próprio consórcio, assim como a contratação de obreiros e empresas diretamente por este, quando deveria ser por cada empresa na efetivação de seus atos e a matrícula CEI de obra em seu nome, quando deveria ser pela empresa líder, houve o descumprimento dos requisitos básicos de funcionamento do mesmo, não se aplicando a norma prevista no Art. 278, § 1º, da Lei 6.404/76, mas sim a norma do Art. 124, I, do Código Tributário Nacional c/c Art. 30, VI, da Lei 8.212/91 e Art. 155 e parágrafos, da IN 971/09.

5.11. Assim, está caracterizada, perfeitamente, a responsabilidade solidária entre as empresas integrantes do consórcio e a contratante, tendo sido corretamente emitido o termo de sujeição passiva, do qual o autuado é possuidor.

Desta forma, correta a autuação relativamente à sujeição passiva.

Por estes fundamentos, resta afastada a alegação de que *as donas das obras são as responsáveis solidárias e que a totalidade do faturamento relativo às obras deverá ser buscada junto às donas das obras*; além de repudiada a alegação indireta de erro na sujeição passiva.

Do Mérito

No mais, o Recorrente assinala que:

1 – os lançamentos decorrem de presunções;

2 – a aferição indireta não é cabível, especialmente quando a contabilidade reflete a realidade dos fatos praticados. Ressalta não ser possível a aferição indireta na inexistência de convicção de aferição direta, a partir de folha de pagamento, GFIP e escrituração contábil;

3 – em nenhum momento a autoridade fiscal apontou a omissão ensejadora do lançamento. Assinala que *“não pode a autoridade homologadora do lançamento tributário lançar mão de simples erros ou interpretações diversas daquelas expressas na ocorrência do fato contábil, para desconsiderar a contabilidade e determinar forma indireta de apuração da base tributável.(...) No relatório fiscal, (...), a senhora auditora não comprova a impossibilidade e obter o montante dos salários pagos para execução de cada obra fiscalizada (...).”*

Discorda da desconsideração da contabilidade pela Autoridade Fiscal.

Insurge-se contra a aferição lastreada em contrato, ressaltando que o normativo prevê aferição com base em notas fiscais/faturas /recibos, e que recolhera no período correto a tributação devida;

Vejamos.

Do Relatório Fiscal (fls. 34 e ss) extrai-se que:

O Consórcio Rio Palmeiras, através do Mandado de Procedimento Fiscal Nº 01.2.01.00-2010-00060-0, de 03/02/2010, código de acesso ao MPF nº 18764819, ciência dada ao contribuinte pelo Termo de Início de Procedimento Fiscal - TIPF, datado em 05/02/2010, sofreu auditoria fiscal para verificação do cumprimento das obrigações relativas às Contribuições Sociais administradas pela Receita Federal do Brasil - RFB, conforme determina o artigo 2º da Lei nº 11.457, 16/03/2007, incidentes sobre o valor da mão-de-obra utilizada na execução das obras de construção civil, matriculadas sob sua responsabilidade, sendo:

- CEI 50.037.46717/77

- CEI 50.037.46788/77

- CEI 50.037.46641/70

O Mandado de Procedimento Fiscal Nº 01.2.01.00-2011-00147-2, de 02/02/2011, código de acesso ao MPF nº 11944621, foi expedido especificamente para levantamento do crédito devido pela empresa construtora GMS Engenharia Ltda, empresa que compõe o consórcio constituído, tendo o contribuinte tomado ciência do mandado através do Termo de Início de Procedimento Fiscal - TIPF, em 03/02/2011.

(...)

O CONSÓRCIO RIO PALMEIRAS, foi constituído pela associação das empresas construtoras TOCTAO ENGENHARIA LTDA – CNPJ 01.376.874/0001-00 e GMS

ENGENHARIA LTDA – CNPJ 01.373.328/0001-16, com o objetivo de executar a construção de Pequenas Centrais Hidroelétricas – PCH, que foram executadas, conforme previsões contratuais, sob o regime de empreitada global, na modalidade “turnkey”, operação na qual a empresa contratada fica obrigada a entregar a obra em condições de pleno funcionamento, com o fornecimento de todos os bens e serviços necessários para colocá-la em plena disponibilidade para operação comercial de produção de energia. O período previsto para duração do empreendimento encontrava-se prorrogado pela 5ª Alteração Contratual, até 31 de dezembro de 2009.

O Instrumento Particular de Constituição do Consórcio, registrado na Junta Comercial do Estado de Goiás – JUCEG sob o nº 52500023487, protocolo 06/065042-7, em 19/07/2006, estabelece que a empresa TOCTAO Engenharia Ltda, é a empresa líder, estando esta obrigada contratualmente a se responsabilizar pela elaboração e a guarda dos documentos fiscais, para-fiscais e previdenciários

Por ser um ente desprovido de personalidade jurídica, seria inclusive a empresa eleita como empresa líder a responsável pela matrícula CEI das obras, que deveria ser feita em nome da empresa líder, seguida das expressões “e outros” e “CONSÓRCIO” e o número de inscrição no CNPJ desse consórcio, não se esquecendo da vinculação aos CNPJ’s de todas as empresas consorciadas, inclusive da líder (art. 28, § 4º, IN RFB 971/2009). Entretanto apenas o consórcio encontrava-se responsável no cadastro das matrículas CEI’s das obras executadas pelo empreendimento. O consórcio também foi o contratante, EM SEU PRÓPRIO NOME, de empregados que lhe prestaram serviços, havendo claro desrespeito a elementos essenciais à caracterização do instituto de consórcio, previsto no art. 279 da Lei nº 6.404/76 (agir como se tivesse personalidade jurídica e NÃO responder cada uma das consorciadas por suas obrigações). Também configura esse desrespeito as práticas de, EM NOME do CONSÓRCIO, fornecer GFIP, recolher contribuições previdenciárias, contratar empresas de prestação de serviço ou receber notas fiscais de prestação de serviços emitidas pelas empresas contratadas, como verificado no decorrer da auditoria realizada, e comprovam os documentos que encontram-se em anexo a este relatório fiscal.

Ressaltamos o estabelecido no art. 278, § 1º, da Lei 6.404/76, segundo o qual, o consórcio não tem personalidade jurídica e as consorciadas somente se obrigam nas condições previstas no respectivo contrato, respondendo cada uma por suas obrigações, sem presunção de solidariedade. Se o contrato de constituição do consórcio não definir as obrigações e responsabilidades de cada sociedade consorciada, bem como de suas prestações específicas há inobservância do disposto no inciso IV do art. 279 da Lei 6.404/76.

Os requisitos constantes do art 279, conclui-se fazer parte do rol ELEMENTOS ESSENCIAIS – IMPRESCINDÍVEIS À CONFORMAÇÃO JURÍDICA DO PRÓPRIO INSTITUTO E À REGULAÇÃO DOS SEUS EFEITOS, e os elementos acidentais, sendo os requisitos não essenciais, identificados na norma pela expressão “se houver”. A discriminação das obrigações de cada uma das empresas integrantes do consórcio é ínsita ao seu contorno jurídico, sem os quais a constituição do consórcio não logrará os efeitos que a lei lhe atribui, POR INOBSERVÂNCIA DE FORMALIDADE ESSENCIAL.

Constatado o funcionamento irregular do consórcio auditado, poderia-se falar na existência de uma sociedade de fato, contudo a inclusão do consórcio no pólo passivo do lançamento é uma atitude que se mostra totalmente inócua. Por não ser dotado de personalidade jurídica, o consórcio não tem (e nem poderia ter) patrimônio próprio, sendo a execução fiscal do crédito tributário constituído, voltado contra ente que não possui bens a serem executados.

Entretanto, por inobservar requisitos essenciais, não se aplica às empresas consorciadas o disposto no § 1º do art. 278 da Lei 6.404/76, que trata da inexistência de solidariedade

entre estas, mas sim o disposto no inciso I do art. 124 do Código Tributário Nacional – CTN.

Neste particular, reportamos ao que consta estipulado no Contrato de Constituição do Consórcio, na CLAUSULA QUINTA – DA RESPONSABILIDADE, em que as partes acordaram a proporcionalidade da responsabilidade assumida por cada empresa consorciada no empreendimento, admitindo-se contratualmente que as consorciadas são solidariamente responsáveis, na proporção de 60% (sessenta por cento) de participação da empresa TOCTAO ENGENHARIA LTDA, e 40% (quarenta por cento) de participação da empresa GMS ENGENHARIA LTDA.

Em respeito à previsão contratual, o objeto do presente levantamento referente às contribuições previdenciárias, correspondem à 40% (quarenta por cento) do crédito apurado por aferição indireta da remuneração da mão de obra aplicada na execução da obra de construção civil - Matrícula CEI **50.037.46641/70 – OBRA 402 PCH RIACHO PRETO**, mediante a aplicação de percentual previsto em norma vigente sobre o valor total do contrato de empreitada. O restante dos 60% do débito apurado para a obra em questão, encontra-se em levantamento realizado na empresa TOCTAO ENGENHARIA LTDA. **PROCESSO (COMPROT) Nº 10120.720723/2011-87**

(...)

O contrato firmado, para execução de obra de construção civil de uma Pequena Central Hidroelétrica – PCH, foi realizado sob o regime de empreitada global, sendo que, a contratante optou por não usar da faculdade de realizar a retenção prevista no art. 31 da Lei 8.212/91, no percentual de 11% incidente sobre o valor bruto da nota fiscal, fatura ou recibo emitido pela prestadora dos serviços e devidamente recolhida pela contratante, que resultaria na elisão da responsabilidade solidária prevista em lei.

Em razão do Consórcio Rio Palmeiras ter efetuado em seu próprio nome a matrícula CEI das obras objeto do empreendimento; ter efetivamente contratado a mão de obra necessária para a execução das mesmas; e por conseguinte ter escriturado custos e despesas com estes, como também declarado a GFIP dos trabalhadores relativos à mão de obra própria empregada, o consórcio foi fiscalizado para verificação quanto a regularidade das obrigações previdenciárias.

Em análise da contabilidade apresentada para o consórcio, verificou-se que os custos das obras objetos do empreendimento, foram lançados em contas analíticas, vinculadas às seguintes contas sintéticas: 5.2.01.01.01 – Mão de Obra e Encargos; 5.2.01.01.02 – Materiais; 5.2.01.01.03 – Serviços Contratados; 5.2.01.01.04 – Operações c/ Equipamentos; 5.2.01.01.05 - Despesas Gerais Diretas e 5.2.01.01.06 – Despesas Alojamento, pertencentes ao grupo 5 – Transitórios, 5.2 – Custo de Obras por Empreitada.

Tais contas foram utilizadas para lançamento das três obras pertencentes ao empreendimento do Consórcio Rio Palmeiras, identificadas através de códigos para diferenciar o centro de custo de cada uma delas, ou seja, a contabilidade apresentada não escritura as despesas de cada obra em centros de custo distintos, através de contas individualizadas para isso como determina a legislação previdenciária, sendo utilizado apenas uma conta para escrituração contábil, no registro das movimentações financeiras de todas as suas obras. Para a correta identificação das despesas e custos de cada obra adotou-se: matrícula CEI 50.037.46641/70 – Obra 402 PCH Riacho Preto; matrícula CEI 50.037.46788/77 – Obra 403 PCH Lagoa Grande; e matrícula CEI 50.037.46717/77 – Obra 404 PCH Boa Sorte.

Considerando os valores lançados a título de remuneração para as obras códigos 402, 403 e 404, especificamente nas contas 5.2.01.01.001 – Salários e Ordenados, 5.2.01.01.002 – Férias, 5.2.01.01.003 – 13o Salário; e a remuneração declarada em GFIP - Guia de Recolhimento de FGTS e Informações à Previdência Social relativa às

obras, verifica-se que os mesmos encontravam-se divergentes (ver planilhas comparativas em anexo ao TIF n.º 005/2010), demonstrando que a contabilidade apresentada não espelha a realidade econômica financeira da empresa, não registrando o movimento real da remuneração dos segurados a seu serviço.

Através do Termo de Constatação e intimação Fiscal n.º 005/2010, de 09/07/2010, o consórcio foi intimado a esclarecer as divergências encontradas entre os valores declarados em GFIP para cada matrícula CEI, e os valores contabilizados em contas de custos com as obras, tendo justificado que, em diversas competências os salários de contribuição das três obras foram informados em GFIP de forma centralizada em uma ou mais obras. Muitos equívocos de lançamentos contábeis indevidos foram relatados. Lançamentos realizados sob a rubrica de 13º Salário, quando o correto seria a rubrica INSS (ocorrido na competência 07/2006), e portanto da contribuição devida à previdência social. Lançamentos incorretos realizados em duplicidade nas competências 10 e 12/2006 de pagamentos a décimo terceiro salários; erros induzidos por pagamentos de folhas complementares devido a incorreções na parametrização do programa da folha de pagamento utilizado; lançamentos indevidos de férias indenizadas em contas de Salários e Ordenados (exemplos do ocorrido nas competências 09/2007, 05/2008 e 04/2009 entre outros).

Vários valores lançados a crédito não puderam ter sua origem identificada por estar o histórico do lançamento incompleto ou equivocado (em 12/2008 os valores referentes ao desconto do adiantamento de décimo terceiro foram registrados como falta), tendo diferenças que simplesmente não puderam ser esclarecidas. Nas competências 11/2006, 01/2007, 08/2007 e 08/2008, as diferenças apuradas não foram totalmente justificadas.(ver esclarecimentos prestados em anexo)

Valores significativos das diferenças apuradas no período de 02/2007 a 07/2007, segundo esclarecimentos prestados pelo contribuinte, foram originadas por fraude cometida por funcionário da empresa, que por ter acesso à folha de pagamento, criou diversos “funcionários fantasmas” (utilizando-se de documentos de empregados que haviam sido demitidos) para lesar a empresa. Cópia de processo de Ação Cautelar Inominada – Autos n.º 2007.0005.3804-1, impetrado em desfavor do Sr. Jamson dos Anjos Menezes, foram anexados à justificativa para comprovar o alegado. Os valores de remuneração contabilizados no período, encontram-se muito a maior do que o declarado em GFIP. Pelos esclarecimentos prestados, corroborados por documentos comprobatórios tais como rescisões complementares relacionadas aos dados dos trabalhadores que serviram de instrumento à fraude, verifica-se que a empresa manteve os valores objeto de fraude, lançados indevidamente em sua contabilidade como remuneração efetivamente paga. (ver os esclarecimentos expressos pela empresa e os respectivos documentos anexos)

(...)

De todo o exposto, conclui-se que não se encontram devidamente escriturados todos os segurados empregados envolvidos na execução das obras de construção civil, de responsabilidade das empresas consorciadas, que de acordo com a Lei n.º 8.212/91, representam a base de cálculo das contribuições previdenciárias, motivo pelo qual, esta fiscalização desconsiderou a escrituração contábil apresentada pelo Consórcio Rio Palmeiras e aferiu o débito nos moldes previstos no art. 381, § 1º, da IN/RFB n.º 971, de 13/11/2009.

O débito constante no presente AI foi apurado por meio de aferição indireta do valor do salário de contribuição necessário à execução da obra, como previsto nos §§ 4º e 6º, do artigo 33, da Lei 8.212/91. O procedimento de aferição indireta do salário de contribuição, devido em razão da execução de obra de construção civil, encontra-se disciplinado no art. 234 do Decreto 3.048 de 06/05/1999 e Instrução Normativa /SRP 03, de 14/07/2005, com as alterações introduzidas pelas Instruções Normativas MPS/SRP n.º 24, de 29 de abril de 2007, Instrução Normativa MF/RFB n.º 774, de 29 de

agosto de 2007, Instrução Normativa RFB nº 910, de 29 de janeiro de 2009, e Instrução Normativa RFB nº 971, de 13 de novembro de 2009.

A escolha do indicador mais apropriado para a avaliação do custo da construção civil e a regulamentação da sua utilização para fins da apuração da remuneração da mão-de-obra, por aferição indireta, competem exclusivamente à RFB, por atribuição que lhe é dada pelos §§ 4º e 6º do art. 33 da Lei nº 8.212, de 1991, com as alterações decorrentes da Lei nº 11.098, de 2005.

Dado a impossibilidade de apurar o total da receita auferida com a emissão das notas fiscais faturas pelas empresas consorciadas pela prestação do serviço, em função dos fatos a seguir expostos:

1- As Notas Fiscais/Fatura de prestação de serviço emitidas pelas empresas consorciadas, representaram um valor ínfimo do que encontrava-se previamente acordado em cláusula contratual para execução do empreendimento. (cópias dos contratos em anexo)

2- As obras encerraram suas atividades entre 05/2009 a 12/2009, e entretanto, as últimas faturas emitidas tanto pela TOCTAO quanto pela consorciada GMS, pelos seus serviços prestados datam de 23/10/2008. (ver cópias dos documentos anexos)

3- A fiscalização verificou na contabilidade do Consorcio Rio Palmeiras, contas do ATIVO de créditos por adiantamentos a clientes para as obras, com saldos devedores, referentes a valores a serem reembolsados e/ou faturados que encontravam-se pendentes de acertos até o encerramento desta auditoria fiscal. (ver relatório extraído do Livro Razão da conta citada em anexo). Para a OBRA 402 PCH RIACHO PRETO, CONTA 1.1.03.05.01.001 – Riacho Preto Energética S A, constava o saldo em 12/2008 no valor de R\$ 2.215.799,70, devedor.

Diante do exposto, não restou alternativa à fiscalização em adotar, para a correta apuração da mão de obra necessária para a construção de uma Pequena Central Hidrelétrica como base para apuração do valor devido, o valor total constante do contrato de empreitada, aplicando-se para cálculo do débito o percentual previsto em norma de 14%, aplicado para os demais serviços realizados com a utilização de equipamentos, exceto manuais, desde que inerentes à prestação dos serviços de construção civil (art. 455 da IN/RFB 971/2009).

O contribuinte foi intimado através do Termo de Intimação Fiscal –TIF nº 008/2010, emitido ao CRP, a prestar esclarecimentos quanto aos valores efetivamente faturados, e apresentados à auditoria fiscal, e os valores especificados no contrato de construção das PCH's. Na justificativa apresentada, as empresas consorciadas alegaram que, por serem empresas de engenharia e construção civil, não possuíam capacidade técnica para a fabricação e montagem dos equipamentos elétricos e mecânicos necessários para o funcionamento de qualquer usina hidrelétrica, e que, visando atender essa necessidade de especialidade, foi constituído três consórcios fornecedores de equipamentos elétricos e mecânicos por empresas especializadas neste ramo, denominadas CONSORCIO FORNECEDOR para cada obra pertencente ao empreendimento do consórcio. (contratos realizados com os Consórcios Fornecedores em anexo)

Verifica-se portanto que, mesmo as empresas consorciadas terem afirmado serem aptas à execução da obra de três pequenas centrais hidrelétricas – PCH's, e desta forma terem se associado, conjugando esforços com a criação de um Consórcio Construtor (Consórcio Rio Palmeiras), houve ainda a contratação/terceirização de um segundo consórcio de empresas para o fornecimento de equipamentos previstos originalmente no Contrato de Implantação das PCH's. Tais contratos contudo, foram celebrados diretamente com o Consórcio Rio Palmeiras, mas tendo faturado diretamente com as empresas empreendedoras (Energéticas Lagoa Grande, Riacho Preto e Boa Sorte), responsáveis legais perante a ANEEL para a efetiva implementação das aludidas usinas.

Desta forma, uma vez que a contratação ocorreu com a contratada, ou seja, com o Consórcio Rio Palmeiras, o que configura de fato uma subempreitada, a existência de faturamentos diretos realizados com a contratante, por si só não descaracterizam a empreitada global, mas por outro lado justificam a aferição através do valor total contratado, em virtude da impossibilidade de se obter todos os faturamentos realizados para as obras, apenas pela análise da contabilidade do consórcio e/ou da contabilidade das empresas consorciadas, responsáveis pela execução das mesmas. Por outro lado, também temos que as empresas contratantes e donas das obras encontram-se solidariamente responsáveis com o débito apurado.

Para apuração do valor da base de cálculo da contribuição previdenciária devida, foi considerado o valor total acordado em contrato de R\$ 37.594.900,00 (trinta e sete milhões, quinhentos e noventa e quatro mil, e novecentos reais), que aplicando-se o percentual de 14%, resultou no valor apurado como Aferição da Remuneração da Mão de Obra Total de R\$ 5.263.286,00.

Para a definição do Salário de Contribuição foram considerados ainda os valores verificados pela fiscalização na documentação arquivada na empresa, tais como Notas Fiscais de aquisição de materiais e de serviços de construção, Notas Fiscais de Serviço, GFIP, GPS, projetos arquitetônicos e Declaração e Informação sobre Obra – DISO, que é de preenchimento e responsabilidade do próprio contribuinte, onde foram pesquisados os dados necessários para o correto enquadramento das obras.

É importante ressaltar que, no cálculo realizado e considerado para levantamento do débito, foram abatidos os recolhimentos efetuados pelo contribuinte através de Guia da Previdência Social – GPS, sendo apropriados no cálculo os valores recolhidos referente a pagamentos realizados com remunerações dos trabalhadores envolvidos diretamente na execução das obras de construção civil, e declarados em GFIP para cada matrícula CEI, considerando o valor de remuneração paga à mão de obra própria e a empregada com a contratação de sub-empresas para realização dos diversos serviços inerentes a sua obra de construção civil, e ainda o percentual de 5% das NFS de Concreto Usinado aplicados nas obras, sendo constituído o crédito relativo às respectivas diferenças a recolher, conforme demonstrado nas planilhas anexadas ao processo.

As notas fiscais/faturas de concreto usinado utilizadas nas obras e consideradas na apuração do crédito da contribuição previdenciária devida, não se encontram contabilizadas nas contas de custo com as obras do grupo 5 da contabilidade, Conta 5.2.01.01.02 – Material Aplicado, em razão destas terem sido faturadas diretamente em nome do dono da obra. Esta operação financeira foi contabilizada pelo Consorcio Rio Palmeiras em contas do ativo realizável para futuro acerto com o dono da obra através de reembolsos e/ou adiantamentos realizados. As cópias digitalizadas das notas fiscais de aquisição de concreto apresentadas à auditoria fiscal encontram-se anexas ao processo e foram planilhadas considerando-se o percentual para aproveitamento da mão de obra referente.

Ressalte-se que várias aquisições de matérias aplicados na obra bem como acertos na contratação de serviços terceirizados, foram faturados diretamente em nome do dono da obra, sendo lançados na contabilidade do consórcio, como adiantamentos realizados a clientes para futuro reembolso, ficando desta forma prejudicada a apuração do custo total das obras através da análise do grupo de contas transitórias já especificadas e indicadas pela própria empresa em seu plano de contas, para composição do centro de custo das mesmas.

Quanto aos recolhimentos correspondentes às remunerações dos empregados terceirizados, na contratação de empresas sub-empresas, para que tais valores possam ser plenamente aceitos, a terceirização da mão de obra deve ser acompanhada do cumprimento de duas obrigações tributárias por parte da empresa contratante: 1) a retenção do percentual de 11% incidente sobre o valor bruto da nota fiscal, fatura ou recibo emitido pela prestadora dos serviços e devidamente recolhida pela contratante; e

2) a cópia da Guia de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social – GFIP relativa aos empregados cedidos pela empresa prestadora dos serviços, na forma exigida no art. 355, inciso I da IN/RFB 971/2009 abaixo transcrito, ou seja, devendo as GFIP's a serem apresentadas específicas para obra a qual foi prestado o serviço.

(...)

Em atenção a norma citada, foram considerados no cálculo realizado, apenas as remunerações declaradas nas GFIP's com relação inequívoca às obras matrículas CEI 50.037.46641/70 – **Obra 402** PCH Riacho Preto; matrícula CEI 50.037.46788/77 – **Obra 403** PCH Lagoa Grande; e matrícula CEI 50.037.46717/77 – **Obra 404** PCH Boa Sorte, devidamente comprovada sua situação de regularidade através de consultas realizadas aos sistemas informatizados da RFB, com a devida observância do recolhimento da retenção correspondente sofrida em fatura de prestação de serviço, conforme demonstrativo de Remuneração contida em GFIP, com a identificação dos prestadores de serviço considerados através do CNPJ da sub-empiteira, no demonstrativo abaixo.

(...)

Cumprе ressaltar que, em consulta realizada nos sistemas informatizados, nas GFIP's dos prestadores de serviço, constatou-se diversas situações de existência de escrituração de despesas com pagamento de faturas de prestação de serviço na obra, sem a correspondente declaração de mão de obra empregada, em GFIP da empresa empreiteira contratada para realização daquele serviço. Ficando claro que houve faturamento por parte de empresas empreiteiras sem a devida declaração de trabalhadores em GFIP, necessários para execução dos serviços que comprova ter executado.

(...)

DEBCAD 37.322.361-7

O objeto do presente levantamento são as contribuições previdenciárias correspondentes à parte patronal e ao financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrentes dos riscos ambientais do trabalho - GILRAT, destinadas à Seguridade Social (incisos I, II e III do artigo 22 da Lei 8.212/91), incidentes sobre a base de cálculo apurada por aferição indireta do valor da mão-de-obra necessária na execução das obras de construção civil identificadas.

(...)

DEBCAD 37.324.944-6

O objeto do presente levantamento são as contribuições previdenciárias devidas pelo segurado empregado, contribuição devida ao Instituto Nacional do Seguro Social – INSS, (art. 20, Lei 8.212/91) incidentes sobre a base de cálculo apurada por aferição indireta do valor da mão-de-obra necessária na execução das obras de construção civil identificadas.

DEBCAD 37.322.364-1

O objeto do presente levantamento são as contribuições sociais destinadas aos terceiros: Salário Educação 2,5%; INCRA 0,2%; SENAI 1%; SESI 1,5% e SEBRAE 0,6%, perfazendo um total de 5,8%, incidentes sobre a base de cálculo apurada por aferição indireta do valor da mão-de-obra necessária na execução das obras de construção civil identificadas, de acordo com o código de Fundo da Previdência e Assistência Social – FPAS 507 vigente à época de ocorrência do fato gerador.

Como se constata, o lançamento não decorreu de presunção, mas da análise pormenorizada dos documentos e elementos fáticos, indicativos da prática infratora tributária descrita na autuação.

O Recorrente discorda da desconsideração da contabilidade pela Autoridade Fiscal, e insurge-se contra a aferição lastreada em contrato, ressaltando que o normativo prevê aferição com base em notas fiscais/faturas /recibos, e que recolhera no período correto a tributação devida. Assinala que a aferição indireta não é cabível, especialmente quando a contabilidade reflete a realidade dos fatos praticados pelo Recorrente. Ressalta não ser possível a aferição indireta na inexistência de convicção de aferição direta, a partir de folha de pagamento, GFIP e escrituração contábil.

Examinando o R. Acórdão Recorrido, verifica-se que a Autoridade Julgadora de 1ª Instância bem considerou que:

Da Desconsideração da Contabilidade

5.12. Pelo fato de ter o consórcio realizado as operações que cabiam às empresas integrantes e registrado em sua contabilidade o que deveria estar na escrita daquelas, o mesmo foi auditado. Analisando os registros contábeis do consórcio, várias irregularidades foram constatadas.

5.13. Os custos das obras objetos do empreendimento, foram lançados em contas analíticas, vinculadas às seguintes contas sintéticas:

5.2.01.01.01 - Mão de Obra e Encargos;

5.2.01.01.02 - Materiais;

5.2.01.01.03 - Serviços Contratados;

5.2.01.01.04 - Operações c/ Equipamentos;

5.2.01.01.05 - Despesas Gerais Diretas e

5.2.01.01.06 - Despesas Alojamento,

5.14. Estas contas pertencem ao grupo 5 - Transitórios, 5.2 - Custo de Obras por Empreitada. Tais contas foram utilizadas para lançamento das três obras pertencentes ao empreendimento do Consórcio Rio Palmeiras, identificadas através de códigos para diferenciar o centro de custo de cada uma delas, ou seja, a contabilidade apresentada não escritura as despesas de cada obra em centros de custo distintos, através de contas individualizadas para isso, sendo utilizada apenas uma conta para escrituração contábil, no registro das movimentações financeiras de todas as suas obras.

5.15. Também os valores lançados a título de remuneração para as obras são divergentes daqueles consignados em GFIP, sendo o consórcio intimado a esclarecer tal fato. Foram mencionados erros contábeis, centralização de recolhimentos/GFIP numa única obra, classificação incorreta de rubricas, histórico de lançamento incompleto, fraude cometida por “funcionário” da empresa, etc.

5.16. Diante de todos os fatos narrados, correta a aplicação da desconsideração da contabilidade, por parte do Fisco, na forma do Art. 33, § 6º, da Lei 8.212/91 e aplicação do Arbitramento.

Da Aferição Indireta - Arbitramento

5.17. O Art. 148 do Código Tributário Nacional e o Art. 33 da Lei 8.212/91 assim preconizam:

(...)

5.18. Diante de todos os fatos narrados nos itens 5.12 a 5.26 e também pelo fato de as notas fiscais/faturas emitidas pelas empresas consorciadas representarem um valor muito menor do que o registro em contabilidade e do que o acordado em contrato, correta a efetivação da aferição indireta.

Da Apuração da Remuneração da Mão de Obra

5.19. Deve-se destacar que alguns óbices impediram a utilização das notas fiscais/faturas como critério base para a utilização da aferição indireta. Ressalte-se que não foram contraditados pela defendente em sua peça de resistência. Vejamos:

1- As Notas Fiscais/Fatura de prestação de serviço emitidas pelas empresas consorciadas representaram um valor ínfimo do que encontrava-se previamente acordado em cláusula contratual para execução do empreendimento. (cópias dos contratos em anexo)

2- As obras encerraram suas atividades entre 05/2009 a 12/2009, e entretanto, as últimas faturas emitidas tanto pela TOCTAO quanto pela consorciada GMS, pelos seus serviços prestados, datam de 23/10/2008. (ver cópias dos documentos anexos)

3- A fiscalização verificou na contabilidade do Consorcio Rio Palmeiras, contas do ATIVO de créditos por adiantamentos a clientes para as obras, com saldos devedores, referentes a valores a serem reembolsados e/ou faturados que se encontravam pendentes de acertos até o encerramento desta auditoria fiscal. (ver relatório extraído do Livro Razão da conta citada em anexo). Para a OBRA 403 PCH LAGOA GRANDE, CONTA 1.1.03.05.01.002 - Lagoa Grande Energética S A, constava o saldo em 12/2009 no valor de R\$ 5.724.957,19, devedor.

5.20. Deve-se destacar que a Lei 8.212/91 e o Regulamento da Previdência Social - Decreto 3.048/99 em momento algum obrigam a apuração através da proporcionalidade da área construída e o padrão estabelecido para a obra. Vejamos as redações:

Lei 8.212/91

Art. 33. (...)

§ 4º Na falta de prova regular e formalizada pelo sujeito passivo, o montante dos salários pagos pela execução de obra de construção civil pode ser obtido mediante cálculo da mão de obra empregada, proporcional à área construída, de acordo com critérios estabelecidos pela Secretaria da Receita Federal do Brasil, cabendo ao proprietário, dono da obra, condômino da unidade imobiliária ou empresa corresponsável o ônus da prova em contrário.(Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009).

Regulamento da Previdência Social - Decreto 3.048/99

Art.234. Na falta de prova regular e formalizada, o montante dos salários pagos pela execução de obra de construção civil pode ser obtido mediante cálculo da mão-de-obra empregada, proporcional à área construída e ao padrão de execução da obra, de acordo com critérios estabelecidos pelo Instituto Nacional do Seguro Social, cabendo ao proprietário, dono da obra, incorporador, condômino da unidade imobiliária ou empresa co-responsável o ônus da prova em contrário. (Grifos nossos)

5.21. Observe-se que o verbo utilizado, no tempo adequado é “pode” e não “deve”. Isto porque, no caso de apuração por vias reflexas, que não aquela que prove contra ou a

favor do contribuinte, no caso, o diário, não se pode desconsiderar outros elementos de prova de forma antecipada. É justamente por isto que a IN RFB 971/09 prevê o seguinte:

Art. 381.A base de cálculo para as contribuições sociais relativas à mão-de-obra utilizada na execução de obra ou de serviços de construção civil será aferida indiretamente, com fundamento nos §§ 3º, 4º e 6º do art. 33 da Lei nº 8.212, de 1991, quando ocorrer uma das seguintes situações:

(...)

III - quando a contabilidade não espelhar a realidade econômico-financeira da empresa por omissão de qualquer lançamento contábil ou por não registrar o movimento real da remuneração dos segurados a seu serviço, do faturamento ou do lucro;

(...)

V - quando os documentos ou informações de interesse da RFB forem apresentados de forma deficiente.

§ 1º Nas situações previstas no caput, a base de cálculo aferida indiretamente será obtida:

I - mediante a aplicação dos percentuais previstos nos arts. 336, 451 e 455, sobre o valor da nota fiscal, da fatura ou do recibo de prestação de serviços ou sobre o valor total do contrato de empreitada ou de subempreitada;

II - pelo cálculo do valor da mão-de-obra empregada, correspondente ao padrão de enquadramento da obra de responsabilidade da empresa e proporcional à área construída;

III - por outra forma julgada apropriada, com base em contratos, informações prestadas aos contratantes em licitação, publicações especializadas ou em outros elementos vinculados à obra, quando não for possível a aplicação dos procedimentos previstos nos incisos I e II.

(...)

§ 3º Na contratação de empreitada total a partir de fevereiro de 1999, não tendo o contratante usado da faculdade da retenção prevista no art. 164, aplicar-se-á a responsabilidade solidária, observado o disposto no art. 157, em relação às contribuições incidentes sobre a base de cálculo apurada na forma deste artigo, deduzidas as contribuições já recolhidas, se existirem.

§ 4º As formas de aferição previstas nos incisos I a III do § 1º somente são aplicáveis às obras de construção civil.

5.22. De se reparar que quando o inciso III, do §1º acima inicia sua redação com “por outra forma julgada apropriada”, esvai-se qualquer dúvida de que os requisitos são cumulativos.

5.23. Assim sendo, tendo em vista as irregularidades contábeis e falta de correlação entre a emissão de notas fiscais e a execução da obra, na forma do item 5.19 acima, foi correta a utilização do valor estabelecido em contrato, como ponto de partida para se chegar ao valor da mão de obra, cuja implementação deu-se com base no Art. 455, IV, da mesma Instrução Normativa.

Correta a fundamentação do R. Acórdão recorrido, acolhidos seus fundamentos como razão de decidir.

De fato, os fundamentos acolhidos são suficientes para afastar a afirmação de que em nenhum momento a autoridade fiscal apontou a omissão ensejadora do lançamento e que *“não pode a autoridade homologadora do lançamento tributário lançar mão de simples erros ou interpretações diversas daquelas expressas na ocorrência do fato contábil, para desconsiderar a contabilidade e determinar forma indireta de apuração da base tributável.(...) No relatório fiscal, (...), a senhora auditora não comprova a impossibilidade e obter o montante dos salários pagos para execução de cada obra fiscalizada (...)*“

Considerando que a contabilidade não espelhou a realidade econômico-financeira da empresa e ante a falta de correlação entre a emissão de notas fiscais e a execução da obra, correta a utilização do valor estabelecido em contrato, para se apurar o valor da mão de obra, respeitados os normativos vigentes à época dos fatos.

A aferição indireta busca estimar o quadro contábil esperado a partir da análise das atividades desenvolvidas pela empresa. Por ser medida excepcional, somente pode ser adotada quando nenhum dado contábil ou documental permitir a verificação das contribuições devidas, devendo buscar o critério que mais se aproxime da realidade fática, exatamente como relatado nos presentes autos.

Do Pedido de Perícia

Por fim, quanto ao pedido de perícia, não se vislumbra a necessidade de conhecimentos técnicos especializados para a formação de convicção acerca dos fatos.

Ressalta-se ademais, que o Recorrente não formula quesitos referentes aos exames que pleiteia, nem indica profissional para a sua realização, desatendendo os termos do inciso IV do art. 16 do Decreto nº 70.235/72.

Ora, o Decreto 70.235 de 1972 dispõe em seu artigo 14 que a impugnação da exigência instaura a fase litigiosa do procedimento e, em seu artigo 15, que a impugnação deve ser apresentada ao órgão preparador no prazo de trinta dias a contar da data em que for feita a intimação da exigência.

A respeito do pedido do Recorrente para a realização de perícia, ressalte-se, nesse ponto, que o princípio do ônus da prova é inerente a todo ordenamento jurídico, sendo que deve ser obedecido também na esfera administrativa. Assim, incumbe ao Recorrente apresentar tempestivamente, ou seja, junto com a impugnação, as provas em direito admitidas, precluindo o direito de fazê-lo em outra ocasião, ressalvada a impossibilidade por motivo de força maior, quando se refira a fato ou direito superveniente ou no caso de contrapor fatos ou razões posteriormente trazidos aos autos, conforme disposições contidas no art. 16 do Decreto 70.235, de 1972, abaixo transcritas:

"Decreto 70.235/1972 Art. 16. A impugnação mencionará:

(...)

IV - as diligências, ou perícias que a impugnante pretenda sejam efetuadas, expostos os motivos que as justifiquem, com a formulação dos quesitos referentes aos exames

desejados, assim como, no caso de perícia, o nome, o endereço e a qualificação profissional do seu perito. (Redação dada pela Lei n.º 8.748, de 1993)

(...)

§ 4º A prova documental será apresentada na impugnação, precluindo o direito de a impugnante fazê-lo em outro momento processual, a menos que: (Redação dada pela Lei n.º 9.532, de 1997)

a) fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior; (Redação dada pela Lei n.º 9.532, de 1997)

b) refira-se a fato ou a direito superveniente^ Redação dada pela Lei n.º 9.532, de 1997)

c) destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos. (Redação dada pela Lei n.º 9.532, de 1997)

§ 5º A juntada de documentos após a impugnação de\ferá ser requerida á autoridade julgadora, mediante petição em que se demonstre, com fundamentos, a ocorrência de uma das condições previstas nas alíneas do parágrafo anterior. (Redação dada pela Lei n.º 9.532, de 1997)

A deficiência da defesa na apresentação de provas, sob sua responsabilidade, não implica a necessidade de realização de diligência com o objetivo de produzir essas provas, eis que tanto a diligência quanto a perícia destinam-se à formação da convicção do julgador, devendo limitar-se ao aprofundamento de investigações sobre o conteúdo de provas já incluídas no processo ou ao confronto de elementos de prova também já incluídos nos autos, não podendo ser utilizada para suprir a ausência de provas que já poderiam ter sido juntadas à impugnação.

No que diz respeito à perícia, prescreve o art. 18, do Decreto 70.235/72 que:

Art. 18. A autoridade julgadora de primeira instância determinará, de ofício ou a requerimento do impugnante, a realização de diligências ou perícias, quando entendê-las necessárias, indeferindo as que considerar prescindíveis ou impraticáveis, observando o disposto no art. 28, in fine. (Redação dada pela Lei n.º 8.748, de 1993)

Da leitura do dispositivo, verifica-se que o deferimento de pedido de perícia somente ocorrerá se comprovada a necessidade à formação de convicção.

Nesse sentido, não basta que o sujeito passivo deseje a realização da perícia.

O sujeito passivo deverá comprovar o caráter essencial da perícia para o deslinde da questão pela autoridade administrativa, nos termos da legislação aplicável.

Ocorre que o Recorrente não logrou demonstrar, minimamente, a imprescindibilidade da perícia à compreensão dos fatos nem na impugnação, nem agora em grau recursal.

Assim, indefere-se o pedido de perícia.

CONCLUSÃO.

Pelo exposto, voto por conhecer parcialmente do recurso, exceto da alegação de ilegalidade da IN RFB 971/2009, e, na parte conhecida, por negar provimento ao recurso.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Sonia de Queiroz Accioly