



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

**Processo n°** 10830.009858/2007-03  
**Recurso n°** Voluntário  
**Acórdão n°** 2301-002.639 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 12 de março de 2012  
**Matéria** Contribuições Sociais Previdenciárias  
**Recorrente** COMPANHIA PAULISTA DE FORÇA E LUZ  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS**

Período de apuração: 01/08/1999 a 31/01/2006

**NULIDADE DA DECISÃO DE PRIMEIRA INSTÂNCIA.**  
**CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA.**

A nulidade da decisão de primeira instância é declarada naqueles casos em que cerceamento do direito de defesa, conforme art. 59, inciso II do Decreto 70.235/72.

Anulada Decisão de Primeira Instância.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, I) Por maioria de votos: a) em anular a decisão de primeira instância, nos termos do voto do Redator Designado. Vencidos os Conselheiros Damião Cordeiro de Moraes e Leonardo Henrique Pires Lopes, que votaram pelo provimento do recurso. Redator designado: Mauro José Silva. Sustentação oral: Marcelo Oliveira Pedroso. OAB: 205704/SP.

*(assinado digitalmente)*

Marcelo Oliveira - Presidente.

*(assinado digitalmente)*

Damião Cordeiro de Moraes - Relator.

*(assinado digitalmente)*

Mauro José Silva – Redator designado

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Marcelo Oliveira (Presidente), Adriano Gonzales Silverio, Bernadete de Oliveira Barros, Damiao Cordeiro de Moraes, Mauro Jose Silva, Leonardo Henrique Pires Lopes.

## Relatório

1. Trata-se de recurso voluntário interposto pela COMPANHIA PAULISTA DE FORÇA E LUZ, em face de decisão prolatada pela Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em São Paulo (DRJ/SPOI), que julgou procedente o lançamento fiscal, por contribuições devidas a Seguridade Social, atinentes ao período de 01/08/1999 a 31/01/2006.

2. Narra o relatório fiscal que o contribuinte em questão e os demais devedores solidários, relacionados no Relatório de Vínculos, são integrantes do grupo econômico da recorrente (CPFL), decorrendo a responsabilidade solidária pelo cumprimento das obrigações legais, conforme artigo 30, inciso IX da Lei n.º 8.212/1991. Informa ainda que foram notificados a recolherem o valor referente à aferição de 11%, incidente sobre o valor contratual dos serviços prestados, valores aferidos em função da não apresentação das notas fiscais solicitadas.

3. O acórdão recorrido restou ementado nos termos que se transcreve:

*“ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS  
PREVIDENCIÁRIAS*

*Período de apuração: 01/08/1999 a 31/01/2006*

*Documento: NFLD n.º 37.134.664-9, de 09/11/2007*

*CONTRATAÇÃO DE SERVIÇOS PRESTADOS  
MEDIANTE CESSÃO DE MÃO DE OBRA OU  
EMPREITADA. RETENÇÃO DE 11% (ONZE POR  
CENTO).*

*A empresa contratante de serviços executados mediante cessão de mão-de-obra ou empreitada é obrigada a reter 11% (onze por cento) do valor relativo aos serviços contido na nota fiscal ou fatura, e a recolher o valor retido à Previdência Social, conforme preconiza o artigo 31 da Lei n.º 8.212/91, na redação dada pela Lei n.º 9.711/98, e o artigo 219 do Regulamento aprovado pelo Decreto n.º 3.048/99.*

*A retenção sempre se presume feita oportuna e regularmente pela empresa a isso obrigada, não lhe sendo lícito alegar qualquer omissão para se eximir da obrigação, sendo responsável pelo recolhimento das importâncias que deixou de reter.*

*Essa obrigação existe mesmo que a empresa prestadora de serviços seja optante pelo SIMPLES, com exceção apenas do período de 01/01/2000 a 31/08/2002.*

*A obrigação da retenção de 11%, pela empresa tomadora, independe da empresa prestadora estar ou não adimplente com as contribuições previdenciárias.*

*BASE-DE-CÁLCULO. ARBITRAMENTO.*

*É lícita a apuração por aferição indireta do salário de contribuição, na ocorrência de recusa ou sonegação de qualquer documento ou informação, ou sua apresentação deficiente.*

*DECADÊNCIA. PRAZO DECENAL.*

*O prazo decadencial para a constituição do crédito previdenciário é de 10 (dez) anos, contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.*

*LEGALIDADE. CONSTITUCIONALIDADE.*

*A declaração de inconstitucionalidade de lei ou atos normativos federais, bem como de ilegalidade destes últimos, é prerrogativa outorgada pela Constituição Federal ao Poder Judiciário.*

*PEDIDO DE JUNTADA POSTERIOR DE PROVAS. INDEFERIMENTO.*

*O pedido de juntada de documentos e outras provas admitidas em direito após a impugnação deve ser indeferido quando não tenha sido demonstrada a impossibilidade de apresentação oportuna da prova documental por motivo de força maior, não se refira esta a fato ou direito superveniente, e nem se destine a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidos aos autos, e quando os elementos do processo forem suficientes para o convencimento do julgador.*

*PEDIDO DE PERÍCIA. INDEFERIMENTO.*

*O pedido de perícia deve ser motivado e acompanhado dos quesitos necessários para o exame da matéria, sob pena de seu indeferimento.*

*Lançamento Procedente”*

4. Inconformada, a recorrente apresentou recurso voluntário aduzindo, em síntese, o seguinte:

a) o débito, ora em discussão, está parcialmente extinto pela decadência, conforme artigo 173 do CTN e Súmula Vinculante n. 8 do STF. Como a ciência da notificação ocorreu em 9 de novembro de 2007, encontra-se decaído o período anterior à competência 11/2002;

b) nulidade absoluta da notificação de débito, por não ter a fiscalização exposto de maneira clara e precisa como apurou os valores lançados na notificação e a base para calcular os recolhimentos supostamente devidos. Que a fiscalização procedeu o arbitramento do débito sob a presunção de que os serviços contabilizados envolviam "em tese" cessão de mão-de-obra;

c) no mérito, que a fiscalização não apurou a existência de cessão de mão-de-obra em cada um dos serviços listados no lançamento fiscal, isto porque, ao contrário do que faz parecer o relatório fiscal, não basta que um serviço esteja arrolado no Decreto 3.048/99 ou IN 03/2005, para que esteja sujeito à retenção de 11%, é imperioso, além do enquadramento do tipo de serviço, que a atividade seja desenvolvida com a colocação de segurados nas dependências da contratante ou em outro local (de terceiros) que não seja o próprio estabelecimento da contratada, (p. ex: serviços de processamento de dados, manutenção e outros, que sejam prestados no estabelecimento da contratada, não estão sujeitos à retenção de 11%). A fiscalização não teria apurado esses fatos, atentou-se apenas na análise de contratos que não afirmam haver cessão de mão-de-obra;

d) alega que os serviços de transportes não se caracterizam como cessão de mão-de-obra, por sua própria natureza, de acordo com o Decreto nº 4.729, de 09/06/2003;

e) a retenção de 11% não é exigível contra empresas optantes pelo SIMPLES, entre janeiro de 2000 e agosto de 2002, conforme Instrução Normativa nº 03/2005 (artigo 142, parágrafo único);

f) inexistência de débito, que o lançamento fiscal deve ser anulado, em razão do pagamento integral do valor das contribuições previdenciárias devidas, diretamente pelas empresas contratadas pela recorrente;

g) impugna totalmente o valor do débito representado pelo lançamento fiscal em debate, que deverá ser anulado, especialmente, as bases de cálculo utilizadas (100% do valor dos contratos), pois não foram atendidos os termos das instruções normativas do fisco, especialmente nos casos de serviços de construções civil.

5. Sem contrarrazões, os autos foram encaminhados a esta Câmara para apreciação do recurso voluntário.

É o relatório.

## Voto Vencido

Conselheiro Relator Damião Cordeiro de Moraes

### DOS PRESSUPOSTOS DE ADMISSIBILIDADE

1. Conheço do recurso, uma vez que atende aos pressupostos de admissibilidade.

### DA DECADÊNCIA

2. Tendo em vista o período de apuração da exação objeto do presente recurso, se faz necessária a verificação da matéria nos termos do Código Tributário Nacional.

3. Sobre essa questão, cumpre dizer que o Supremo Tribunal Federal, por unanimidade, declarou inconstitucionais os artigos 45 e 46 da Lei nº 8.212, de 24/07/91 e editou a Súmula Vinculante nº 08, *verbis*:

*“Súmula Vinculante nº 08:*

*São inconstitucionais os parágrafo único do artigo 5º do Decreto-lei 1569/77 e os artigos 45 e 46 da Lei 8.212/91, que tratam de prescrição e decadência de crédito tributário”.*

4. Os efeitos da Súmula Vinculante estão previstos no artigo 103-A da Constituição Federal, regulamentados pela Lei nº 11.417, de 19/12/2006, *in verbis*:

*“Art. 103-A. O Supremo Tribunal Federal poderá, de ofício ou por provocação, mediante decisão de dois terços dos seus membros, após reiteradas decisões sobre matéria constitucional, aprovar súmula que, a partir de sua publicação na imprensa oficial, terá efeito vinculante em relação aos demais órgãos do Poder Judiciário e à administração pública direta e indireta, nas esferas federal, estadual e municipal, bem como proceder à sua revisão ou cancelamento, na forma estabelecida em lei.”*

5. Ainda sobre o assunto, a Lei nº 11.417, de 19 de dezembro de 2006, dispõe o que segue:

*“Art. 2º O Supremo Tribunal Federal poderá, de ofício ou por provocação, após reiteradas decisões sobre matéria constitucional, editar enunciado de súmula que, a partir de sua publicação na imprensa oficial, terá efeito vinculante em relação aos demais órgãos do Poder Judiciário e à administração pública direta e indireta, nas esferas federal, estadual e municipal, bem como proceder à sua revisão ou cancelamento, na forma prevista nesta Lei.*

*§ 1º O enunciado da súmula terá por objeto a validade, a interpretação e a eficácia de normas determinadas, acerca das quais haja, entre órgãos judiciários ou entre esses e a administração pública, controvérsia atual que acarrete grave insegurança jurídica e relevante multiplicação de processos sobre idêntica questão.”*

6. Assim, como demonstrado, a partir da publicação na imprensa oficial, todos os órgãos judiciais e administrativos ficam obrigados a acatarem a Súmula Vinculante. Dessa forma, afastado por inconstitucionalidade o artigo 45 da Lei nº 8.212/91, resta verificar qual regra de decadência, prevista no Código Tributário Nacional (CTN), se aplica ao caso concreto.

7. Acerca das regras de verificação da decadência do crédito tributário, a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça está consolidada no seguinte sentido:

*“[...] 1. Está assentado na jurisprudência desta Corte que, nos casos em que não tiver havido o pagamento antecipado de tributo sujeito a lançamento por homologação, é de se aplicar o art. 173, inc. I, do Código Tributário Nacional (CTN). Isso porque a disciplina do art. 150, § 4º, do CTN estabelece a necessidade de antecipação do pagamento para fins de contagem do prazo decadencial. Precedente em recurso representativo de controvérsia (REsp 973733/SC, Rel. Min. Luiz Fux, Primeira Seção, DJe 18.9.2009). [...] 3. Recurso especial parcialmente provido”. (REsp 1015907/RS, Rel. Min. Mauro Campbell Marques, DJe 10/09/2010)*

*“[...] 1. O prazo decadencial quinquenal para o Fisco constituir o crédito tributário (lançamento de ofício) conta-se do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, nos casos em que a lei não prevê o pagamento antecipado da exação ou quando, a despeito da previsão legal, o mesmo incorre, sem a constatação de dolo, fraude ou simulação do contribuinte, inexistindo declaração prévia do débito (Precedentes da Primeira Seção: REsp 766.050/PR, Rel. Ministro Luiz Fux, julgado em 28.11.2007, DJ 25.02.2008; AgRg nos EREsp 216.758/SP, Rel. Ministro Teori Albino Zavascki, julgado em 22.03.2006, DJ 10.04.2006; e EREsp 276.142/SP, Rel. Ministro Luiz Fux, julgado em 13.12.2004, DJ 28.02.2005). 2. É que a decadência ou caducidade, no âmbito do Direito Tributário, importa no perecimento do direito potestativo de o Fisco constituir o crédito tributário pelo lançamento, e, consoante doutrina abalizada, encontra-se regulada por cinco regras jurídicas gerais e abstratas, entre as quais figura a regra da decadência do direito de lançar nos casos de tributos sujeitos ao lançamento de ofício, ou nos casos dos tributos sujeitos ao lançamento por homologação em que o contribuinte não efetua o pagamento antecipado (Eurico Marcos Diniz de Santi, "Decadência e Prescrição no Direito Tributário", 3ª ed., Max Limonad, São Paulo, 2004, págs. 163/210). 3. O dies a quo do prazo quinquenal da aludida regra decadencial rege-se pelo disposto no artigo 173, I, do CTN, sendo certo que o "primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado" corresponde, iniludivelmente, ao primeiro dia do exercício seguinte à ocorrência do fato imponible, ainda que se trate de tributos sujeitos a lançamento por homologação, revelando-se inadmissível a aplicação cumulativa/concorrente dos prazos previstos nos artigos 150, § 4º, e 173, do Codex Tributário, ante a configuração de desarrazoado prazo decadencial decenal (Alberto Xavier, "Do Lançamento no Direito Tributário Brasileiro", 3ª ed., Ed. Forense, Rio de Janeiro,*

2005, págs. 91/104; Luciano Amaro, "Direito Tributário Brasileiro", 10ª ed., Ed. Saraiva, 2004, págs. 396/400; e Eurico Marcos Diniz de Santi, "Decadência e Prescrição no Direito Tributário", 3ª ed., Max Limonad, São Paulo, 2004, págs. 183/199). 5. In casu, consoante assente na origem: (i) cuida-se de tributo sujeito a lançamento por homologação; (ii) a obrigação ex lege de pagamento antecipado das contribuições previdenciárias não restou adimplida pelo contribuinte, no que concerne aos fatos imponíveis ocorridos no período de janeiro de 1991 a dezembro de 1994; e (iii) a constituição dos créditos tributários respectivos deu-se em 26.03.2001. 6. Destarte, revelam-se caducos os créditos tributários executados, tendo em vista o decurso do prazo decadencial quinquenal para que o Fisco efetuasse o lançamento de ofício substitutivo. 7. Recurso especial desprovido. Acórdão submetido ao regime do artigo 543-C, do CPC, e da Resolução STJ 08/2008". (REsp 973733/SC, Rel. Min. Luiz Fux, DJe 18/09/2009).

8. Compulsando os autos, verifica-se que houve recolhimento parcial, em face da totalidade das folhas de salário da empresa, sobre os valores lançados, vez que, no Termo de Encerramento de Auditoria Fiscal (TEAF), a fiscalização examinou as Guias de Recolhimento do Fundo de Garantia por Tempo de Serviço e Informações da Previdência Social (GFIP) e os Comprovantes de Recolhimento do período (f. 176).

9. O recolhimento comprovado de parte das contribuições sociais previdenciárias, ainda que a incidência seja sobre as demais parcelas não lançadas, leva ao convencimento de que deve prevalecer a regra trazida pelo artigo 150, §4º do CTN.

10. Considerando que a recorrente foi cientificada do lançamento fiscal em 9/11/2007, referente às contribuições do período de 1/8/1999 a 31/1/2006, ficam alcançados pela decadência quinquenal as competências até 10/2002. Restando, entretanto, mantidas as competências de 11/2002 a 1/2006.

11. Assim, como ainda há débito remanescente, passo a examinar as demais questões recursais.

### **DA AFERIÇÃO INDIRETA**

12. Nos presentes autos, a autoridade previdenciária aferiu indiretamente o fato gerador da obrigação principal, de acordo com o informado no relatório fiscal:

*"2. aferição dos valores constantes em contrato, quando não apresentadas as notas fiscais a ele relativas, objeto desta NFLD.*

...

*Os valores que serviram de base de cálculo para a incidência dos 11% estão discriminados na planilha anexa " AFERIÇÃO SOBRE CONTRATOS", e foram obtidos a partir dos valores totais dos contratos, rateado pelas competências de vigência dos mesmos, para as quais não foram apresentadas as notas fiscais solicitadas, situação motivadora da emissão do Auto de Infração 37.134.660-6" (ff. 22 e 23)*

13. Conforme prevê o art. 33, §§ 2º e 3º da Lei n º 8.212/1991, o contribuinte é obrigado a exibir os livros e documentos relacionados com as contribuições previdenciárias sob pena de aferição indireta do fato gerador, *in verbis*:

*Art.33. Ao Instituto Nacional do Seguro Social — INSS compete arrecadar, fiscalizar, lançar e normalizar o recolhimento das contribuições sociais previstas nas alíneas a, b e c do parágrafo único do art. II, bem como as contribuições incidentes a título de substituição; e à Secretaria da Receita Federal — SRF compete arrecadar, fiscalizar, lançar e normalizar o recolhimento das contribuições sociais previstas nas alíneas d e e do parágrafo único do art. 11, cabendo a ambos os órgãos, na esfera de sua competência, promover a respectiva cobrança e aplicar as sanções previstas legalmente. (Redação dada pela Lei nº10.256, de 9/07/2001)*

...

*§ 2º A empresa, o servidor de órgãos públicos da administração direta e indireta, o segurado da Previdência Social, o serventário da Justiça, o síndico ou seu representante, o comissário e o liquidante de empresa em liquidação judicial ou extrajudicial são obrigados a exhibir todos os documentos e livros relacionados com as contribuições previstas nesta Lei.*

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

14. A aferição indireta do fato gerador, contudo, não pode ser feita de forma indiscriminada pela fiscalização tributária. Nesses casos, incumbe ao agente do fisco: (1) apontar a fundamentação jurídica do procedimento adotado, (2) justificar de forma inequívoca o motivo da tomada indireta, fazendo constar a motivação do lançamento de ofício, e (3) a indicação expressa da forma de aferição do débito fiscal, objetivando os elementos constantes da obrigação tributária.

15. A inobservância dos requisitos ensejadores da aferição indireta acarreta a nulidade do lançamento. Nesse sentido é a jurisprudência deste Conselho:

*“Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias Período de apuração: 01/11/1996 a 30/04/1998 PREVIDENCIÁRIO. CUSTEIO. NFLD. RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. AFERIÇÃO INDIRETA. NÃO INDICAÇÃO DO FUNDAMENTO LEGAL. NULIDADE. I - A ausência de indicação do fundamento de direito que autoriza o procedimento de aferição indireta das contribuições previdenciárias, não constando especificamente em nenhuma passagem dos autos, vicia o procedimento fiscal, impondo a sua nulidade. Processo Anulado” (Segundo Conselho de Contribuintes. 6ª Câmara. Turma Ordinária. Acórdão nº 20600170 do Processo 35950004094200635. Data 21/11/2007).*

16. Assim, no caso em concreto há que ser observado se a fiscalização justificou de forma inequívoca o motivo da aferição indireta, com a indicação dos elementos

ensejadores da apuração do débito fiscal. Conforme consta no relatório fiscal, a recorrente apresentou extensa documentação exigida pelo fisco, *verbis*:

*“c) Como forma de equacionar o problema do volume de documentos e o tempo necessário para sua análise, foi solicitado a empresa que apresentasse, em meio magnético, a relação de todos os contratos de prestadores de serviço vigentes no período fiscalizado, contendo a data de início, fim, valor e descrição sumária dos serviços prestados, juntamente com as GPS referentes ao recolhimento das retenções efetuadas.*

*d) Foram apresentados cerca de 3800 contratos, cuja análise, pelo tipo de serviço prestado, produziu uma relação aproximada de 1380 contratos nos quais os serviços se enquadravam na legislação acima descrita. Do cruzamento, competência a competência, desses documentos com as GPS apresentadas, foi possível elaborar uma relação de cerca de 700 contratos para os quais não havia recolhimentos, sendo então solicitadas as respectivas cópias e notas fiscais.*

*e) A documentação selecionada, gerou a apresentação de aproximadamente 46.000 notas fiscais, e foi entregue em meio magnético, de forma parcelada, durante a ação fiscal [...]” (f. 22).*

18. Assim, não pode haver penalização do contribuinte que apresenta documentos que estejam sob sua responsabilidade. No caso dos autos, está caracterizada a apresentação de elementos mínimos para viabilizar a averiguação do crédito previdenciário.

19. O arbitramento exige maiores cautelas e um maior esforço da fiscalização para intimar e reintimar o contribuinte esgotando, o máximo possível, as possibilidades de realizar o lançamento sem esse recurso excepcional. Sem dúvida, apenas por ser extensa a documentação sujeita à análise, não configura que a fiscalização tenha esgotado os meios possíveis para efetuar o lançamento por meios diretos.

20. Verifica-se, portanto, a imprestabilidade da aferição indireta da base de cálculo, uma vez que foram apresentados os elementos necessários para constatação do tributo.

## CONCLUSÃO

21. Dado o exposto, CONHEÇO do recurso voluntário, para, no mérito, DAR-LHE PROVIMENTO, conforme acima delineado.

*(assinado digitalmente)*

Damião Cordeiro de Moraes - Relator

## Voto Vencedor

Conselheiro Mauro José Silva, Redator Designado

Apresentamos nossas considerações em sintonia com os aspectos do Acórdão para os quais fomos designados como Redator do voto vencedor.

O lançamento foi feito contra um devedor principal e devedores solidários por conta da existência de grupo econômico, porém não encontramos nos autos provas de que os devedores solidários tenham sido intimados a apresentar impugnação para ser apreciada pelo órgão julgador de primeira instância.

Observamos que estes foram sim intimados da decisão da DRJ, fls. 180/189, porém remanesce o vício em relação à decisão *a quo*, pois aos devedores solidários deveria ter sido oferecida oportunidade de ter seus argumentos apreciados na ocasião do julgamento de primeira instância.

Assim, entendemos que a decisão de primeira instância padece de vício de nulidade por cerceamento do direito de defesa dos devedores solidários, conforme art. 59, inciso II do Decreto 70.235/72.

Votamos em anular a decisão de primeira de instância, devendo os devedores solidários serem intimados a apresentar sua impugnação que será apreciada pela DRJ com prosseguimento regular do processo a partir de então.

(assinado digitalmente)

Mauro José Silva – Redator Designado