



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10980.009092/2007-35
Recurso Voluntário
Acórdão nº 2401-006.812 – 2ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 07 de agosto de 2019
Recorrente CRE PARTICIPACOES E EMPREENDIMENTOS LTDA
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/09/2000 a 30/11/2006

NORMAS GERAIS DIREITO TRIBUTÁRIO. LIVRE CONVICÇÃO JULGADOR. PROVA PERICIAL. INDEFERIMENTO.

Nos termos do artigo 29 do Decreto nº 70.235/72, a autoridade julgadora de primeira instância, na apreciação das provas, formará livremente sua convicção, podendo determinar diligência que entender necessária.

A produção de prova pericial deve ser indeferida se desnecessária e/ou protelatória, com arrimo no § 2º, do artigo 38, da Lei nº 9.784/99, ou quando deixar de atender aos requisitos constantes no artigo 16, inciso IV, do Decreto nº 70.235/72.

LANÇAMENTO. NULIDADE. CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA. CONTRADITÓRIO. AMPLA DEFESA. 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.

AFERIÇÃO INDIRETA. ARBITRAMENTO. LEGISLAÇÃO DE REGÊNCIA. POSSIBILIDADE.

Com a recusa ou apresentação deficiente de documentos a fiscalização promoverá o lançamento de ofício por arbitramento, inscrevendo as importâncias que reputar devidas, conforme respaldo no art. 33, §3º da Lei 8.212/91, cabendo à empresa o ônus da prova em contrário.

NORMAS PROCEDIMENTAIS. AFERIÇÃO INDIRETA/ARBITRAMENTO. APLICABILIDADE.

Aplicável a apuração do crédito previdenciário por aferição indireta/arbitramento na hipótese de deficiência ou ausência de quaisquer documentos ou informações solicitados pela fiscalização, que lançará o débito que imputar devido, invertendo-se o ônus da prova ao contribuinte, com esteio no artigo 33, § 3º, da Lei nº 8.212/91.

CONSTRUÇÃO CIVIL. AFERIÇÃO INDIRETA. POSSIBILIDADE NA FALTA OU DEFICIÊNCIA NA ESCRITURAÇÃO CONTÁBIL.

Constatada a hipótese de deficiência ou falta de contabilidade se impõe a possibilidade de aferição indireta para apuração da base de cálculo das contribuições previdenciárias na construção civil.

DECADÊNCIA. INCONSTITUCIONALIDADE. ARTIGO 45 DA LEI Nº 8.212/91. SUMULA DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL.

Consideram-se decaídos os créditos tributários lançados com base no artigo 45 da Lei nº 8.212/91, que determinava o prazo decadencial de 10 anos para as contribuições previdenciárias, por ter sido este artigo considerado inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal, nos termos da Súmula Vinculante nº 8, publicada no DOU em 20/06/2008.

AUTO DE INFRAÇÃO. OBRIGAÇÃO PRINCIPAL. DECADÊNCIA. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. ART. 173, I do CTN. COMPETÊNCIA DEZEMBRO. INÍCIO DO PRAZO DE EXIGÊNCIA. SÚMULA CARF Nº 101

Na hipótese de aplicação do art. 173, inciso I, do CTN, o termo inicial do prazo decadencial é o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

Para aplicação da regra decadência vertida no art. 173, I do CTN, considerase a efetiva constituição do lançamento por meio da lavratura do auto de infração.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, rejeitar a preliminar de nulidade e dar provimento parcial ao recurso voluntário para declarar a decadência do crédito tributário lançado até a competência 11/2001.

(documento assinado digitalmente)

Miriam Denise Xavier – Presidente

(documento assinado digitalmente)

Rayd Santana Ferreira – Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Cleberson Alex Friess, Rayd Santana Ferreira, Jose Luis Hentsch Benjamin Pinheiro, Matheus Soares Leite, Claudia Cristina Noira Passos da Costa Develly Montez (Suplente Convocada), Andrea Viana Arrais Egypto, Luciana Matos Pereira Barbosa. e Miriam Denise Xavier. Ausente a Conselheira Marialva de Castro Calabrich Schlucking.

Relatório

CRE PARTICIPACOES E EMPREENDIMENTOS LTDA, 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 Curitiba/PR, Acórdão nº 06-18.362/2008, às e-fls. 8.269/8.307, que julgou procedente em parte o lançamento fiscal, concernente às contribuições previdenciárias dos segurados empregados e da empresa, inclusive as destinadas ao financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incapacidade laborativa, bem como as destinadas aos fundos e entidades denominadas Terceiros (FNDE, INCRA, SEBRAE, SESI e SENAI), referentes às obras de construção civil, em relação ao período de 09/2000 a 11/2006, conforme Relatório Fiscal, às fls. 115/190 e demais documentos que instruem o processo, consubstanciado no DEBCAD nº 37.044.577-5.

Conforme consta do Relatório Fiscal:

No decorrer da auditoria fiscal, a partir da análise dos lançamentos contábeis relativos ao período de 10/99 a 03/2006 e dos documentos apresentados pela empresa, foram identificados todas as obras e serviços executados e os respectivos contratantes. Resultante desta análise surgiram diversos questionamentos a respeito da regularidade da mão de obra empregada na execução dos serviços e das obras identificadas. O esclarecimento destes questionamentos e a apresentação de inúmeros documentos foram formalmente solicitados à empresa através do Termo de Intimação para Apresentação de Documentos - TIAD, datado de 15/09/2006, com prazo inicial de cumprimento para o dia 20/09/2006 e posteriormente prorrogado, a pedido da empresa, para o dia 02/10/2006. No dia 02/10/2006, através de documento com páginas numeradas de 1 a 11 (em anexo) a empresa limitou-se a apresentar documentos e esclarecimentos relativos a pequena parcela das obras e serviços executados.

Pela não apresentação da totalidade dos documentos e esclarecimentos solicitados, o que se configura como infração prevista na Legislação Previdenciária, foram lavrados os Auto de Infração 37.044.575-9 e 37.044.578-3 Resultante da análise dos contratos de prestação de serviços e dos demais documentos relacionados com as contribuições para a Seguridade Social, quando confrontados com os lançamentos contábeis e, ainda, em associação com a omissão da empresa em esclarecer parcela significativa dos fatos relatados no Termo de Intimação para Apresentação de Documentos - TIAD, datado de 15/09/2006, constatou-se que a contabilidade não registrou a totalidade das remunerações dos segurados empregados, como também não registrou o movimento real de seu faturamento a partir dos serviços prestados.

Embora a empresa tenha apresentado a contabilidade formalizada, relativa aos exercícios de 1999 a 2005, verificou-se que em todos os exercícios:

- foram omitidos lançamentos relativos ao pagamento da mão de obra (direta e/ou terceirizada) utilizada na execução das obras e serviços executados;
- não foram emitidas/contabilizadas notas fiscais de serviços prestados;

Estas omissões, além de outros vícios detalhados neste relatório, ferem Princípios Fundamentais de Contabilidade, estabelecidos pelo Conselho Federal de Contabilidade (Resolução CFC nº 750/93), cuja observância é obrigatória (Art. 177, da Lei nº 6.404/96), como os abaixo relacionados:

(...)

Os fatos relatados no item 3 acima e demonstrados nos subitens 5.1 a 5.39 resultaram na desconsideração da contabilidade como elemento de prova em favor do contribuinte, tendo em vista que a mesma não registrou o movimento real de remuneração dos segurados a seu serviço, do faturamento e do lucro. As contribuições devidas, relativamente a todas as obras e serviços executados, foram apuradas por aferição indireta conforme previsão da legislação abaixo detalhada.

(...)

O fiscal continua seu relatório indicando as irregularidades verificadas para cada contratante e os critérios de aferição.

A contribuinte, regularmente intimada, apresentou impugnação, requerendo a decretação da improcedência do feito.

Em face dos documentos e esclarecimentos apresentados na defesa, em atenção ao princípio do contraditório, determinou-se a manifestação da fiscalização, nos termos dos despachos de fls. 8.195. Após a manifestação de fls. 8.205/8.226, colheu-se novo pronunciamento da notificada (fls. 8.233/8.243)

Por sua vez, a Delegacia Regional de Julgamento em Curitiba/PR entendeu por bem julgar procedente em parte o lançamento, **retificando a base de cálculo em conformidade com a documentação apresentada pela empresa**, conforme relato acima.

Regularmente intimada e inconformada com a Decisão recorrida, a autuada, apresentou Recurso Voluntário, às e-fls. 8.311 e seguintes, procurando demonstrar sua improcedência, desenvolvendo em síntese as seguintes razões:

Após breve relato das fases processuais, bem como dos fatos que permeiam o lançamento, repisa as alegações da impugnação, inovando apenas quanto a ilegitimidade passiva, uma vez que aduz não existir solidariedade entre as partes por tratar-se de empreitada parcial.

Nos demais pontos, adoto o relatório da DRJ, *in verbis*:

4.1. Nulidade. Impossibilidade de cumprir as exigências da Fiscalização. Foi concedido prazo exíguo para a apresentação de documentos relativos a oito exercícios financeiros. O Fisco pode exigir os documentos indispensáveis para a fiscalização, mas não pode simplesmente exigir todos e só depois verificar os indispensáveis. Portanto, o débito lançado com base em violações e abusos não pode subsistir, sendo nulo por suprimir do indivíduo a possibilidade do contraditório, afrontando a noção básica de Estado Democrático de Direito.

4.2. Decadência. Nos termos do § 4º do art. 150 do CTN, operou-se a decadência dos fatos geradores de 11/99 a 12/01. Há decadência mesmo que se aplique o art. 173, I, do CTN. O art. 45 da Lei nº 8.212/91 é inconstitucional por afrontar o art. 146, III, **b**, da Constituição.

4.3. Impossibilidade da desconsideração da escrituração contábil. Não há qualquer irregularidade nos registros contábeis, assim como nos recolhimentos tributários efetuados. A Fiscalização não juntou prova suficiente para embasar a presente NFLD, desconsiderando indevidamente a escrita fiscal e arbitrando de forma fantasiosa a movimentação da empresa.

4.3.1. A Fiscalização com base em meras suposições e artifícios subjetivos desconsidera a contabilidade, entendendo haver má-fé por parte da contribuinte. Logo, há tentativa de enriquecimento ilícito por parte do Estado e o lançamento tributário merece ser julgado improcedente.

4.4. Das supostas irregularidades. A fiscalização identificou 39 obras com irregularidades, a seguir analisa-se uma a uma, a partir da ordem adotada no Relatório Fiscal:

4.4.1. SIAL Construções Civis Ltda (reforma Museu de Arte). A impugnante não faz parte do contrato 045/02, de 25/04/2002. Esse contrato não foi integralmente subempreitado pela notificada, como supõe a fiscalização. O lançamento decorreu da ausência de mão-de-obra, contudo bastou um único funcionário e um engenheiro da administração da própria CRE, pois a impugnante apenas prestou serviços de acompanhamento, orçamentação, assessoria e engenharia consultiva na obra Museu

Arte do Paraná, comprovado pela emissão da Nota Fiscal de Serviços nº66 de 22/12/2002, recolhendo os tributos e registrando contabilmente a operação. O lançamento fiscal foi baseado única e exclusivamente em um "Atestado de Execução de Obra", o qual não é documento fiscal, sendo utilizado apenas para efeitos de registro de acervo no Conselho Regional de Engenharia e Arquitetura .CREA.

4.4.2. Cotriguaçu. Não houve omissão de receitas, pois parte do valor contratado refere-se à compra de materiais faturados diretamente a empresa contratante, conforme Contrato de Prestação de Serviços. Os materiais e alguns dos subempreiteiros foram faturados diretamente para a contratante. Há contabilização dos pagamentos efetuados para Geratriz Empreendimentos, como se depreende do livro diário de 2004. Os reembolsos para o Sr. Miguel Hamati devem ser considerados como pagamentos para as subcontratadas Geratriz e Geraplan.

4.4.3. TIM Sul SA. A diferença entre o valor faturado e o contratado decorre de pedidos de compras em anexo, não tendo sido emitido contrato. "OBJETO 1" — todos os reembolsos foram efetuados pela prestação de serviços autônomos ou pela prestação de pessoas jurídicas subcontratadas, através de seus funcionários ou sócios. Perícia técnica pode, comprovar que a mão-de-obra empregada era suficiente. "OBJETO 3" — esta obra foi subempreitada.

4.4.4. Hotel Planalto Pálace Ltda, RGK Construções, Montagens e Empreendimentos, Iguaçu Poços Artesianos, SIAL Construções Cíveis Ltda (Caixa D'Água) e Construtora Abapan Ltda. A inexistência de lançamentos contábeis da mão-de-obra relativa a esses contratantes decorre da utilização de funcionários da empresa Formato Construções Ltda. A empresa Formato Construções vendeu todo seu acervo para CRE, porém, na negociação, como condição de negócio, foi firmado o acordo de que a empresa Formato Construções forneceria mão de obra às empreitadas da CRE, sem que houvesse nenhum custo, por este motivo não há lançamentos contábeis referentes a custos com mão-de-obra. Posteriormente, os funcionários da Formato migraram para CRE, tudo devidamente registrado na carteira de trabalho de cada funcionário, conforme preceitua a legislação. Por outro lado, obviamente a Formato recolheu todos os encargos previdenciários de seus funcionários e da empresa quando da realização das obras, não havendo nenhum débito.

4.4.5. Consorcio GEL ACMA Formato contratos CTO/GAF 031/02 e CTO/GAR 030/02. Os lançamentos decorrem da ausência de contabilização da mão-de-obra. Houve a participação de mão de obra terceirizada, conforme GPS's e GFIP' s.

4.4.6. Cooperativa Agrícola Mista de Ponta Grossa e Thá Engenharia Ltda. O lançamento decorre da ausência de contabilização da mão-de-obra. Houve a participação de mão de obra terceirizada e própria, conforme documentos.

4.4.7. Município de Paranaguá (Mercado Municipal e Piscina Olímpica), Global Telecom S/A, Empresa Brasileira de Telecomunicações S/A —EMBRATEL, SINDICATO das Empresas de Transporte Urbano e Metropolitano de Passageiros de Curitiba e Região Metropolitana e MASISA DO BRASIL LTDA. O lançamento decorre da não apresentação de documentos. Em anexo, carregam-se os documentos que provam a regularidade da escrituração e das obrigações previdenciárias.

4.4.8. TIM CELULAR SÃ. Em anexo, carregam-se os documentos que provam a • regularidade da escrituração e das obrigações previdenciárias, esclarecendo que o valor contratado era meramente uma estimativa.

4.4.9. Companhia Brasileira de Petróleo Ipiranga. A diferença entre o valor das notas fiscais e o contratado decorre da interrupção da obra acarretando o pagamento parcial do contrato. Houve a participação de mão de obra terceirizada e própria.

4.4.10. Município de Curitiba. Em anexo, carregam-se os documentos que provam a regularidade da escrituração e das obrigações previdenciárias, esclarecendo que houve contratação de subempreiteiro.

4.4.11.. Cataratas do Iguaçu SA. Objeto da NFLD nº 37. 044.580-5.

4.4.12. CESBE SA Engenharia e Empreendimentos. Não há lançamento contábil de mão-de-obra em razão do serviço ter sido prestado pelos administradores.

4.4.13. TETRAPAK Ltda. Não se trata de obra, mas mero estudo econômico (não se exige economista). A existência de lançamentos contábeis de pagamento e compras de materiais de construção foram realizados erroneamente pelo contador da CRE

4.4.14. ALCATEL TELECOMUNICAÇÕES SA. A autuação do fiscal baseouse no fato que houve folha de pagamento em certo período de tempo, porém não ocorreu faturamento, presumindo, assim, que a empresa estaria omitindo receita. Contudo, o custo são incorridos ao longo do tempo e as receitas obtidas por eventos contratuais. Perícia técnica pode comprovar que a mão-de-obra empregada era suficiente. Carreiam-se os documentos que provam a regularidade da escrituração e das obrigações previdenciárias.

4.4.15. Consórcio GEL ACMA FORMATO (reservatório em Guaratuba- Brejatuba-PR e reservatório - bairro de Coroados - Guaratuba-PR). Houve a participação de mão de obra terceirizada e própria, tendo o lançamento decorrido da não apresentação de documentos. Carreiam-se os documentos para provar a regularidade da escrituração e das obrigações previdenciárias, esclarecendo que os reembolsos efetuados aos Srs. José Luiz Pegos, Balmir V dos Santos e Iziquia Constantino foram realizados por conta dos mesmos pertencerem às empresas subcontratadas.

4.4.16. Consórcio GEL ACMA FORMATO (reservatório na Rua Bolívia em Pontal do Paraná-PR) e GASPARINI DO BRASIL SA Houve a participação de mão de obra terceirizada, tendo o lançamento decorrido da não apresentação de documentos. Carreiam-se os documentos para provar a regularidade da escrituração e das obrigações previdenciárias.

4.4.17. Consórcio GEL ACMA FORMATO (reservatório na Rua Mecejana em Pontal do Paraná-PR e reservatório na Rua Paranaguá em Matinhos-PR). Houve a participação de mão de obra terceirizada, tendo o lançamento decorrido da não apresentação de documentos. Carreiam-se os documentos para provar a regularidade da escrituração e das obrigações previdenciárias, esclarecendo que os reembolsos efetuados ao Sr. Romeu Pires foram realizados por conta do mesmo pertencerem à empresa subcontratada.

4.4.18. WFI DO BRASIL Tecnologia em Telecomunicações Ltda. Houve utilização apenas de mão-de-obra própria e toda documentação foi apresentada, mas desconsiderada em razão do número de funcionários ser supostamente inadequado para a conclusão da obra. Perícia técnica pode comprovar que a mão-de-obra empregada era suficiente. A contabilização de reembolsos pagos a pessoas que não faziam parte do quadro da CRE decorre de prestação de serviços autônomos ou pelo fato do reembolso de subcontratada ser efetuado na pessoa de seu sócio ou funcionário. Carreia a documentação já apresentada para a fiscalização.

4.4.19. PAMPAPAR S/A Serviços de Telecomunicações e Eletricidade. A diferença entre o valor das notas fiscais e o contratado decorre do não cumprimento integral do contrato, por força de distrato. A documentação comprova a regularidade da obra.

4.4.20. Ceres Investimento e Incorporação Imobiliária Ltda. Objeto da NFLD nº 37.044.580-5, 4.4.21. KOERICH Engenharia e Telecomunicações SA. A diferença entre o valor das notas fiscais e o contratado decorre do não pagamento. Não houve omissão de receita, mas mau planejamento dos gastos.

4.4.22. BELMERIX Infra-estrutura Ltda. A fiscalização sustenta o baixo percentual da participação da mão de obra em relação ao total faturado, entretanto não considerou as funções administrativas

4.4.23. PAVI DO BRASIL. A obra não foi finalizada, não havendo pagamento integral dos serviços prestados apenas pelos administradores da CRE.

4.4.24. Câmara Municipal de Paranaguá. Objeto da NFLD nº 37.044.582-1.

4.4.25. Município de Paranaguá (segunda etapa complexo esportivo). Objeto da NFLD nº 37.044.589-9.

Por fim, requer o conhecimento e provimento do seu recurso, para desconsiderar o Auto de Infração, tornando-o sem efeito e, no mérito, 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

NULIDADE - CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA

A contribuinte aduz pela nulidade da ação fiscal, ao fim da qual foi lavrado o Auto de Infração em epígrafe, sendo inválida porque em seu desenvolvimento ocorreu a completa inobservância das disposições legais e, conseqüentemente, ferindo os princípios constitucionais.

Em que pesem as substanciosas razões ofertadas pela contribuinte, seu inconformismo, contudo, não tem o condão de prosperar. Do exame dos elementos que instruem o processo, conclui-se que os lançamentos, corroborados pela decisão recorrida, apresentam-se formalmente incensuráveis, devendo ser mantidos em sua plenitude.

Resta evidenciada a legitimidade da ação fiscal que deu ensejo ao presente lançamento, cabendo ressaltar que trata-se de procedimento de natureza indeclinável para o Agente Fiscalizador, dado o caráter de que se reveste a atividade administrativa do lançamento, que é vinculada e obrigatória, nos termos do art. 142, parágrafo único do Código Tributário Nacional, que assim dispõe:

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 devido, identificar o sujeito passivo e, sendo o caso, propor a aplicação de penalidade cabível.

De fato, o ato administrativo deve ser fundamentado, indicando a autoridade competente, de forma explícita e clara, os fatos e dispositivos legais que lhe deram suporte, de maneira a oportunizar ao contribuinte o pleno exercício do seu consagrado direito de defesa e contraditório, sob pena de nulidade.

E foi precisamente o que aconteceu com o presente lançamento. A simples leitura dos anexos da autuação, especialmente o "Relatório Fiscal", além do "Discriminativo Analítico de Débito", "Fundamentos Legais do Débito" e demais informações fiscais, não deixa margem de dúvida recomendando a manutenção do lançamento.

Consoante se positiva dos anexos encimados, a fiscalização ao promover o lançamento demonstrou de forma clara e precisa os fatos que lhe suportaram, ou melhor, os fatos geradores das contribuições previdenciárias ora exigidas, não se cogitando na nulidade do procedimento.

Mais a mais, a exemplo da defesa inaugural, a contribuinte não trouxe qualquer elemento de prova capaz de comprovar que os lançamentos encontram-se maculados por vício em sua formalidade, escorando seu pleito em simples arrazoado desprovido de demonstração do sustentado.

Destarte, é direito da contribuinte discordar com a imputação fiscal que lhe está sendo atribuída, sobretudo em seu mérito, mas não podemos concluir, por conta desse fato, isoladamente, que o lançamento não fora devidamente fundamentado na legislação de regência. O argumento de erro do fato gerador, na eleição da base de cálculo etc, se confundem com o mérito que iremos tratar posteriormente, como já dito, não ensejando em nulidade.

Concebe-se que o auto de infração foi lavrado de acordo com as normas reguladoras do processo administrativo fiscal, dispostas nos artigos 9º e 10º do Decreto nº 70.235/72 (com redação dada pelo artigo 1º da Lei nº 8.748/93), não se vislumbrando nenhum vício de forma que pudesse ensejar nulidade do lançamento.

No âmbito do Processo Administrativo Fiscal, as hipóteses de nulidade são as previstas no art. 59 do Decreto nº 70.235, de 1972, nos seguintes termos:

Art. 59. São nulos:

I - os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

II - os despachos e decisões preferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

Especificamente em relação ao questionamento acerca da suposta impossibilidade de cumprir as exigências da Fiscalização, melhor sorte não resta a contribuinte, conforme muito bem rebatido pela decisão de piso, senão vejamos:

Os documentos e esclarecimentos solicitados no TIAD de 08/03/2006 (fls. 56/60) e no TIAD de 15/09/2006 (fls. 61/95) são específicos e indispensáveis para a verificação do cumprimento das obrigações tributárias relacionadas no Mandado de Procedimento Fiscal (MPF) nº 09291674 e complementares (fls. 48/55) em face do conteúdo dos mesmos (contribuições, período e verificações a serem realizadas). O volume de documentos e esclarecimentos decorre da própria abrangência da Auditoria-Fiscal determinada nos MPFs.

8.1. Em face de pedido da empresa e considerando o volume de documentos e de esclarecimentos, a Fiscalização ampliou o prazo fixado no TIAD de 15/09/2006, como consignado pela Fiscalização no próprio TIAD (fl. 61).

8.1.1. Ao término do prazo prorrogado do TIAD de 15/09/2006, a empresa não solicitou prorrogação de prazo. Não há prova nos autos e nem a mera alegação de ter a autuada formulado tal pedido de prorrogação para a apresentação dos documentos e esclarecimentos faltantes.

8.1.2. Portanto, a conduta da autuada revela que a empresa conformou-se com os prazos fixados, não tendo postulado nova prorrogação.

8.1.3. Note-se que, se considerasse o prazo insuficiente (não razoável e desproporcional), deveria ter apresentado parcialmente os documentos e esclarecimentos solicitados, prontificando-se a apresentar os faltantes no menor prazo possível, prazo este que pleitearia como o adequado para ser o novo prazo a ser deferido pela autoridade fiscal.

8.2. Destarte, como os documentos e esclarecimentos solicitados eram indispensáveis e a empresa conformou-se com os prazos fixados, não prosperam as alegações de ofensa aos princípios da proporcionalidade e da razoabilidade ou de ofensa a direitos fundamentais ou ao Estado Democrático de Direito, aflorando o caráter protelatório das

mesmas, eis que alegações de inconstitucionalidade não podem ser acolhidas na esfera do processo administrativo-fiscal (Portaria MF/RFB nº 10.875, de 2007, art. 18).

8.3. Em relação à alegação de ofensa aos princípios do contraditório, da ampla defesa e do devido processo legal, devemos observar que não se aplica o art. 59, II, do Decreto nº 70.235, de 1972, ao procedimento de Auditoria-Fiscal.

8.3.1. Durante a Auditoria-Fiscal, não há processo, mas um mero procedimento oficioso e inquisitivo de coleta de dados contábeis e fiscais e de esclarecimentos, estando o contribuinte obrigado a fornecer os documentos e esclarecimentos necessários à fiscalização.

8.3.2. Logo, na fase oficiosa da Auditoria-Fiscal, não se cogita em cerceamento de defesa ou ofensa ao contraditório e ao devido processo legal.

Neste diapasão, afasto a preliminar.

**NULIDADE - DA AFERIÇÃO INDIRETA - SUPOSTA
IMPOSSIBILIDADE DE DESCONSIDERAÇÃO DA ESCRITURAÇÃO CONTÁBIL -
ILEGITIMIDADE**

A recorrente afirma não existir qualquer irregularidade nos registros contábeis (no mérito), assim como nos recolhimentos tributários efetuados. A Fiscalização não juntou prova suficiente para embasar a presente NFLD, desconsiderando indevidamente a escrita fiscal e arbitrando de forma fantasiosa a movimentação da empresa.

A Fiscalização com base em meras suposições e artifícios subjetivos desconsidera a contabilidade, entendendo haver má-fé por parte da contribuinte. Logo, há tentativa de enriquecimento ilícito por parte do Estado e o lançamento tributário referente NFLD nº 37.044.588-0 merece ser julgado nulo.

Melhor sorte não resta a contribuinte, senão vejamos:

Apesar de ter alegado como mérito, entendo cabível sua análise em sede de preliminar.

O presente auto de infração por descumprimento de obrigação principal previdenciária - AIOP - encontra-se revestido das formalidades legais, tendo sido lavrado de acordo com os dispositivos legais e normativos que disciplinam o assunto, consoante o disposto no caput do artigo 37 da Lei nº 8.212/1991, que determina:

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.

Mais a mais, a exemplo do tópico anterior, a contribuinte não trouxe qualquer elemento de prova capaz de comprovar que os lançamentos encontram-se maculados por vício em sua formalidade, escorando seu pleito em simples arrazoado desprovido de demonstração do sustentado.

A fundamentação legal para o procedimento adotado Aferição Indireta encontra-se na no artigo 33, §§ 3º e 6º da Lei nº 8.212/91. Confira-se:

art. 33: Parágrafo 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.

(...)

§ 6º Se, no exame da escrituração contábil e de qualquer outro documento da empresa, a fiscalização constatar que a contabilidade não registra o movimento real de remuneração dos segurados a seu serviço, do faturamento e do lucro, serão apuradas, por aferição indireta, as contribuições efetivamente devidas, cabendo à empresa o ônus da prova em contrário.

Pois bem, o fiscal foi por demais incisivo e cuidadoso ao utilizar-se da apuração por aferição indireta, conforme resta claro no relatório fiscal, *in verbis*:

No decorrer da auditoria fiscal, a partir da análise dos lançamentos contábeis relativos ao período de 10/99 a 03/2006 e dos documentos apresentados pela empresa, foram identificados todas as obras e serviços executados e os respectivos contratantes. Resultante desta análise surgiram diversos questionamentos a respeito da regularidade da mão de obra empregada na execução dos serviços e das obras identificadas. O esclarecimento destes questionamentos e a apresentação de inúmeros documentos foram formalmente solicitados à empresa através do Termo de Intimação para Apresentação de Documentos - TIAD, datado de 15/09/2006, com prazo inicial de cumprimento para o dia 20/09/2006 e posteriormente prorrogado, a pedido da empresa, para o dia 02/10/2006. No dia 02/10/2006, através de documento com páginas numeradas de 1 a 11 (em anexo) a empresa limitou-se a apresentar documentos e esclarecimentos relativos a pequena parcela das obras e serviços executados.

Pela não apresentação da totalidade dos documentos e esclarecimentos solicitados, o que se configura como infração prevista na Legislação Previdenciária, foram lavrados os Auto de Infração 37.044.575-9 e 37.044.578-3 Resultante da análise dos contratos de prestação de serviços e dos demais documentos relacionados com as contribuições para a Seguridade Social, quando confrontados com os lançamentos contábeis e, ainda, em associação com a omissão da empresa em esclarecer parcela significativa dos fatos relatados no Termo de Intimação para Apresentação de Documentos - TIAD, datado de 15/09/2006, constatou-se que a contabilidade não registrou a totalidade das remunerações dos segurados empregados, como também não registrou o movimento real de seu faturamento a partir dos serviços prestados.

Embora a empresa tenha apresentado a contabilidade formalizada, relativa aos exercícios de 1999 a 2005, verificou-se que em todos os exercícios:

- foram omitidos lançamentos relativos ao pagamento da mão de obra (direta e/ou terceirizada) utilizada na execução das obras e serviços executados;
- não foram emitidas/contabilizadas notas fiscais de serviços prestados;

Estas omissões, além de outros vícios detalhados neste relatório, ferem Princípios Fundamentais de Contabilidade, estabelecidos pelo Conselho Federal de Contabilidade (Resolução CFC nº 750/93), cuja observância é obrigatória (Art. 177, da Lei nº 6.404/96), como os abaixo relacionados:

(...)

Os fatos relatados no item 3 acima e demonstrados nos subitens 5.1 a 5.39 resultaram na desconsideração da contabilidade como elemento de prova em favor do contribuinte, tendo em vista que a mesma não registrou o movimento real de remuneração dos segurados a seu serviço, do faturamento e do lucro. As contribuições devidas, relativamente a todas as obras e serviços executados, foram apuradas por aferição indireta conforme previsão da legislação abaixo detalhada.

(...)

(grifamos)

Observa-se da transcrição encimada que o Relatório Fiscal especifica os pressupostos de fato do lançamento, inclusive evidenciando para cada uma as obras envolvidas no lançamento, de forma pormenorizada, os fatos que justificaram a adoção da aferição indireta

da base de cálculo sob o fundamento da não apresentação de documentos e esclarecimentos (informações) e da constatação da contabilidade não registrar o movimento real da remuneração dos segurados, do faturamento e/ou do lucro.

Além disso, devemos destacar que tanto no Relatório Fiscal como na FLD a Fiscalização fundamentou a desconconsideração da contabilidade na previsão normativa dos parágrafos 3º e 6º do art. 33 da Lei nº 8.212, de 1991.

Neste contexto, verifica-se que o lançamento foi devidamente motivado com a exposição dos pressupostos de fato e de direito, não havendo que se falar em nulidade do lançamento pela desconconsideração imotivada da contabilidade.

Por outro lado, devemos esclarecer que a alegação de enriquecimento sem causa, em verdade, tem por pressuposto o lançamento indevido. Em outras palavras, o fato de inexistir nulidade a ser reconhecida não implica o enriquecimento sem causa do Fisco.

No que concerne à alegação da ilegitimidade passiva por tratar-se de empreitada parcial, melhor sorte não resta a contribuinte, uma vez que o ônus da prova recai sobre ela. Uma vez que só alega e nada prova, não podemos conhecer desta alegação. Ademais, a conclusão da auditoria fiscal diante das provas carreadas aos autos, é de que trata-se de empreitada total.

Assim, incabível falar em nulidade.

NULIDADE DA DECISÃO DE PISO - PEDIDO DE PERÍCIA E PRODUÇÃO DE PROVAS

A contribuinte suscita preliminarmente a nulidade da decisão de primeira instância pelos seus próprios fundamentos, haja vista do cerceamento de defesa pela negativa da perícia.

No entanto, observamos que o pedido de perícia constante da impugnação foi genérico sem apontar os motivos que a justificariam e sem qualificar o perito de sua parte que indicava. Assim, de acordo com o art. 16, §1º, o pedido é considerado não formulado. Se o pedido não foi formulado adequadamente não pode ser considerado como causa de nulidade sua não apreciação.

Contudo, os itens 44 e 45 da decisão justificaram a negativa para a realização de perícia e, anteriormente ao julgamento de primeira instância, os autos foram baixados em diligência para análise da documentação ofertada pela recorrente.

Diante disto, penso que a alegação é estéril e não merece prosperar. Com efeito, o lançamento pautou-se nos elementos trazidos aos autos pela fiscalização, bem como naqueles acostados pela contribuinte por ocasião da apresentação de seus argumentos.

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

A solicitação para produção de provas não encontra amparo legal, uma vez que, de modo diverso, o art. 16, inciso II do Decreto 70.235/72, com redação dada pelo art. 1º da Lei 8.748/93, determina que a impugnação deve mencionar as provas que o interessado possuir, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual, salvo se ficar caracterizada algumas das hipóteses do §4º do art. 16, o que não foi demonstrado pela recorrente e também não foram apresentadas novas provas para análise. Por seu turno, a decisão de primeira instância justificou a negativa de produção de provas no item retro mencionado do decisório.

Portanto, não merece acolhimento a suscitada preliminar.

DA DECADÊNCIA

A recorrente alega restar decadente às contribuições lançadas em relação às competências 11/1999 à 12/2001, nos termos do artigo 150, § 4º do CTN.

O exame dessa matéria impõe sejam levadas a efeito algumas considerações, senão vejamos.

O artigo 45, inciso I, da Lei nº 8.212/91, estabelece prazo decadencial de 10 (dez) anos para a apuração e constituição das contribuições previdenciárias, como segue:

Art. 45 – O direito da Seguridade Social apurar e constituir seus créditos extingue-se após 10 (dez) anos contados:

I – do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o crédito poderia ter sido constituído;

[...]

Por outro lado, o Código Tributário Nacional em seu artigo 173, caput, determina que o prazo para se constituir crédito tributário é de 05 (cinco) anos, contados do exercício seguinte àquele em que poderia ter sido lançado, *in verbis*:

Art. 173. O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados:

I – do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado;

[...]

Com mais especificidade, o artigo 150, § 4º, do CTN, contempla a decadência para os tributos sujeitos ao lançamento por homologação, nos seguintes termos:

Art. 150 O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.

[...]

§ 4º Se a lei não fixar prazo a homologação, será ele de cinco anos a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.

O núcleo da questão reside exatamente nesses três artigos, ou seja, qual deles deve prevalecer para as contribuições previdenciárias, tributos sujeitos ao lançamento por homologação.

Ocorre que, após muitas discussões a respeito do tema, o Supremo Tribunal Federal, em 11/06/2008, ao julgar os RE's nºs 556664, 559882 e 560626, por unanimidade de votos, declarou a inconstitucionalidade do artigo 45 da Lei nº 8.212/91, oportunidade em que aprovou a Súmula Vinculante nº 08, abaixo transcrita, rechaçando de uma vez por todas a pretensão do Fisco:

Súmula nº 08: São inconstitucionais o 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.

Registre-se, ainda, que na mesma Sessão Plenária, o STF achou por bem modular os efeitos da declaração de inconstitucionalidade em comento, estabelecendo, em suma, que somente não retroagem à data da edição da Lei em relação a pedido de restituição judicial ou administrativo formulado posteriormente à 11/06/2008, concedendo, por conseguinte, efeito *ex tunc* para os créditos pendentes de julgamentos e/ou que não tenham sido objeto de execução fiscal.

Consoante se positiva da análise dos autos, a controvérsia a respeito do prazo decadencial para as contribuições previdenciárias, após a aprovação/edição da Súmula Vinculante nº 08, passou a se limitar a aplicação dos artigos 150, § 4º, ou 173, inciso I, do Código Tributário Nacional.

Indispensável ao deslinde da controvérsia, mister se faz elucidar, resumidamente, as espécies de lançamento tributário que nosso ordenamento jurídico contempla, como segue.

Primeiramente destaca-se o **lançamento de ofício ou direto**, previsto no artigo 149 do CTN, onde o fisco toma a iniciativa de sua prática, por razões inerentes a natureza do tributo ou quando o contribuinte deixa de cumprir suas obrigações legais. Já o **lançamento por declaração ou misto**, contemplado no artigo 147 do mesmo Diploma Legal, é aquele em que o contribuinte toma a iniciativa do procedimento, ofertando sua declaração tributária, colaborando ativamente. Alfim, o **lançamento por homologação**, inscrito no artigo 150 do Códex Tributário, em que o contribuinte presta as informações, calcula o tributo devido e promove o pagamento, ficando sujeito a eventual homologação por parte das autoridades fazendárias.

Dessa forma, estando às contribuições previdenciárias sujeitas ao lançamento por homologação, defende parte dos julgadores e doutrinadores que a decadência a ser aplicada seria aquela constante do artigo 150, § 4º, do CTN, levando-se em consideração a natureza do tributo atribuída por lei, independentemente da ocorrência de pagamento, entendimento compartilhado por este conselheiro.

Ou seja, a regra para os tributos sujeitos ao lançamento por homologação é o artigo 150, § 4º, do Código Tributário, o qual somente não prevalecerá nas hipóteses de ocorrência de dolo, fraude ou conluio, o que ensejaria o deslocamento do prazo decadencial para o artigo 173, inciso I, do mesmo Diploma Legal.

Não é demais lembrar que o lançamento por homologação não se caracteriza tão somente pelo pagamento. Ao contrário, trata-se, em verdade, de um procedimento complexo, constituído de vários atos independentes, culminando com o pagamento ou não.

Observe-se, pois, que a ausência de pagamento não desnatura o lançamento por homologação, especialmente quando a sujeição dos tributos àquele lançamento é conferida por lei. E, esta, em momento algum afirma que assim o é tão somente quando houver pagamento.

Não fosse assim, o que se diria quando o contribuinte apura prejuízos e não tem nada a recolher, ou mesmo quando encontra-se beneficiado por isenções e/ou imunidades, onde, em que pese haver o dever de elaborar declarações pertinentes, informando os fatos geradores dos tributos dentre outras obrigações tributárias, deixa de promover o pagamento do tributo em razão de uma benesse fiscal?

Cabe ao Fisco, porém, no decorrer do prazo de 05 (cinco) anos, contados do fato gerador do tributo, nos termos do artigo 150, § 4º, do CTN, proceder à análise das informações prestadas pelo contribuinte homologando-as ou não, quando inexistir concordância. Neste último caso, promover o lançamento de ofício da importância que imputar devida.

Aliás, como afirmado alhures, a regra nos tributos sujeitos ao lançamento por homologação é o prazo decadencial insculpido no artigo 150, § 4º, do CTN, o qual dispõe expressamente os casos em que referido prazo deslocar-se-á para o artigo 173, inciso I, na ocorrência de dolo, fraude ou simulação comprovados. Somente nessas hipóteses a legislação específica contempla a aplicação de outro prazo decadencial, afastando-se a regra do artigo 150, § 4º. Como se constata, a toda evidência, a contagem do lapso temporal em comento independe de pagamento.

Ou seja, comprovando-se que o contribuinte deixou efetuar o recolhimento dos tributos devidos e/ou promover o auto-lançamento com dolo, utilizando-se de instrumentos ardilosos (fraude e/ou simulação), o prazo decadencial será aquele inscrito no artigo 173, inciso I, do CTN. Afora essa situação, não se cogita na aplicação daquele dispositivo legal. É o que se extrai da perfunctória leitura das normas legais que regulamentam o tema.

Por outro lado, alguns julgadores e doutrinadores entendem que somente aplicar-se-ia o artigo 150, § 4º, do CTN quando comprovada a ocorrência de recolhimentos relativamente ao fato gerador lançado, seja qual for o valor. Em outras palavras, a homologação dependeria de antecipação de pagamento para se caracterizar, e a sua ausência daria ensejo ao lançamento de ofício, com observância do prazo decadencial do artigo 173, inciso I.

Ressalta-se, ainda, o entendimento de outra parte dos juristas, suscitando que o artigo 150, 4º, do Código Tributário Nacional, prevalecerá quando o contribuinte promover qualquer ato tendente a apuração da base de cálculo do tributo devido, seja pelo pagamento, escrituração contábil, declaração do imposto em documento próprio, etc. Melhor elucidando, o contribuinte deverá adotar algum procedimento com o fito de apurar o tributo para que pudesse se cogitar em “homologação”.

Afora posicionamento pessoal a propósito da matéria, por entender que as contribuições previdenciárias devem observância ao prazo decadencial do artigo 150, § 4º, do Códex Tributário, independentemente de antecipação de pagamento, salvo quando comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação, o certo é que a partir da alteração do Regimento Interno do CARF (artigo 62A), introduzida pela Portaria MF nº 586/2010, os julgadores deste Colegiado estão obrigados a “reproduzir” as decisões do STJ tomadas por recurso repetitivo, razão pela qual deixaremos de abordar aludida discussão, mantendo o entendimento que a aplicação do dispositivo legal retro depende da existência de recolhimentos do mesmo tributo no período objeto do lançamento, na forma decidida por aquele Tribunal Superior nos autos do Resp nº 973.733/SC, assim ementado:

PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ARTIGO 543C, DO CPC. TRIBUTÁRIO. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. INEXISTÊNCIA DE PAGAMENTO ANTECIPADO. DECADÊNCIA DO DIREITO DE O FISCO CONSTITUIR O CRÉDITO TRIBUTÁRIO. TERMO INICIAL. ARTIGO 173, I, DO CTN. APLICAÇÃO CUMULATIVA DOS PRAZOS PREVISTOS NOS ARTIGOS 150, § 4º, e 173, DO CTN. IMPOSSIBILIDADE.

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 incoorre, 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 impositivo, 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 impositivos 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 543C, do CPC, e da Resolução STJ 08/2008.

Na esteira desse raciocínio, uma vez delimitado pelo STJ e, bem assim, pelo Regimento Interno do CARF que nos lançamentos por homologação a antecipação de pagamento é indispensável à aplicação do instituto da decadência, nos cabe tão somente nos quedar a aludida conclusão e constatar ou não a sua ocorrência.

Entrementes, a controvérsia em relação a referido tema encontra-se distante de remansoso desfecho, se fixando agora em determinar o que pode ser considerado como antecipação de pagamento no Imposto de Renda Pessoa Física, sobretudo em face das diversas modalidades e/ou procedimentos adotados por ocasião do lançamento fiscal.

Em suma, despidiendas maiores elucubrações a propósito da matéria, uma vez que não há nos autos prova de pagamento (antecipado) apto a atrair o disposto no § 4º do artigo 150 do CTN.

Assim, tendo a fiscalização constituído o crédito previdenciário decorrente em 02/01/2007 com a devida ciência da contribuinte, verifica-se que os fatos geradores relativos às competências até 11/2001, inclusive, encontram-se extintas pela decadência, nos termos do art. 173, I, do CTN.

MÉRITO

**RGK CONSTRUÇÕES, MONTAGENS E EMPREENDIMENTOS LTDA -
IGUAÇU POÇOS ARTESIANOS LTDA - SIAL CONSTRUÇÕES CIVIS LTDA (CAIXA
D'ÁGUA)**

Depreende-se do tópico anterior que o período relativo a estas empreitadas foram alcançados pelo instituto da decadência, motivo pelo qual deixo de apreciar às razões meritórias.

DOS DEMAIS LEVANTAMENTOS

Pretende a contribuinte a reforma da decisão recorrida, a qual manteve parcialmente a exigência fiscal, aduzindo para tanto os mesmos argumentos da impugnação, **não acrescentando nem um novo documento** ou fundamento relevante.

Assim sendo, uma vez que a contribuinte simplesmente repisa as alegações da defesa inaugural, peço vênia para transcrever excertos da decisão recorrida e adotá-los como razões de decidir, por muito bem analisar as alegações suscitadas pela autuada e documentos acostados aos autos, *in verbis*:

11. **SIAL CONSTRUÇÕES CIVIS LTDA (reforma Museu de Arte)**. A prova constante dos autos é suficiente e válida, eis que a Anotação de Responsabilidade Técnica de fls. 214 foi firmada por ambas as empresas (CRE e SIAL) e o "Atestado de Execução de Obra" de fls. 204/213 assinado, com firma reconhecida em cartório, pelo responsável técnico da SIAL CONSTRUÇÕES CIVIS LTDA - Eng. Armando Hiroshi Nonose.

11.1. Portanto, constata-se que a CRE executou os serviços relacionados no "Atestado de Execução de Obra" de fls. 204/213 e, em razão da execução de tais serviços foi emitido a Anotação de Responsabilidade Técnica (ART nº 2004044912-9) de fls. 214 em que consta expressamente:

(...)

11.2. Note-se que o ART nº 2004044912-9 substituiu integralmente o ART anterior de nº 3020827555. Além disso, conforme salientou a fiscalização (fls. 8.075/8.076), o "Atestado de Execução de Obra" de fls. 204/213 é inequívoco quanto a execução dos serviços pela CRE:

"Atestamos para os devidos fins, que a empresa CRE (.) executou para a SIAL (.) em regime de sub-contratação, os serviços abaixo descritos:"

11.3. Em face destas provas, não prosperam as meras alegações da impugnante. Não há como um único funcionário e um engenheiro da administração da própria CRE executar os serviços relacionados no "Atestado de Execução de Obra" e no ART nº 2004044912-9 - os quais não se referem a acompanhamento, orçamento ou assessoria e engenharia consultiva.

11.4. Contabilizada apenas uma única nota fiscal de prestação de serviços, cuja descrição e valor não correspondem aos referidos documentos; inexistindo contabilização da mão-de-obra relativa à obra; e não tendo o impugnante apresentado o contrato de subempreitada lavrado entre a empresa SIAL CONSTRUÇÕES CIVIS LTDA e a empresa CRE PARTICIPAÇÕES E EMPREENDIMENTOS LTDA (mencionado no ART e **não apresentado nem com a impugnação**) e os demais documentos listados no TIAD de 15/09/2006 (itens 5.3 a 5.5 e 5.7 a 5.9), correta a aferição indireta da base de cálculo e o lançamento por arbitramento efetuado.

12. **Cooperativa Central Regional Iguaçu Ltda — COTRIGUAÇU**. Segundo o relatório fiscal, o lançamento em questão decorreu da seguinte situação:

OBJETO 1: Execução das obras civis necessárias à construção civil de bases de equipamentos em geral, poços, bases para balanças e fundações, sob o regime de empreitada global.

Preço Global: R\$ 2.493.533,47 Data do contrato: 08/12/2003 Custos contabilizados na conta 3.3.01.01.0031 COTRIGUAÇU COOPERATIVA CENTRAL IGUAÇU Este contrato teve um aditivo firmado entre as partes em 10 de julho de 2004 onde na cláusula primeira lê-se: Considerando que a obra objeto do instrumento ora aditado foi suspensa por ordem do Superintendente da APPA no dia 24 de março de 2004, as partes de comum acordo retificam o instrumento particular de prestação de serviços firmado em 08 de dezembro de 2003, nos seguintes termos:

Cláusula segunda: Após medições efetuadas pelas partes contratantes, • conforme ANEXO 1 , **a contratada recebeu a importância de R\$ 930.632,11** referente a conclusão parcial da obra denominada 2a.correia e constante do contrato ora aditado, e **mais RS 507.969,28** referente a novos serviços, contratados na forma da cláusula segunda, parágrafo segundo, do contrato ora aditado "(grifos nossos).

(...)

12.1. A impugnante afirma que não houve omissão de receitas, "pois parte do valor contratado refere-se à compra de materiais faturados diretamente a empresa contratante, conforme pode ser observado no parágrafo terceiro da cláusula segunda do Instrumento Particular de Contrato de Prestação de Serviços":

(...)

12.2. A partir desse dispositivo, a impugnante conclui que "os valores realmente recebidos pela CRE são os correspondentes as notas fiscais de prestação de serviços emitidas contra a Cooperativa Central Regional Iguaçu Ltda" e que os valores constantes "nos contratos referem-se ao valor total da soma dos custos da obra e dos serviços prestados, sendo a receita da CRE apenas referente ao valor dos serviços prestados". Para esclarecer o dispositivo contratual, a impugnante explica:

(...)

12.3. Neste ponto, devemos observar que a cláusula transcrita no item 12.1. supra, constante de todos os contratos, dispõe que a contratada (CRE) pode faturar os materiais diretamente em nome da contratante (CONTRIGUAÇU), desde que esta (CONTRIGUAÇU) autorize por escrito e o valor faturado seja superior a R\$ 3.000,00 reais, podendo a (CONTRIGUAÇU) descontar tais valores das parcelas de pagamentos, de acordo com as medições dos materiais aplicados na execução dos serviços".

12.4. Portanto, o faturamento direto de materiais está condicionado à autorização escrita da COTRIGUAÇU e ao valor faturado ser superior a três mil reais. Além disso, havendo o faturamento direto com a observância das condições mencionadas, a COTRIGUAÇU poderia descontar os valores faturados diretamente, de acordo com as medições dos materiais aplicados na execução dos serviços.

12.5. Compulsando os autos, verificamos que a impugnante não apresentou as autorizações escritas e nem as medições que justificariam o desconto no pagamento. Logo, a apresentação de notas fiscais em nome da COTRIGUAÇU, mas sem vinculação inequívoca das notas fiscais às obras em tela, não têm o condão de provar que tais valores devam ser considerados no âmbito dos contratos celebrados entre CRE e COTRIGUAÇU.

12.6. A impugnante afirma que o OBJETO 3 seria a mesma obra do OBJETO 2 (o mesmo ocorreria com os OBJETOS 6 e 7), contudo não demonstrou a mera alegação. Além disso, devemos observar que a alínea "a" da cláusula segunda do contrato pertinente ao OBJETO 3 (fls. 278/287) não estabelece faturamento direto de mão-de-obra relativa a obra, mas sim o reconhecimento de que créditos decorrentes de faturamento direto de materiais e mão-de-obra relativos ao período de 10/07/04 a 16/12/2004 seriam aproveitados como forma de pagamento do contrato firmado em 29/12/04. Note-se que a alínea "e" da cláusula segunda aparentemente estabelecerá o faturamento direto, contudo a cláusula terceira evidencia que não se trata propriamente de faturamento direto (fls. 278/287).

12.7. Portanto, em relação à mão-de-obra, todos os contratos admitem apenas a subcontratação mediante expresse consentimento por escrito da COTRIGUAÇU, não havendo amparo para faturamento direto de mão-de-obra.

12.8. No que tange aos pagamentos efetuados para a empresa Geratriz Empreendimentos Ltda, não detectamos lançamentos contábeis vinculados aos serviços de "gerenciamento na obra Cotriguaçu em Paranaguá-PR". Verificamos apenas lançamentos na conta 1772 - 1.1.02.03.0031 GERAPLAN PLAN.CONST.LTDA.

12.9. Se o Sr. Miguel Hamati tivesse agido na qualidade de sócio de subempreiteira, o eventual reembolso seria devido e pago à subempreiteira e não para a pessoa física.

12.10. Conclui-se, destarte, que a impugnante não foi capaz de afastar as irregularidades e constatações evidenciadas pelo relatório fiscal. Além disso, as provas apresentadas não têm o condão de alterar a base de cálculo obtida via aferição indireta, conforme demonstrou a fiscalização:

- GFIP's da empresa Brittes Empreiteira de Obras Ltda — valores declarados em GFIP genérica cód recolhimento:115 — não é possível identificar quais os trabalhadores foram utilizados na execução da obra e respectivas remunerações (ver artigo 447, inciso III da IN 03)

- GFIP's da empresa Phedra Serviços de Limpeza Industrial Ltda - valores declarados em GFIP como sendo empresa do simples —remunerações não consideradas pela incorreção da GFIP — empresa enquadra-se nas vedações previstas na Lei 9.317/96 — "Simples" (ver artigo 485 da IN 03). Ao apresentar as GFIP 's como empresa do simples a prestadora de serviços declarou como devidas e recolheu apenas as contribuições retidas dos segurados empregados, deixando de recolher as contribuições devidas pela empresa.

- GFIP's da empresa Valdenir Luiz Rayzer Ltda — competência 08/2004 -valores declarados em GFIP como sendo empresa do simples— remunerações não consideradas pela incorreção da GFIP —empresa vedada de ser optante do "Simples" conforme Lei 9.317/96 (ver artigo 485 da IN 03). Não existem notas fiscais de serviço, desta empresa, emitidas em 2004 para a contratante (não comprovação do serviço executado);

(...)

13. **TIM Sul SA**. Os documentos constantes dos autos são suficientes, sendo desnecessária a realização de perícia. A ausência de registro contábil do movimento real de remuneração dos segurados em relação ao "OBJETO 1" e a não apresentação dos documentos especificados no relatório fiscal para todos os "objetos", justifica a aferição indireta.

13.1. Neste ponto, por ser pertinente, inclusive quanto a valoração dos elementos probatórios constantes dos autos, transcrevemos a manifestação fiscal de fls.

8.068/8.096:

Objeto 1: a empresa afirma (fls 816) que os reembolsos citados no relatório fiscal foram "efetuados pela prestação de serviços de autônomos, conforme RPA 's ou pela prestação de serviços de pessoas jurídicas subcontratadas, através de seus funcionários ou sócios".

Apresentou tão somente RPA's referentes a prestação de serviços do Sr. Celso Gonçalves. Não apresentou os demais documentos a que se refere nem demonstrou a respectiva contabilização. Também não comprovou com qual mão de obra executou os serviços contratados limitando-se a informar que (fls 816) o serviço prestado, que durou praticamente um ano, não exigiu a contratação de uma grande quantidade de mão de obra, sendo suficiente apenas os que foram informados à fiscalização...."

Objeto 2: nada comprovou do que foi apontado no relatório fiscal limitando —se a informar (fls 816) que: "pelos motivos já mencionados anteriormente, ou seja, o prazo concedido pela fiscalização e a quantidade de comprovantes e relatórios exigidos, a empresa não conseguiu atender a exigência fiscal...."

Objeto 3: nada comprovou do que foi apontado no relatório fiscal limitando — se a informar (fls 817) que: "a suposta infração cometida pelo contribuinte refere-se a falta de contrafação de mão de obra para a execução da mesma. Ocorre, entretanto, que a CRE subempreitou a obra, conforme documentação anexa

2.3.2) Da análise dos documentos juntados ao processo:

•GFIP's da empresa AAC Ar Condicionado Ltda — referem-se a tomadores que não guardam qualquer relação com esta NFLD (Banco do Brasil, Copel e Fundação Universitária Regional). A única GFIP apresentada com vinculação genérica a CRE refere-se à competência 01/2005 (tomador o CNPJ da CRE) não sendo possível, desta forma, afirmar que estas remunerações referem-se às obras executadas para este tomador, portanto, não consideradas (ver artigo 447, inciso III da IN 03);

•GFIP's da empresa Tecbarragem Construção e Comércio Ltda - referem-se a tomador que não guarda qualquer relação com esta NFLD (Clemar Engenharia Ltda, CNPJ 83.932.418/0001-64 _ CEI:50.012.04290/74, portanto, não consideradas (ver artigo 447, inciso III da IN 03)

•GFIP's da empresa Pinturas Rosiguim Ltda _valores declarados em GFIP genérica código recolhimento. 115 _não sendo possível, desta forma, afirmar que estas remunerações referem-se às obras executadas para este tomador, portanto, não consideradas (ver artigo 447, inciso III da IN 03);

.GFIP 's da empresa Sincroniza Engenharia Ltda _ GFIP apresentada com vinculação genérica a CRE (tomador o CNPJ da CRE) não sendo possível, desta forma, afirmar que estas remunerações referem-se às obras executadas para este tomador, portanto, não consideradas (ver artigo 447, inciso III da IN 03);

13.2. Em face destas constatações, não prosperam os argumentos colacionados na defesa.

14. Hotel Planalto Pálace Ltda, RGK Construções, Montagens e Empreendimentos Ltda, Iguacu Poços Artesianos Ltda, SIAL Construções Cíveis Ltda (Caixa D'Água) e Construtora Abapan Ltda. Em relação a todas estas contratantes, a alegação da impugnante é idêntica. Justifica a inexistência de lançamentos contábeis da mão-de-obra empregada por ter adquirido parte do acervo técnico e algumas obras de propriedade da empresa Formato, cedendo esta parte de sua mão-de-obra para a Notificada.

14.1. Com a defesa, a Notificada apresentou as cópias não autenticadas dos contratos celebrados com os contratantes Hotel Planalto Pálace (fls. 2.710/2.714), RGK (2.717/2.720), Iguacu (2.723/2.726 — sem assinaturas), Sial (2.729/2.732) e Abapan (2.734/2.737 — partes CRE e Abapan, as quais não assinaram); relatórios emitidos pela fiscalização (fls. 2.715, 2.721 e 2.727); e duas guias e uma nota fiscal de serviços sem qualquer pertinência (fls. 2.738/2.740). Ainda que autenticadas, após intimação para tanto. Esses documentos não têm o condão de demonstrar a alegação.

14.2. A Impugnante não apresentou o contrato celebrado com a empresa Formato (contrato de aquisição das obras e do acervo técnico, com a cessão de mão-de-obra da Formato), bem como as notas fiscais de prestação de serviços emitidas pela Formato ao ceder • sua mão-de-obra, inclusive com a retenção, quando cabível.

14.3. Portanto, diante da ausência de prova do contrato de cessão da mão-de-obra e da ausência de prova do teor do contrato celebrado com a Formato, não há como afastar o lançamento por arbitramento efetuado.

Volto a dizer, apesar de grande parte do crédito lançado no tópico acima encontrar-se decadente, por motivo de organização e didática, copieie a íntegra do tópico lançado na decisão de piso.

15. Consórcio GEL ACMA Formato contratos CTO/GAF 031/02 e CTO/GAR 030/02. Em relação a esses dois contratos a defesa afirma que houve participação de mão de obra terceirizada, estando correta a contabilidade.

15.1. Para ambos os contratos, conforme destaca a fiscalização (fl. 8.080), a impugnante apresentou GFIP's que se referem à outra obra matrícula CEI 34.210.05308/71 (reservatório de água localizado na esquina da Rua Pedra Branca com a Rua Angra dos Reis, Bairro Brejatuba _ Guaratuba/PR _ contrato CTO/GAF 014/02) e notas fiscais de prestadores de serviços que não guardam qualquer relação com as obras referentes aos contratos CTO/GAF 031/02 e CTO/GAR 030/02.

15.2. Portanto, a impugnante não demonstrou a mão-de-obra própria ou terceirizada, além da já detectada pela fiscalização. Logo, mantêm-se intacta a situação descrita no 5.9 e 5.10 do relatório fiscal, sendo cabível o lançamento por arbitramento efetuado.

16. **Cooperativa Agrícola Mista de Ponta Grossa.** A fiscalização não detectou lançamento contábil relativo ao custo da mão-de-obra, tendo abatido das bases de cálculo aferidas os valores das remunerações contidas nas notas fiscais emitidas pelo Sr. Paulo Sérgio Schornobai. A impugnante afirma a contratação de subempreiteiros e de mão-de-obra própria. Ao se manifestar sobre os documentos apresentados pela impugnante, a fiscalização constatou:

A empresa limitou-se a juntar cópias das notas fiscais emitidas pelo contratado (Paulo Sérgio Schornobai) e cópias de folhas de pagamento, nas competências 12/2003 a 03/2004. Ressalta-se que estas folhas de pagamento não estão contabilizadas no centro de custo da obra e a empresa não faz prova de que efetuou a respectiva contabilização. As remunerações não foram consideradas porque a empresa também não prova a apresentação da GFIP específica da obra (ver artigo 446, inciso II da IN 03).

16.1. Portanto, diante da omissão da contabilidade e da não apresentação dos esclarecimentos, conforme especificado no item 5.11 do relatório fiscal, era cabível o lançamento por arbitramento, não tendo o impugnante se desincumbido do ônus da prova em contrário.

17. **Thá Engenharia Ltda.** Segundo o relatório fiscal, o lançamento em questão decorreu da seguinte situação:

Não foram identificados lançamentos contábeis relativos ao custo da mão de obra própria e/ou terceirizada empregada na execução desta obra. Constatou-se a existência da "Anotação de Responsabilidade Técnica _ ART" número 8210200300842682 CREA-SP, tendo como contratante a empresa CRE e como contratado o engenheiro civil Nicanor Batista Junior, relativa ao projeto arquitetônico e estrutural do reservatório executado. Não foram identificados lançamentos contábeis relativos ao(s) pagamento(s) destes serviços prestados.

Intimada a demonstrar a contabilização dos fatos acima e a apresentar outros documentos (itens 10.1 a 10.6 do TIAD), a empresa deixou de fazê-lo. Esta omissão, entre outras, motivou a lavratura dos Autos de Infração mencionados no item 3 deste relatório.

(...)

Abateu-se das bases de cálculo aferidas os valores das remunerações contidas nas folhas de pagamento (valores esses não identificados nos lançamentos contábeis). Na planilha em anexo está demonstrado: o número, a data de emissão e o valor da(s) NFS emitida(s) para a contratante, o valor da base de cálculo (remuneração) aferida e a totalização o por competência. Também estão demonstradas as bases de cálculo relativas a mão de obra própria, por competência, conforme apurado nas folhas de pagamento. A subtração efetuada entre a base de cálculo aferida e a somatória das remunerações da mão de obra própria, resultou na base de cálculo que foi utilizada para a apuração das contribuições devidas, relativas a esta obra, cujos créditos estão sendo constituídos através desta NFLD.

17.1. A Impugnante afirma que houve mão-de-obra própria e terceirizada, conforme contrato celebrado com a empresa Thá Engenharia Ltda (fls. 3.016/3.019), folha de pagamento, GFIPs, GPSs e Nota Fiscal de Nicanor Gatista Júnior Eng. Estruturas S/C Ltda. (fl. 3.049) Além disso, o Eng. Nicanor Batista Júnior teria emitido a Nota Fiscal nº 1409.

17.2. A Nota Fiscal nº 001409 foi emitida em 23/06/2003 sendo relativa ao serviço de "PROJETO ESTRUTURAL P/ RESERVATÓRIO ELEVADO P/ CENTRO DE RADIOTERAPIA ONCOVILLE — CURITIBA-PR" (fl. 3.049). A CRE foi contratada pela Thá em 04/06/2003 e segundo o item 2.1 do contrato nº 188/03 (fls. 3.016/3.019), a própria contratante (Thá) já especificava o projeto e as respectivas especificações técnicas. Portanto, a nota fiscal não guarda relação de pertinência com o referido contrato.

17.3. Na manifestação de fls. 8.068/8.096, a fiscalização atesta que as remunerações relativas à mão de obra própria (cópias das folhas de pagamento e GFIP's anexadas) já foram consideradas no lançamento. Ao se pronunciar, a notificada não infirmou a constatação da fiscalização.

17.4. Destarte, mantém-se intacta a situação descrita no relatório fiscal, sendo cabível o lançamento por arbitramento efetuado.

(...)

20. **Global Telecom S/A**. Segundo o relatório fiscal, o lançamento em questão decorreu da seguinte situação:

Não existem lançamentos contábeis relativos ao custo da mão de obra (própria ou terceirizada) empregada na execução destes serviços. Intimada a esclarecer esta omissão (item 17.1 do TIAD) a empresa deixou de fazê-lo.

Considerando que não estão contabilizados pagamentos relativos a remuneração de mão de obra (própria ou de terceiros), e que a empresa, mesmo intimada, deixou de identificar a mão de obra utilizada na execução dos serviços contratados, infere-se que a contabilidade não registra o movimento real de remuneração dos segurados.

20.1. A impugnante apenas apresentou o contrato de prestação de serviços (fls. 3.401/3.422). Logo, mantém-se intacta as situações descrita no relatório fiscal, sendo cabível o lançamento por arbitramento efetuado.

21. Empresa Brasileira de Telecomunicações S/A –EMBRATEL. Para comprovar a quitação de todas as obrigações previdenciárias (principais e acessórias) da contribuinte referente a tal obra, assim como a regular escrituração contábil, a impugnante apresenta relatório de notas fiscais emitidas pela CRE, tabela detalhando a aferição contrato firmado entre CRE e EMBRATEL, GPSs, GFIPs e Nota Fiscal de subempreiteiros (fls. 3.588/3.743).

21.1. Esses documentos não afastam as irregularidades apontadas no item 5.19 do relatório fiscal e que justificaram o lançamento por arbitramento, não tendo sequer o condão de alterar a base de cálculo obtida via aferição indireta, conforme evidenciado na manifestação de fls. 8.068/8.096:

•GFIP's da empresa Valdenir Luiz Rayzer valores declarados em GFIP cód rec:150 como sendo empresa do "Simples"; Valores declarados não referem-se à matrícula da obra (tornador dos serviços CNPJ 03.422.221/0001-46); Empresa enquadra-se nas vedações previstas na Lei 9.317/96 _ "Simples" (ver artigo 485 da IN 03). Ao apresentar as GFIP 's como empresa do Simples a prestadora de serviços declarou como devidas e recolheu apenas as contribuições • retidas dos segurados empregados, deixando de recolher as contribuições devidas pela empresa. Remunerações não consideradas (ver artigo 447, inciso 1 II da IN 03);

(...)

23. **MASISA DO BRASIL LTDA**. Conforme reconhece a própria impugnante, o lançamento derivou da não apresentação de documentos.

23.1. Os documentos foram apresentados com a impugnação em cópias não autenticadas e ordenadas por contratante segundo uma numeração de documentos. Ao ser intimada para exibir os originais para conferência ou ofertar cópias autenticadas, a impugnante apresentou inúmeras cópias autenticadas de forma desordenada e sem a identificação de número do documento (fls. 4.211/8.060).

23.2. Para a presente obra a impugnante havia apresentado o conjunto de documentos de nº 37 (fls. 4.134/4.199) Os documentos de fls. 4.136/4.198 foram apresentados em cópia autenticadas (fls. 7.541/7.603) e algumas em duplicidade (fls. 7.604/7.640). A cópia de fl. 4.199 restou sem autenticação, não tendo a fiscalização lhe atribuído conformidade.

23.3. Diante dos documentos apresentados com a impugnação (cópias não autenticadas posteriormente apresentadas em cópias autenticadas), constata-se que a impugnante não foi capaz de descaracterizar as irregularidades apontadas no item 5.37 do relatório fiscal, conforme evidenciado na manifestação de fls. 8.068/8.096:

A empresa não enfrentou as irregularidades apontadas no relatório fiscal, relativamente à execução dos serviços contratados, tais como:

não demonstrou quais foram os custos incorridos na execução dos serviços contratados e a sua respectiva contabilização; não comprovou, além da mão de obra própria (que corresponde a apenas 3,52% do total faturado) qual a mão de obra utilizada na prestação dos serviços contratados e a sua respectiva contabilização.

23.4. Nem ao menos foi capaz de alterar a base de cálculo obtida via aferição indireta, eis que as GFIPs apresentadas já haviam sido consideradas quando do lançamento.

24. **TIM CELULAR SA**. Segundo o relatório fiscal, o lançamento em questão decorreu da seguinte situação:

(...)

24.1. Os documentos apresentados com a impugnação não alteram estas constatações. A Impugnante, contudo, sustenta que o valor contratado seria uma mera estimativa do que iria ser pago na execução de uma obra e que o "Termo de Encerramento e Quitação Contratual" apenas evidenciaria o recebimento de todos os valores pelos serviços executados em função do contrato de prestação de serviços, ou seja, que as partes se desobrigam de qualquer pendência contratual existente entre elas.

24.2. A leitura do "Instrumento Particular de Contrato" (fls. 491/494) revela que não há nenhum dispositivo estabelecendo que o preço fixado consistiria numa mera estimativa de preço. Por outro lado, o "Termo de Encerramento e Quitação Contratual" não envolve o distrato da obra, mas o reconhecimento do encerramento da prestação de serviços e quitação do preço contratado, conforme podemos observar do item 2.2:

A CONTRATADA declara ter recebido todos os valores devidos pelos serviços executados em função do Contrato de Prestação de Serviços, incluindo os serviços extras e demais haveres concordando neste ato com os valores acordados, totalizando 10.000,00 (dez mil reais).

24.3. Portanto, não prosperam as alegações da impugnante, mantendo-se o lançamento.

25. Companhia Brasileira de Petróleo Ipiranga. A impugnante sustenta que a diferença entre o valor das notas fiscais e o contratado decorre da interrupção da obra acarretando o pagamento parcial do contrato. A análise das cópias de fls. 3.495/3.508 (ainda que autenticadas), evidencia que a impugnante não carrega aos autos qualquer prova desta alegação. Além disso, tais documentos não têm o condão de alterar o lançamento, conforme atestou a fiscalização em sua manifestação.

(...)

27. **CESBE SA Engenharia e Empreendimentos**. Segundo o relatório fiscal, o lançamento em questão decorreu da seguinte situação:

Através da análise da conta contábil acima identificada, constatou-se o recebimento de R\$ 160.000,00 relativos a NFS número 16. Não foram identificados lançamentos contábeis que identificassem custos de mão de obra incorridos na realização desta receita.

Intimada a apresentar os documentos constantes dos itens 24.1 a 24.7 do TIAD a empresa não o fez. Esta omissão, entre outras, motivou a lavratura dos Autos de Infração citados no item 3 deste relatório.

Constatou-se que no corpo da NFS 16 está discriminado "execução de projetos para obra Placas do Paraná". A execução de projetos, por determinação legal, requerem a anotação da responsabilidade técnica do profissional autor do projeto, junto ao CREA onde este esteja registrado. Intimada a apresentar as Anotações de Responsabilidade Técnica -ART dos profissionais envolvidos nestes projetos (item 24.7 do TIAD) a empresa deixou de fazê-lo. A empresa também deixou de apresentar o contrato firmado para a execução dos serviços (item 24.1 do TIAD).

27.1. Em sua impugnação a notificada simplesmente afirma que o serviço foi prestado pelos administradores. Não carrega aos autos qualquer prova desta alegação, como ressaltou a fiscalização:

(...) limitando-se a informar que os serviços foram executados diretamente pelos administradores da mesma (ffis 829). Se assim o fosse deveria apresentar o contrato entre as partes (que esclareceria o tipo de serviço prestado) e as Anotações de Responsabilidade Técnica -ART dos profissionais envolvidos nestes projetos, conforme já havia sido solicitado formalmente à época da auditoria fiscal.

27.2. Não prospera, portanto, a mera alegação destituída de provas.

28. **TETRAPAK LTDA.** Segundo o relatório fiscal, o lançamento em questão decorreu da seguinte situação:

Através da análise da conta contábil acima identificada, constatou-se o recebimento de R\$ 120.000,00 relativos a NFS número 31. Não foram identificados lançamentos contábeis que identificassem custos de mão de obra incorridos na realização desta receita.

(...)

28.1. A defesa afirma que não se trata de obra, mas mero estudo econômico (não se exigiria economista) e que os lançamentos contábeis de pagamentos e compras de materiais de construção foram realizados erroneamente pelo contador. Não apresentou qualquer prova.

28.2. Não prospera, portanto, a mera alegação destituída de provas.

29. **ALCATEL TELECOMUNICAÇÕES SA.** Segundo o relatório fiscal, o lançamento em questão decorreu da seguinte situação:

Os serviços contratados foram executados conforme se verificou através da análise das NFS emitidas para a contratante (NFS números 567 a 589, 591 a 596 e 648) que totalizaram R\$ 330.000,00.

(...)

29.1. A impugnante sustenta que o custo são incorridos ao longo do tempo e as receitas obtidas por eventos contratuais. Além disso, o número de funcionários era suficiente para executar a obra.

29.2. Em razão da adoção do regime de competência, uma vez prestado o serviço deve ser emitida nota fiscal de serviços, independentemente da data de pagamento prevista no contrato. A impugnante não apresentou qualquer indício ou prova lastreando sua alegação de ser a mão-de-obra empregada suficiente para prestar os serviços. Não prosperam, portanto, as alegações da notificada.

(...)

31. **Consórcio GEL ACMA FORMATO (reservatório - bairro de Coroados - Guaratuba-PR).** Segundo a defesa, o conjunto de documentos de nº 09 (fls. 2.742/2.987)

comprovaria a regularidade da obra, bem como que os reembolsos efetuados aos Srs. José Luiz Pegos, Balmir V dos Santos e Iziquia Constantino teriam sido realizados por conta dos mesmos pertencerem a empresas subcontratadas.

31.1. A impugnante não identificou quais seriam as subempreiteiras. Por outro lado, se tais pessoas tivessem agido na qualidade de empregado de subempreiteira, o eventual reembolso seria devido à subempreiteira e não ao empregado da subempreiteira.

31.2. Os documentos constantes no conjunto nº 09 não se refere à presente obra, não tendo o condão de afastar as irregularidades relacionadas no relatório fiscal, como evidenciou a fiscalização:

A empresa, ao referir-se aos reembolsos efetuados aos Srs. José Luiz Pegos, Valmir V dos Santos e Iziquia Constantino limitou-se a informar que estes pertenciam a empresas subcontratadas e nada comprovou.

Mais abaixo (fis 833) afirma que: "OS documentos que comprovam a regularidade desta obra assim como a quitação de todas as obrigações previdenciárias da contribuinte estão em anexo a esta impugnação". Os documentos anexados, relativos a este contratante, referem-se à outra obra matrícula CEI 34.210.05308/71 construção do reservatório de água localizado na esquina da Rua Pedra Branca com a Rua Angra dos Reis, Bairro Brejatuba _Guaratuba/PR _contrato CTO/GAF 014/02 (ver fls 2847)

32. Consórcio GEL ACMA FORMATO (reservatório na Rua Bolívia em Pontal do Paraná-PR). Reconhecendo que o lançamento decorre da não apresentação de documentos, a impugnante carrou o conjunto de documentos nº 09 para demonstrar a regularidade da obra.

Contudo, tais documentos não se referem à presente obra, não tendo o condão de afastar as irregularidades relacionadas no relatório fiscal, como evidenciou a fiscalização.

A empresa não justificou o fato de existirem faturas emitidas no ano de 2003 sem os correspondentes custos contabilizados e nada comprovou. Mais abaixo (fis 833) afirma que: "os documentos que comprovam a regularidade desta obra assim como a quitação de todas as obrigações previdenciárias da contribuinte estão em anexo a esta impugnação". Os documentos anexados, relativos a este contratante, referem-se à outra obra _matrícula CEI 34.210.05308/71 construção do reservatório de água localizado na esquina da Rua Pedra Branca com a Rua Angra dos Reis, Bairro Brejatuba _Guaratuba/PR _ contrato CTO/GAF 014/02 (ver fls 2847)

33. GASPARINI DO BRASIL SA. Reconhecendo que o lançamento decorre da não apresentação de documentos, a impugnante carrou o conjunto de documentos nº 29 (fls. 3.776/3.902) para demonstrar a regularidade da obra. Contudo, tais documentos não têm o condão de afastar as irregularidades relacionadas no relatório fiscal, como evidenciou a fiscalização:

A empresa não enfrentou as irregularidades apontadas no relatório fiscal, relativamente à execução dos serviços contratados, nada demonstrando e nada comprovando. Limitou-se a informar que (fls 835) "Com o objetivo de sanar as irregularidades apontadas pela fiscalização, apresenta-se os documentos que comprovam a regularidade da escrituração contábil, indevidamente desconsiderada pela fiscalização, assim como a quitação de todas as obrigações previdenciárias da contribuinte". Analisados os documentos apresentados pela empresa constatou-se que estes já haviam sido objeto de análise no decorrer da ação fiscal. As GFIP 's relativas à mão de obra própria também já haviam sido analisadas. A mão de obra constante das GFIP 's foi citada no relatório fiscal: "Nas folhas de pagamento relativas a mão de obra própria, no período de outubro de 2002 a abril de 2003, só foram alocados funcionários com funções administrativas (gerente administrativo, assistente financeiro, secretária e outros) que, obviamente, não participaram da execução da obra".

34. Consórcio GEL ACMA FORMATO (reservatório na Rua Mecejana em Pontal do Paraná-PR). Reconhecendo que o lançamento decorre da não apresentação de documentos, a impugnante carrou o conjunto de documentos nº 09 para demonstrar a regularidade da obra. Contudo, tais documentos não se referem à presente obra, não

tendo o condão de afastar as irregularidades relacionadas no relatório fiscal, como evidenciou a fiscalização:

A empresa não enfrentou as irregularidades apontadas no relatório fiscal, relativamente à execução dos serviços contratados, tais como: não justificou o fato de existirem apenas R\$ 9.813,86 de custos incorridos na execução desta obra para R\$ 80.100,00 relativos ao valor contratado; não justificou o fato de existirem faturas emitidas no ano de 2003 sem os correspondentes custos contabilizados; ao referir-se aos reembolsos efetuados ao Sr Romeu Pires limitou-se a informar que este pertencia a empresa subcontratada e nada comprovou. Mais abaixo (fls 834) afirma que: "os documentos que comprovam a regularidade desta obra assim como a quitação de todas as obrigações previdenciárias da contribuinte estão em anexo a esta impugnação

Os documentos anexados, relativos a este contratante, referem-se à outra obra - matrícula CD 34.210.05308/71 construção do reservatório de água localizado na esquina da Rua Pedra Branca com a Rua Angra dos Reis, Bairro Brejatuba Guaratuba/PR — contrato CTO/GAF 01 4/02 (ver fls 2847)

35. Consórcio GEL ACMA FORMATO (reservatório na Rua Paranaguá em Matinhos-PR). Reconhecendo que o lançamento decorre da não apresentação de documentos, a impugnante carreu o conjunto de documentos nº 09 para demonstrar a regularidade da obra. Contudo, tais documentos não se referem à presente obra, não tendo o condão de afastar as irregularidades relacionadas no relatório fiscal, como evidenciou a fiscalização:

A empresa não enfrentou as irregularidades apontadas no relatório fiscal, relativamente à execução dos serviços contratados, tais como: não justificou o fato de existirem apenas R\$ 13.049,06 de custos incorridos na execução desta obra para R\$ 80.100,00 relativos ao valor contratado; ao referir-se aos reembolsos efetuados ao Sr Romeu Pires limitou-se a informar que este pertencia a empresa subcontratada e nada comprovou. Mais abaixo (fls 834) afirma que: "os documentos que comprovam a regularidade desta obra assim como a quitação de todas as obrigações previdenciárias da contribuinte estão em anexo a esta impugnação". Os documentos anexados, relativos a este contratante, referem-se à outra obra - matrícula CEI 34.210.05308/71 construção do reservatório de água localizado na esquina da Rua Pedra Branca com a Rua Angra dos Reis, Bairro Brejatuba — Guaratuba/PR — contrato CTO/GAF 01 4/02 (ver fls 2847)

36. WFI DO BRASIL Tecnologia em Telecomunicações Ltda. Segundo o relatório fiscal, o lançamento em questão decorreu da seguinte situação:

Da análise das folhas de pagamento, relativas a mão de obra própria, no período de agosto de 2003 a janeiro de 2004, constata-se que foram alocados 14 funcionários com funções administrativas (assistente • administrativo, assistente financeiro, comprador, gerente administrativo, assistente de RH, 2 engenheiros, auxiliar de serviços gerais, encarregado administrativo, técnico em edificações, assistente administrativo, contramestre, mestre, e secretária) que, obviamente, não participaram diretamente da execução dos serviços contratados, e apenas 4 funcionários com funções de execução (1 meio oficial, 2 carpinteiros e 1 cabista). Não foram identificados lançamentos contábeis relativos a pagamentos a subempreiteiros (mão de obra terceirizada). Infere-se, portanto, que a contabilidade não registra o movimento real de remuneração dos segurados.

(...)

37. A impugnante afirma que utilizou apenas mão-de-obra própria e que o número de funcionário era suficiente, podendo comprovar esse fato mediante perícia. Além • disso, sustenta que a contabilização de reembolso para pessoas que não fazem parte do seu quadro decorre da prestação de serviços autônomos ou pelo fato do trabalhador ser empregado ou sócio de subcontratada.

37.1. A documentação apresentada já havia sido considerada quando da fiscalização, conforme atesta a manifestação de fls. 8.068/8.096:

37.2. O pedido de perícia deve ser considerado como não formulado, eis que não cumpre os requisitos do Decreto nº 70.235, de 1972. Por outro lado, se os Srs. Eloy Motter e Luiz Labbe tivessem agido na qualidade de empregado ou sócio de subempreiteira, o eventual reembolso seria devido à subempreiteira e não para o empregado ou sócio considerado como pessoa física.

37.3. Portanto, não prosperam as alegações da impugnante.

38. **PAMPAPAR S/A Serviços de Telecomunicações e Eletricidade**. Segundo o relatório fiscal, o lançamento em questão decorreu da seguinte situação:

Não foram identificados lançamentos contábeis relativos apagamentos a subempreiteiros (mão de obra terceirizada). Constatou-se que existem folhas de pagamento de mão de obra própria, no período de maio a novembro de 2005, que totalizam R\$ 131.495,55. Constatou-se que existem custos incorridos e contabilizados (incluem a mão de obra própria), no período de maio a dezembro de 2005, que totalizam R\$ 365.587,55. Constatou-se que o valor estimado para a prestação dos serviços contratados é de R\$ 1.479.600,00 (conforme item 2.1 do contrato). Constatou-se que só existem notas fiscais emitidas para a contratante nos meses de julho, setembro, outubro, novembro e dezembro de 2005 (NFS 782 a 790, 802, 803, 810 a 812, 821 a 839) e que a soma das mesmas totaliza R\$ 172.344,51. MeSmo intimada a esclarecer estes fatos (item 35.1 do TIAD) a empresa deixou de fazê-lo, o que originou, entre outras omissões, a lavratura dos Autos de Infração citados no item 3 deste relatório.

(...)

38.1. A impugnante afirma que a diferença entre o valor das notas fiscais e o contratado decorre do não cumprimento integral do contrato, por força de distrato.

38.2. O Contrato 210.000-0025/05 foi celebrado em 09/05/2005 e teve o prazo de vigência de doze meses, nos termos da cláusula lia:

Cláusula Décima Primeira — Vigência O presente contrato terá validade de 12 (doze) meses, contados a partir de sua assinatura, extinguindo-se de pleno em 08/05/2006, ou na data em que a CONTRATADA, cumprir com todas as suas obrigações oriundas e/ou decorrentes do presente instrumento, podendo ainda ser prorrogado mediante prévio e expresso acordo entre as PARTES.

38.3. O "Instrumento Particular de Distrato referente ao Contrato 210.000- 0025/05", firmado em 25/10/2006, (fls. 7.890/7.891) revela:

"Considerando que as Partes possuem relações contratuais ao longo de mais de um ano, no qual a CONTRATADA prestou diversos e variados serviços à COIVTRATANTE, na área de telecomunicações;

(...)

38.4. Verifica-se que o contrato 210.000-0025/05 deveria ter vigência até 08/05/2006, contudo, como até essa data não haviam sido cumpridas todas as obrigações assumidas, o contrato foi prorrogado verbalmente, tendo sido firmado em 25/10/2006 o "Instrumento Particular de Distrato referente ao Contrato 210.000-0025/05" para se atestar o cumprimento de todas as obrigações assumidas no contrato ou dele decorrentes.

38.5. O "distrato", portanto, apenas confirma a situação narrada no relatório fiscal. Além disso, considerando-se que as GFIPs apresentadas com a defesa já haviam sido consideradas, conforme atesta a manifestação de fls. 8.068/8.096, mantém-se o lançamento por arbitramento tal como efetuado.

39. **KOERICH Engenharia e Telecomunicações SA**. Segundo o relatório fiscal, o lançamento em questão decorreu da seguinte situação:

(...)

39.1. A defesa sustenta que a diferença entre o valor das notas fiscais e o contratado decorre do não pagamento, tendo havido mau planejamento dos gastos. Para comprovar suas alegações carrou dois pedidos de compras, planilha de controle de eventos, email.

39.2. A prova da impugnante é no sentido de demonstrar o pagamento parcial em razão de dificuldade econômica e o mau planejamento dos gastos. Os pedidos de compras, o e-mail e uma planilha não guardam relação de pertinência com o planejamento de gastos. Por outro lado, o eventual inadimplemento não justifica a não emissão da nota fiscal, uma vez prestado o serviço. Além disso, a impugnante não apresentou qualquer prova para demonstrar qual a mão-de-obra utilizada na execução dos serviços contratados.

39.3. Portanto, os documentos não afastam as irregularidades apontadas no relatório fiscal e que justificaram o lançamento por arbitramento, não tendo sequer o condão de alterar a base de cálculo obtida via aferição indireta.

40. **BELMERIX Infra-estrutura Ltda.** A defesa afirma que a fiscalização não considerou as funções administrativas ao concluir pelo baixo percentual de participação da mão-de-obra em relação ao total faturado e que a escrituração contábil está correta.

40.1. Afirma, portanto, que a impugnante não justifica o baixo percentual de mão-de-obra. Mesmo quando se considera as funções administrativas, o percentual é baixo, eis que se trata de serviços de infra-estrutura de telecomunicações, como reconhece a própria defesa. A situação que justificou o lançamento por arbitramento permanece, destarte, inalterada, como explicitou a fiscalização:

(...)

41. **PAVI DO BRASIL.** A defesa afirma que a obra não foi finalizada, não havendo pagamento integral dos serviços, supostamente prestados apenas pelos administradores da CRE. Pretende provar o alegado por meio da Proposta Comercial PC-025- 00-2004, de pedidos de compras emitidos pela PAVI e termo de transação.

41.1. Estes documentos não têm o condão de demonstrar que os serviços prestados no valor faturado de R\$ 213.138,06 foram executados apenas pelos administradores.

Pelo contrário, a extensão e a natureza dos serviços constantes da proposta comercial e dos pedidos não condiz com o argumento de defesa. Além disso, não demonstrou a situação funcional e nem comprovou o pagamento pelos serviços prestados por Celso Gonçalves e Luiz Labbe.

41.2. Logo, mantém-se intacta a situação descrita no item 5.35 do relatório fiscal, sendo cabível o lançamento por arbitramento efetuado.

42. Neste ponto, ressalte-se que não constam do presente lançamento, sendo objeto das NFLDs nº 37.044.580-5, nº 37.044.581-3, nº 37.044.582-1 e nº 37.044.582-1, as obras dos contratantes Cataratas do Iguaçu Ltda, Ceres Investimento e Incorporação Imobiliária Ltda, Câmara Municipal de Paranaguá e Município de Paranaguá (contratos 87/2003 e 91/2004), constantes dos itens 5.20, 5.32, 5.38 e 5.39 do relatório fiscal, respectivamente.

Essas são as razões de decidir do órgão de primeira instância, as quais estão muito bem fundamentadas, motivo pelo qual, após análise minuciosa da volumosa demanda, compartilho das conclusões acima esposadas.

No que tange às alegações e documentos acerca do **Município de Paranaguá (Mercado Municipal), Município de Paranaguá (Piscina Olímpica), SINDICATO das Empresas de Transporte Urbano e Metropolitano de Passageiros de Curitiba e Região Metropolitana e Município de Curitiba** a decisão de piso, acertadamente, retificou a base de cálculo lançada, uma vez que a contribuinte comprovou o alegado. Na parte mantida, por não ter a contribuinte se desincumbido do seu ônus probatório, deve ser mantido o lançamento nos termos da decisão de piso.

Quanto às demais alegações da contribuinte, não merece aqui tecer maiores considerações, uma vez não serem capazes de ensejar a reforma da decisão recorrida, especialmente quando desprovidos de qualquer amparo legal ou fático, bem como já devidamente rechaçadas pelo julgador de primeira instância.

Assim, escoreita a decisão recorrida devendo nesse sentido ser mantido o lançamento, uma vez que a contribuinte não logrou infirmar os elementos colhidos pela Fiscalização que serviram de base para constituição do crédito previdenciário, atraindo pra si o *ônus probandi* dos fatos alegados. Não o fazendo razoavelmente, não há como se acolher a sua pretensão.

Por todo o exposto, estando os lançamentos *sub examine* em consonância com os dispositivos legais que regulam a matéria, VOTO NO SENTIDO DE CONHECER DO RECURSO VOLUNTÁRIO, rejeitar as preliminares e, no mérito, DAR-LHE PARCIAL PROVIMENTO para reconhecer a decadência do crédito previdenciário lançado até a competência 11/2001, **inclusive**, pelas razões de fato e de direito acima esposadas.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Rayd Santana Ferreira