



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

**Processo n°** 13005.001867/2007-69  
**Recurso n°** 271.035 Voluntário  
**Acórdão n°** 2402-001.755 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 12 de maio de 2011  
**Matéria** CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS : PARCELA DOS SEGURADOS, PARCELA PATRONAL, SAT/GILRAT E TERCEIROS. BASE CÁLCULO AFERIÇÃO INDIRETA  
**Recorrente** CONE SUL SOLUÇÕES AMBIENTAIS LTDA  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS**

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

MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL (MPF). VALIDADE. INOCORRÊNCIA DE NULIDADE.

O Mandado de procedimento fiscal (MPF) é ordem específica para que a fiscalização, por meio do auditor fiscal, inicie Fiscalização em determinada entidade, devendo a mesma tomar ciência deste documento no início da ação fiscal.

O MPF deve estar válido quando o sujeito passivo teve conhecimento de sua existência, seja realizada pessoalmente, seja realizada por intermédio de correspondência postal com comprovante de Aviso de Recebimento (AR).

NULIDADE. INOCORRÊNCIA.

Se o Relatório Fiscal e as demais peças dos autos demonstram de forma clara e precisa a origem do lançamento e a fundamentação legal que o ampara, não há que se falar em nulidade em decorrência de uma suposta presunção dos valores lançados na NFLD.

VÍCIOS NO LANÇAMENTO FISCAL. INOCORRÊNCIA.

Não há que se falar em vícios no lançamento fiscal, eis que as peças dos autos demonstram de forma clara e precisa a origem do lançamento e a fundamentação legal que o ampara.

DECADÊNCIA TRIBUTÁRIA. INOCORRÊNCIA. APLICAÇÃO DA SÚMULA VINCULANTE 08 DO STF. APLICAÇÃO ART 173, INCISO I, CTN.

De acordo com o enunciado n° 08 da Súmula Vinculante do STF, os artigos 45 e 46 da Lei n° 8.212/1991 são inconstitucionais, devendo prevalecer, no

que tange à decadência e prescrição, as disposições do Código Tributário Nacional (CTN).

No caso de lançamento por homologação, restando caracterizada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação, bem como estando caracterizado que a Recorrente não efetuou qualquer antecipação de pagamento, deixa de ser aplicado o § 4º do art. 150, para a aplicação da regra geral contida no art. 173, inciso I, ambos do CTN.

O lançamento foi efetuado em 24/12/2007, data da ciência do sujeito passivo (fls. 01 e 1.010), e os fatos geradores, que ensejaram a autuação pelo descumprimento da obrigação tributária principal, ocorreram no período compreendido entre 01/1999 a 08/2006, e, posteriormente, os valores apurados até a competência 11/2001 e também a competência 13/2001 foram devidamente excluídos. Com isso, a competência 12/2001 e posteriores não foram abrangidas pela decadência, permitindo o direito do fisco de constituir o lançamento.

#### AFERIÇÃO INDIRETA. PREVISÃO LEGAL.

Ocorrendo recusa ou sonegação de qualquer documento ou informação, ou sua apresentação deficiente, o Fisco pode, sem prejuízo da penalidade cabível, inscrever de ofício importância que reputar devida, cabendo à empresa ou ao segurado o ônus da prova em contrário.

Recurso Voluntário Negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos em rejeitar a preliminar de nulidade em decorrência de irregularidades no mandado de procedimento fiscal, vencidos os conselheiros Tiago Gomes de Carvalho Pinto e Nereu Miguel Ribeiro Domingues que votaram por converter o julgamento em diligência. Por unanimidade de votos rejeitar as demais preliminares e negar provimento ao recurso.

Ana Maria Bandeira – Presidente em exercício.

Ronaldo de Lima Macedo - Relator.

Participaram do presente julgamento os conselheiros: Ana Maria Bandeira, Lourenço Ferreira do Prado, Ronaldo de Lima Macedo, Nereu Miguel Ribeiro Domingues, Leôncio Nobre de Medeiros e Tiago Gomes de Carvalho Pinto. Ausente o Conselheiro Julio Cesar Vieira Gomes.

## Relatório

Trata-se de Notificação Fiscal de Lançamento de Débito (NFLD) lançada pelo Fisco em face da sociedade empresária Cone Sul Soluções Ambientas Ltda, referente às contribuições devidas à Seguridade Social, incidentes sobre a remuneração dos segurados empregados e contribuintes individuais, relativas às contribuições dos segurados não retidas, da parte patronal, incluindo as contribuições para o financiamento das prestações concedidas em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa e de Terceiros (FNDE/Salário-Educação, INCRA, SESC/SENAC e SEBRAE), para as competências 01/1999 a 08/2006.

O Relatório Fiscal da notificação (fls. 969/1006 – Volume VI) informa que o fato gerador decorre da remuneração dos segurados empregados e contribuintes individuais, em que a base de cálculo foi apurada por intermédio de aferição indireta, consoante art. 33, §§ 3º e 6º, da Lei nº 8.212/1991 e demais dispositivos legais citados no Anexo FLD - Fundamentos Legais do Débito, às fls. 86 a 91.

O Relatório Fiscal registra que os fatos geradores de contribuição previdenciária encontrados no desenvolvimento da ação fiscal foram classificados por tipo de levantamento, a saber: (i) “Levantamento 010 – AFERIÇÃO INDIRETA EMPREGADO” (não declarado em GFIP – sem redução de multa): apuração de salário-de-contribuição por aferição indireta com base no faturamento; e (ii) “Levantamento 011 – AFERIÇÃO INDIRETA PRO LABORE” (não declarado em GFIP – sem redução de multa): pró-labore indireto. Para cada levantamento o auditor fiscal apresenta planilhas em separado contemplando matriz e filial com descrição detalhada dos fatos geradores e planilhas auxiliares (fls. 95/384 – Volume I).

Esse Relatório Fiscal informa ainda que as características da empresa (título I), cuja denominação anterior era Cone Sul Serviços de Limpeza Ltda., e o objeto social se refere basicamente à prestação de serviços de limpeza e conservação; portaria; zeladoria e leitura de medidores de energia elétrica; coleta, transporte e destinação final de lixo domiciliar, industrial e ambulatorial; conservação e limpeza de parques, jardins, praças e vias públicas; serviços de hidrojateamento; manutenção de usina de reciclagem e compostagem de lixo; operação e manutenção de aterro sanitário; transporte de passageiros e transporte escolar.

No título II, descreve a natureza da ação fiscal que teve início em 25/11/2004, quando a empresa tomou ciência do Termo de Intimação para Apresentação dos Documentos (TIAD, fl. 914) e do Mandado de Procedimento Fiscal (MPF) Fiscalização nº 09200825 na pessoa do sócio gerente Geferson Paulo Tolotti, tendo sido auditado integralmente o período de 01/1997 a 12/2005 e com ressalvas o período de 01/2006 a 08/2006 em que não houve a apresentação da contabilidade. No título III, cita, de modo geral, os fatos geradores de contribuição previdenciária lançados nas notificações fiscais lavradas contra a empresa.

No título IV – “Da Situação Fática Relativamente aos Fatos Geradores”, a auditoria fiscal relata que na condução dos trabalhos, e especialmente na análise das informações contábeis, percebeu inicialmente a existência de saldo de caixa em valores bastante elevados, incompatíveis com o fluxo financeiro mensal. Esclarece que o saldo se elevava principalmente quando o recebimento do faturamento se dava via caixa, não sendo os recursos depositados na rede bancária ou ainda, pela emissão de cheques de contas bancárias

da própria empresa sem lançamentos contábeis que justificassem tais retiradas. Que apesar do saldo elevado da conta caixa, continuava a empresa a emitir cheques para o custeio diário de seus custos e despesas operacionais, numa demonstração inequívoca que se tratava de saldo apenas escritural e que tais recursos já tinham tomado outro destino. A baixa daquele saldo acumulado se dava normalmente por saídas, também elevadas, e na maioria das vezes, destinados a um reduzido número de empresas, em retribuição a “supostos serviços prestados”. Relata também que em face do exposto, e após uma análise por amostragem, todos os documentos encontrados em situação suspeita foram requisitados mediante o TIAD datado de 27/10/2006 (fls. 918/931).

A auditoria fiscal relata que diante de tantas evidências de que se tratavam de documentos fiscais inidôneos, efetuou diligências junto aos estabelecimentos emitentes das notas fiscais e nos órgãos fazendários competentes, ficando comprovado que a maioria das empresas já haviam paralisado as atividades bem antes da data de emissão consignada naqueles documentos fiscais, encontrando-se, inclusive, com inscrição baixada nas Secretarias de Fazenda. Em dois outros casos encontrados, simplesmente tratava-se de “empresa-fantasma”, sendo o endereço falso, os números da inscrição estadual e o CNPJ também falsos, o que se aplicava inclusive ao próprio estabelecimento gráfico que supostamente teria efetuado a confecção do respectivo talonário. Foi efetuada a apreensão dos referidos documentos, conforme cópia do processo (fls. 720/891).

A seguir passa a relatar as irregularidades encontradas em relação a cada empresa diligenciada: empresa EDGAR JOSE UMANN (AREIA DO VALE), às fls. 972/974; empresa ERMIL ASSESSORIA EMPRESARIAL LTDA, às fls. 974/978; empresa ENC EMPREITEIRA DE OBRAS LTDA, às fls. 978/982; empresa ROGERIO G. CELARO & CIA LTDA, às fls. 982/986; empresa ESTOFARIA LEOCAR LTDA, à fls. 986/987; empresa HILARIO SCHULTZ, às fls. 987/989; empresa KASPER' S REPRESENTAÇÕES ASSESSORIA E PLANEJAMENTO FINANCEIRO LTDA; empresa OFICINA MECÂNICA GONÇALVES LTDA, às fls. 990; empresa SOLEIVAN MARTINS LOPES LTDA – ME, às fls. 991; empresa VIVIANE ELIETE DREHER CIA LTDA, às fls. 991/993; empresa TRAILER TUR AUTO LOCADORA, às fls. 993/994; empresa VISUAL SINALIZAÇÃO, às fls. 994.

No título V – Das Conclusões sobre os documentos Fiscais Analisados, a auditoria fiscal, diante das evidências apontadas, o resultado obtido nas diligências efetuadas e ainda o desatendimento de prestar informação e esclarecimentos a respeito dos documentos Fiscais, apesar de formalmente intimada, nos termos dos documentos arrolados, concluiu que se tratavam de documentos inidôneos caracterizados como: nota residual (emitida em nome de empresa já desativada ao tempo de sua emissão), nota de favor (emitida por estabelecimento regular cujo conteúdo não corresponde à qualquer operação comercial) e nota fantasma (emitida em nome de estabelecimento inexistente). Considerando ainda que no aspecto visual a maioria das notas fiscais, apesar de constarem em nome de deferentes empresas, inclusive com sede em municípios distintos, se apresenta com a mesma caligrafia, envolvendo mais de um emitente, e, considerando que nesse conjunto de documentos estão contidos os de duas empresas (Ambientare e Locazione) estabelecidas no mesmo prédio e pertencentes aos mesmos sócios da empresa Cone Sul, foi atribuído a esta a condição de responsável pela execução da fraude praticada.

A auditoria fiscal relata ainda, no título VI – Da Dissimulação de Vínculos Empregatícios em Nome de Terceiros, que a empresa mantém empregados a seu serviço com registro do vínculo em nome de outras empresas (registradas em nome de parentes e até mesmo de empregados), visando a redução dos encargos sociais incidentes sobre a folha de pagamento

de salários, haja vista que essas empresas são optantes do Sistema integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições - SIMPLES.

Análise dos fatos com relato pormenorizado das condições de trabalho e das empresas envolvidas, relativo aos segurados empregados: Jovaina Vieira de Souza Santos, Cristiano André Machado, Zildo Francisco Rabuske e Ricardo Muradas.

As cópias dos documentos que embasaram as afirmações acima se encontram anexas às fls. 385/891.

O auditor conclui que considerando tudo que foi exposto e as conclusões exaradas em relação aos documentos fiscais analisados e em relação aos contratos de trabalho dissimulados, declara com amparo no art. 142, § único e art. 148 do Código Tributário Nacional (CTN), que a contabilidade da empresa Cone Sul Soluções Ambientais Ltda. não registra o movimento real da remuneração dos segurados a seu serviço, nem do faturamento e do lucro, o que impõe a inarredável aplicação dos §§ 3º e 6º do art. 33 da Lei nº 8.212/1991.

Assim a apuração do salário-de-contribuição dos empregados foi feita mediante aferição indireta com base no faturamento. Desse modo, para a apuração da mão-de-obra contida nas notas fiscais de serviço foram utilizados os valores do serviço destacado nas notas fiscais da empresa e, utilizados os percentuais mínimos previstos na Instrução Normativa (IN) SRP nº 03/2005, quando aqueles se demonstraram inferiores a estes. Apresenta planilha com os percentuais mínimos de acordo com o serviço prestado pela empresa e a fundamentação da IN SRP nº 03/2005. No item 63 (fl. 1.001) informa como foram deduzidos os valores dos custos de destinação final do lixo (valores pagos a empresa SIL-SOLUÇÕES AMBIENTAIS LTDA).

No título X – Dos Documentos de Crédito Apresentados, a auditoria fiscal informa como as retenções efetuadas por terceiros e os pagamentos feitos pela empresa foram deduzidos. Tais créditos constam do Discriminativo Analítico de Débito (DAD), fls. 04/22.

No título XII – Outras Informações (itens 73 a 80), a auditoria fiscal relata os documentos examinados; que a fundamentação legal encontra-se no anexo Fundamentos Legais do Débito (FLD); que foram emitidos o Termo de Arrolamento de Bens e Direitos, o Auto de Apreensão, Guarda e Devolução de Documentos (AGD) e a Representação Fiscal para Fins Penais; quais pessoas atenderam a fiscalização e discrimina os relatórios e documentos entregues ao contribuinte.

Às fls. 1007/1009 é apresentado um sumário com o conteúdo dos seis volumes.

A ciência do lançamento fiscal ao sujeito passivo deu-se em 24/12/2007 (fls.01 e 1.010 – Volume VI), por meio de correspondência postal com Aviso de Recebimento (AR).

A Notificada apresentou impugnação tempestiva (fls. 1014/1043 – Volume VI) – acompanhada de anexos de fls. 1044/1088 –, alegando, em síntese, que:

1. o auditor usou expressões como “teoricamente”, “supostamente”. Que nada mais são do que conclusões pessoais desprovidas de qualquer

prova ou previsão legal e que a fiscalização foi conduzida por suposições quando deveria ser desenvolvida por provas contundentes;

2. o Mandado de Procedimento Fiscal (MPF) como Pressuposto de Existência Válida da Ação Fiscal e Irregularidades do Mandado de Procedimento Fiscal (MPF-F) nº 09200825 (04/11/2004) – situações que conduzem à sua nulidade, este último com subtítulo Mandado de Procedimento Fiscal Complementar (MPF-C) expedido quando o Mandado Originário já havia expirado, tece extenso arrazoado para concluir que a atividade administrativa está jungida ao princípio da vinculação do ato, impondo aos agentes o rigoroso cumprimento das prescrições legais sob pena de nulidade. Que se o sujeito passivo não é cientificado, por meio de MPF, da ação fiscal que dá suporte ao lançamento, este não pode persistir. Que o servidor responsável pela execução do MPF deixou de realizar as prorrogações dentro do prazo legal e que uma vez expirado o MPF deverá ser expedido novo Mandado, devendo ser designado outro servidor, não podendo ser o mesmo responsável pela execução do MPF extinto (que, no caso, praticou atos desprovido de competência concreta);
3. no título, “Cumprimento de diligências em Contribuintes Diversos” para a coleta de Informações para subsidiar o Procedimento Fiscal da Impugnante sem a emissão do Mandado de Procedimento Fiscal Extensivo (MPF-EX), afronta ao art. 579 da IN - SRP nº 03/2005, aduz que foram lavrados termos de depoimento, coletados documentos, dentre outros. Tudo sem que houvesse um ato precedente que legitimasse a diligência;
4. também alega que todos os fatos geradores anteriores a dezembro de 2002 estão acobertados pela decadência do direito de constituir a obrigação principal e tece considerações sobre o art. 150 e o art. 173, I do CTN;
5. quanto às razões de mérito, demonstra seu inconformismo em relação aos percentuais utilizados para o arbitramento do salário-de-contribuição por aferição indireta. A empresa transcreve os artigos 600 a 604 e art. 605 da Instrução Normativa SRP 03/2005 alegando que: “o legislador prevê como regra geral que a remuneração da mão-de-obra utilizada na prestação de serviços corresponde a 40% (quarenta por cento) do valor dos serviços constantes na nota fiscal respectiva; porém ressalta que nos casos de serviços de limpeza, transporte de cargas e de passageiros e nos de construção civil que envolvam utilização de equipamentos deveremos observar o disposto nos arts. 602, 603 e 605” (fls. 1034/1035). Alega que o legislador prevê a possibilidade de a empresa, antes de aplicar o percentual de 40% (quarenta por cento) como remuneração sobre o valor dos serviços, abater do mesmo as despesas com materiais e equipamentos (mais uma situação não observada pelo auditor) e prevê também que existem duas possibilidades de abater a base de cálculo (serviço): ou se utiliza o valor do material e equipamento discriminado no contrato ou, na falta de discriminação dos valores, aplica-se o percentual de 50% (cinquenta por cento) aplicando sobre este os percentuais do art. 600 (40%). Que a remuneração no caso de limpeza hospitalar

corresponde a 26% (vinte e seis por cento) sobre o valor bruto da nota fiscal de prestação de serviços e 32% (trinta e dois por cento) nos demais casos. Que no caso de transporte de cargas ou de passageiros, a base de cálculo será 20% (vinte por cento) sobre a nota fiscal, ou seja, primeiro deve ser apurado o valor do serviço (20%) para depois aplicar o percentual da apuração da remuneração. E, por último, que na atividade de hidrojateamento, além de ser serviço da área da construção civil, utiliza equipamentos pesados, sendo inaceitável a aplicação do percentual de 80% (oitenta por cento) como sendo serviço quando o correto seria utilizar o percentual do parágrafo único do art. 605 da IN SRP nº 03/2005. Traz aos autos fotos do equipamento utilizado para a atividade (fl. 1.038). Anexa planilha contendo os percentuais que entende deveriam ser aplicados e Tabela da Aferição Indireta Corrigida Utilizando os Percentuais Corretos;

6. protesta, nos termos do art. 16, inciso IV, do Decreto Federal nº 70.235/72, pela realização de perícia contábil para a revisão da presente NFLD, indicando nome e qualificação do profissional para realizar o trabalho (fl. 1.040) e apresentando os quesitos formulados no Anexo Único (fls. 1044/1045) a fim de demonstrar os erros na apuração das bases de cálculo da aferição indireta pelo faturamento;
7. quanto ao Pró-Labore Indireto aduz que não restou demonstrado pela auditoria que os valores dos “supostos” pagamentos fictícios se reverteram em proveito dos sócios, condição indispensável para a configuração de pró-labore e que a intitulação pró-labore indireto utilizada como fundamento da presente peça fiscal carece de total amparo jurídico e axiológico;
8. ao final requer seja reconhecida a nulidade do Procedimento Administrativo Fiscal tendo em conta as prorrogações fora do prazo e a ausência de prorrogação até 21/12/2007, fato que culminou com a lavratura do presente auto por servidor que não dispõe de competência concreta para tanto; ou a prescrição do crédito tributário constituído, em relação às competências e/ou infrações cometidas anteriormente a 31/12/2002, declarando, em qualquer das situações prejudiciais narradas, inexigível o respectivo crédito tributário constituído; ou requer seja reconhecida a insubsistência do crédito tributário constituído, considerando que os valores apurados por aferição indireta não observaram as bases legais, conforme demonstrado pelo cálculo da impugnante, assim como desconsiderar como pró-labore indireto os valores dos pagamentos realizados pela impugnante a fornecedores, posto que, ainda que assim fosse, não restou comprovada pela auditoria a destinação dos referidos valores em proveito dos Sócios da impugnante, para, assim, serem considerados pró-labore;
9. Anexa: a) histórico do Correio para confirmar o recebimento do Auto de Infração, em 24/12/2007; b) cópia do Contrato Administrativo N' 003/2004 e anexos; e) cópia de nova proposta financeira. planilhas de

custos e declarações e Anexo VII para a Concorrência nº 53/2002 e, d) cópias de Alterações e Consolidação do Contrato Social da empresa, às fls. 1046/1088.

A Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento (DRJ) em Santa Maria-RS – por meio do Acórdão 18-09.456 da 4ª Turma da DRJ/STM (fls. 1112/1127 – Volume VI) – considerou o lançamento fiscal procedente em parte, eis que houve a decadência tributária para os fatos geradores ocorridos até a competência 11/2001, inclusive, em atendimento à Súmula Vinculante nº 08 do Supremo Tribunal Federal (STF).

A Notificada apresentou recurso (fls. 1131/1153 – Volume VI), manifestando seu inconformismo pela obrigatoriedade do recolhimento dos valores lançados na notificação e no mais efetua repetição das alegações de defesa.

A Seção de Controle e Acompanhamento Tributário (SACAT) da Delegacia da Receita Federal do Brasil em Santa Cruz do Sul-RS informa que o recurso interposto é tempestivo e encaminha os autos ao Conselho de Contribuintes para processamento e julgamento (fls. 1162 e 1163).

É o relatório.

## Voto

Conselheiro Ronaldo de Lima Macedo, Relator

Sendo tempestivo (fl. 1163 – Volume VI), CONHEÇO DO RECURSO e passo ao exame de seus argumentos.

### DAS PRELIMINARES:

**Inicialmente, cumpre-nos avaliar as nulidades argüidas pela Recorrente no que diz respeito a falta de cobertura do Mandado de Procedimento Fiscal (MPF) durante a realização do procedimento de auditoria fiscal.**

Entendo que, no âmbito da fiscalização Previdenciária, o MPF foi criado no intuito de legitimar o procedimento fiscal. Além disso, MPF válido para fins de autuação é aquele em que o sujeito passivo teve conhecimento de sua existência, seja realizada pessoalmente, seja realizada por intermédio de correspondência postal com comprovante de Aviso de Recebimento (AR).

Esclarecemos ainda que a legislação tributária dispõe que, na instauração de procedimento fiscal, é obrigatória a emissão de Mandado de Procedimento Fiscal (MPF), nos termos do art. 2º do Decreto nº 3.969/2001 – diploma que estabeleceu as normas gerais para a execução de ações fiscais com vistas à apuração e cobrança de créditos previdenciários –, *in verbis*:

*Art. 2º Os procedimentos fiscais relativos aos tributos federais previdenciários serão executados por Auditores Fiscais da Previdência Social habilitados e instaurados mediante ordem específica denominada Mandado de Procedimento Fiscal – MPF. (redação dada pelo Decreto nº 4.058/01).*

*Parágrafo único. Para o procedimento de fiscalização, será emitido Mandado de Procedimento Fiscal - Fiscalização (MPF-F) e, no caso de diligência, Mandado de Procedimento Fiscal - Diligência (MPF-D).*

*Art. 3º Para os fins deste Decreto, entende-se por procedimento fiscal:*

*I – de fiscalização, as ações que objetivam a verificação cumprimento das obrigações tributárias, por parte do sujeito passivo, relativas aos tributos federais previdenciários, podendo resultar em constituição de crédito tributário;*

*(...)*

*Art. 4º O MPF será emitido na forma de modelos adotados e divulgados pelos órgãos competentes, do qual será dada ciência ao sujeito passivo, nos termos do art. 23 do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, com a redação dada pelo art. 67 da Lei*

*nº 9.532, de 10 de dezembro de 1997, por ocasião do início do procedimento fiscal.*

*Art. 10. As alterações no MPF, decorrentes de substituição, inclusão ou exclusão e servidor responsável pela sua execução, bem assim as relativas a tributos a serem examinados e período de apuração, serão procedidas mediante emissão de Mandado de Procedimento Fiscal Complementar (MPF-C), pela autoridade outorgante do MPF originário, do qual será dada ciência ao sujeito passivo.*

*Art. 13. A prorrogação do prazo de que trata a art. 12 poderá ser efetuada pela autoridade outorgante tantas vezes quantas necessárias, observados a cada ato, os limites estabelecidos naquele artigo.*

*Parágrafo único. A prorrogação do prazo de validade do MPF será formalizada mediante a emissão do MPF – C.*

*Art. 15. O MPF se extingue:*

*I – pela conclusão do procedimento fiscal, registrado em termo próprio;*

*II – pelo decurso dos prazos a que se referem os arts. 12 e 13.*

*Art. 16. A hipótese de que trata o inciso II do art. 15 não implica nulidade dos atos praticados; podendo a autoridade responsável pela emissão do Mandado extinto determinar a emissão de novo MPF para a conclusão do procedimento fiscal.*

Assim, o MPF é a ordem específica dirigida ao auditor fiscal para que, no uso de suas atribuições privativas, instaure os procedimentos fiscais, assim conceituados como ações que objetivam a verificação do cumprimento das obrigações previdenciárias, podendo, dessas ações, resultar a constituição do crédito previdenciário.

Devidamente instaurado o procedimento fiscal, o MPF terá validade até o final do prazo por ele estabelecido ou na data em que houver conclusão do procedimento fiscal, registrado por meio do Termo de Encerramento da Ação Fiscal (TEAF), conforme disposto no artigo 15 do Decreto nº 3.969/2001. A prorrogação do prazo de validade do MPF será formalizada mediante a emissão de MPF-C (art. 13, parágrafo único, do Decreto nº 3.969/2001). Ambos acima transcritos.

Verifica-se que o procedimento fiscal foi iniciado regularmente com a emissão do Mandado de Procedimento Fiscal – Fiscalização (MPF-F) nº 09200825 (fl. 898), emitido em 04/11/2004, e sua ciência ocorreu em 25/11/2004, sendo que o mesmo tinha prazo de execução até 04/03/2005.

Posteriormente, conforme ficou registrado na decisão de primeira instância de fls. 1.112 a 1.127 – Volume VI, foram emitidos regularmente os Mandados de Procedimento Fiscal Complementares (MPF-C), quais sejam: MPF-C 01, emitido em 30/11/2004 para ser executado até 04/03/2005; MPF-C 02 emitido em 03/03/2005 para ser executado até 01/07/2005; MPF-C 03 emitido em 01/07/2005 para ser executado até 29/10/2005; MPF-C 04 emitido em 27/10/2005 para ser executado até 26/12/2005; MPF-C 05 emitido em 23/12/2005 para ser executado até 21/02/2006; MPF-C 06 emitido em 21/02/2006 para ser executado até 22/04/2006; MPF-C 07 emitido em 20/04/2006 para ser executado até 19/06/2006; MPF-C 08 emitido em 19/06/2006 para ser executado até 18/08/2006; MPF-C 09 emitido em 18/08/2006

para ser executado até 17/10/2006; MPF-C 10 emitido em 16/10/2006 para ser executado até 15/12/2006; MPF-C 11 emitido em 13/12/2006 para ser executado até 11/02/2007; MPF-C 12 emitido em 09/02/2007 para ser executado até 10/04/2007; e MPF-C 13 emitido em 10/04/2007 para ser executado até 09/06/2007. Esses MPF- C têm ciência do sócio gerente, antes do encerramento da ação fiscal, com exceção dos MPF-C 11 no qual foi lavrado termo de que foi deixado com a contadora Sra. Jovaina Vieira de Souza Santos (nas dependências da empresa); MPF-C 12 que foi enviado pelo Correio com Aviso de Recebimento (recebido em 16/02/2007) e MPF-C 13 no qual foi lavrado termo de que o sócio administrador encontrava-se ausente e a contadora Sra. Jovaina Vieira de Souza Santos recusou-se a assinar e que foi deixado cópia com a mesma.

A empresa alega que não consta dos autos nenhum MPF-C posterior ao MPF-C 13, a fim de demonstrar a continuação (prorrogação) da ação fiscal. Contudo, há que se esclarecer que em 02/05/2007 entrou em vigor o Decreto nº 6.104/2007, que revogou o Decreto nº 3.969/2001, transcrito acima, e alterou a sistemática de emissão dos MPF Complementares, a saber:

*Art. 2º Os procedimentos fiscais relativos a tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil serão executados, em nome desta, pelos Auditores-Fiscais da Receita Federal do Brasil e somente terão início por força de ordem específica denominada Mandado de Procedimento Fiscal (MPF), instituído mediante ato da Secretaria da Receita Federal do Brasil.*

(...)

*§ 4º O Secretário da Receita Federal do Brasil estabelecerá os modelos e as informações constantes do MPF, os prazos para sua execução, as autoridades fiscais competentes para sua expedição, bem como demais hipóteses de dispensa ou situações em que seja necessário o início do procedimento antes da expedição do MPF, nos casos em que haja risco aos interesses da Fazenda Nacional.*

E, na mesma data, em 02/05/2007, o Secretário da Receita Federal do Brasil, disciplinou a execução dos procedimentos fiscais relativos a tributos e contribuições administradas pela Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB), por meio da Portaria RFB nº 4.066, a saber:

*Art. 13. A prorrogação do prazo de que trata o artigo anterior poderá ser efetuada pela autoridade outorgante, tantas vezes quantas necessárias, observado, em cada ato, o prazo máximo de sessenta dias, para procedimentos de fiscalização, e de trinta dias, para procedimentos de diligência.*

*§ 1º A prorrogação de que trata o Caput poderá ser feita por intermédio de registro eletrônico efetuado pela respectiva autoridade outorgante, cuja informação estará disponível na Internet nos termos do art. 72, inciso VIII.*

*§ 2º Na hipótese do § 1º, o AFRFB responsável pelo procedimento fiscal fornecerá ao sujeito passivo, quando do primeiro ato de ofício praticado junto ao mesmo após cada*

*prorrogação, o Demonstrativo de Emissão e Prorrogação, contendo o MPF emitido e as prorrogações efetuadas, reproduzido a partir das informações apresentadas na Internet, conforme modelo constante do Anexo VI.*

Dessa forma o Demonstrativo de Emissão e Prorrogação de MPF – Auditoria Previdenciária, cópia anexa à fl. 913 dos autos, nos informa da prorrogação do MPF de 09/06/2007 com validade até 08/08/2007; de 08/08/2007 até 07/10/2007; de 07/10/2007 até 06/12/2007 e de 06/12/2007 até 21/12/2007.

Às fls. 967/968, consta o Termo de Encerramento da Ação Fiscal (TEAF), datado de 18/12/2007, o qual foi postado no Correio, juntamente com as notificações e autos de infrações lavrados contra a empresa, em 21/12/2007, conforme correspondência postal com Aviso de Recebimento (AR) anexo à fl. 1.010 – Volume VI.

Fica comprovado que em nenhum momento houve a extinção de qualquer MPF emitido, portanto, se todos os atos foram praticados dentro dos prazos de validade dos Mandados de Procedimento Fiscal, como restou demonstrado, não há que se falar em nulidade do lançamento ou do procedimento administrativo fiscal, que está correto, nos termos do art. 142 do Código Tributário Nacional (CTN).

Quanto à alegação da não emissão de Mandado de Procedimento Fiscal Extensivo (MPF-Ex), cabe mencionar que os mesmos devem ser emitidos para o contribuinte/responsável em que for instaurado o procedimento fiscal necessário para a coleta de informações e de documentos que servirão para subsidiar ação fiscal em outro sujeito passivo. Assim, a emissão dos MPF (Extensivos ou de Diligência) deu-se para cada empresa que ocorreram as diligências (cópias de alguns desses documentos às fls. 422, 518 e 527) e, por consequência, a Cone Sul não teria motivo para receber qualquer MPF-Ex uma vez que para ela já havia MPF-Fiscalização e MPF-Complementares perfeitamente válidos, como já citado anteriormente.

Frisa-se ainda que o MPF é o instrumento que visa dar conhecimento ao sujeito passivo quanto aos atos da ação/auditoria fiscal em si, cuja ciência deverá ser dada por ocasião do início do procedimento fiscal, e durante o desenrolar do procedimento, e ainda que o mesmo se extingue com o registro no termo próprio que é o TEAF, lavrado quando do término da auditoria para cientificar do sujeito passivo do término do procedimento.

O manual do contencioso, aprovado pela OI nº 04, de 25/03/2004, dispõe na letra “c” do item 9.5.5 – VÍCIOS PROCESSUAIS COM RELAÇÃO AO MPF:

*O MPF complementar emitido após o vencimento do MPF original – embora o art. 15 do Decreto 3.696/2001 enumere a expiração de seu prazo de cumprimento como hipótese de extinção do MPF, o art. 16 do mesmo Decreto enuncia que tal expiração não implica nulidade dos atos praticados, podendo a autoridade responsável pela emissão do MPF extinto determinar a emissão de novo MPF para conclusão do procedimento fiscal. Assim, o MPF complementar emitido no curso da ação fiscal, mesmo que após o vencimento do MPF original ou dos complementares já emitidos, não invalida os atos praticados, inclusive os lançamentos, desde que exista MPF válido na data da lavratura da NFLD ou AI pelo AFPS. **Dessa forma, havendo ciência prévia deste MPF complementar ao sujeito passivo antes do encerramento da ação fiscal, não deverá ser nulificado o lançamento.**” (grifo nosso)*

Face ao exposto, entendo que não existe qualquer nulidade quanto a emissão dos MPF-Complementares.

**Quanto à preliminar de nulidade da NFLD, em decorrência de uma suposta presunção na apuração da base de cálculo dos valores lançados na NFLD, tal argumentação não merece ser acatada**, uma vez que os valores lançados nessa NFLD, conforme Relatório Fiscal de fls. 969 a 1.009, foram decorrentes da remuneração da mão-de-obra utilizada na execução dos serviços contratados, aferidos indiretamente, corresponde no mínimo a 40% (quarenta por cento) do valor dos serviços contidos na nota fiscal, fatura ou recibo de prestação de serviços (art. 427 da IN SRP nº 03/2005).

Além dos esclarecimentos constantes do Relatório Fiscal (fls. 969/1009 – Volume VI), verifica-se que o lançamento fiscal ora analisado atende aos pressupostos essenciais para sua lavratura, já que, na NFLD com seus anexos, consta de forma clara os elementos necessários para a sua configuração. Logo, não há que se falar em nulidade, pois estão estabelecidos de forma transparente nos autos (fls. 01/1009) todos os seus requisitos legais, conforme preconiza o art. 142 do CTN, arts. 33 e 37, ambos da Lei n.º 8.212/1991, e art. 10 do Decreto nº 70.235/1972, tais como: local e data da lavratura; caracterização da ocorrência da situação fática da obrigação tributária (fato gerador); determinação da matéria tributável; montante da contribuição previdenciária devida; identificação do sujeito passivo; determinação da exigência tributária e intimação para cumpri-la ou impugná-la no prazo de 30 dias; disposição legal infringida e aplicação das penalidades cabíveis; dentre outros.

Assim, o art. 142 do CTN e o art. 37 da Lei n.º 8.212/1991 dispõem, respectivamente:

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

*Art. 37. Constatado o não-recolhimento total ou parcial das contribuições tratadas nesta Lei, não declaradas na forma do art. 32 desta Lei, a falta de pagamento de benefício reembolsado ou o descumprimento de obrigação acessória, será lavrado auto de infração ou notificação de lançamento.*

Nesse mesmo sentido dispõe o art. 10 do Decreto nº 70.235/1972:

*Art. 10. O auto de infração será lavrado por servidor competente, no local da verificação da falta, e conterá obrigatoriamente:*

*I - a qualificação do autuado;*

*II - o local, a data e a hora da lavratura;*

*III - a descrição do fato;*

*IV - a disposição legal infringida e a penalidade aplicável;*

*V - a determinação da exigência e a intimação para cumpri-la ou impugná-la no prazo de trinta dias;*

*VI - a assinatura do autuante e a indicação de seu cargo ou função e o número de matrícula.*

Vê-se que os valores do presente lançamento fiscal não foram constituídos com base em meras presunções, como quer fazer crer a Recorrente, mas sim nos dados e nas informações constantes no Relatório Fiscal com seus anexos (fls. 01/1009). Disso decorre que a auditoria fiscal utilizou-se dos percentuais mínimos estabelecidos na Instrução Normativa (IN) da SRP nº 03/2005 para definir o valor dos serviços (art. 150 e incisos) e sobre esses valores aplica 40% (quarenta por cento) para encontrar o salário-de-contribuição. Desse cálculo resultam os percentuais de: (a) 40% (quarenta por cento) para os serviços de telefonista/portaria, usina de triagem e varrição manual; (b) 32% (trinta e dois por cento) para os serviços de limpeza em geral, coleta de lixo residencial/industrial, limpeza com hidrojateamento (porque se trata de limpeza das vias públicas como confirma a foto acostada aos autos pela empresa e não serviços de construção civil como pretende seja enquadrado o serviço); (c) 26% (vinte e seis por cento) para os serviços de coleta de lixo ambulatorial e hospitalar; (d) 20% (vinte por cento) para os serviços de destinação final do lixo, pintura de meio-fio e transportes (de lixo, de passageiros e escolar); e (e) 6% (seis por cento) para o serviço de manutenção de aterro sanitário.

Portanto, rejeito a preliminar de nulidade retromencionado.

**A Recorrente alega também que seja declarada a extinção do crédito tributário ora analisado, pois os supostos créditos levantados pela fiscalização foram fulminados pelo instituto jurídico da decadência até a competência 12/2002 (dezembro/2002)**, nos termos do art. 150, parágrafo 4º, do Código Tributário Nacional (CTN). Tal alegação não será acatada pelos motivos a seguir delineados.

Inicialmente, registramos que o Supremo Tribunal Federal, ao julgar os Recursos Extraordinários nº 556664, 559882, 559943 e 560626, negou provimento aos mesmos por unanimidade, em decisão plenária que declarou a inconstitucionalidade dos artigos 45 e 46, ambos da Lei nº 8212/1991.

Na oportunidade, os ministros ainda editaram a Súmula Vinculante nº 08 a respeito do tema, a qual transcrevo abaixo:

***Súmula Vinculante 8*** “São inconstitucionais o parágrafo único do artigo 5º do Decreto-lei 1.569/77 e os artigos 45 e 46 da Lei 8.212/91, que tratam de prescrição e decadência de crédito tributário”.

É necessário observar os efeitos da súmula vinculante, conforme se depreende do art. 103-A, *caput*, da Constituição Federal que foi inserido pela Emenda Constitucional nº 45/2004. *in verbis*:

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

*sua revisão ou cancelamento, na forma estabelecida em lei.  
(g.n.)*

Da leitura do dispositivo constitucional, pode-se concluir que, a vinculação à súmula alcança a administração pública e, por consequência, os julgadores no âmbito do contencioso administrativo fiscal.

O Código Tributário Nacional trata da decadência no artigo 173, abaixo transcrito:

*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;*

*II - da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado.*

*Parágrafo Único - O direito a que se refere este artigo extingue-se definitivamente com o decurso do prazo nele previsto, contado da data em que tenha sido iniciada a constituição do crédito tributário pela notificação, ao sujeito passivo, de qualquer medida preparatória indispensável ao lançamento.*

Por outro lado, ao tratar do lançamento por homologação, o Códex Tributário definiu no art. 150, § 4º o seguinte:

*“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.”*

Entretanto, tem sido entendimento constante em julgados do Superior Tribunal de Justiça, que nos casos de lançamento em que o sujeito passivo antecipa parte do pagamento da contribuição, aplica-se o prazo previsto no § 4º do art. 150 do CTN, ou seja, o prazo de cinco anos passa a contar da ocorrência do fato gerador, uma vez que resta caracterizado o lançamento por homologação.

Se, no entanto, o sujeito passivo não efetuar pagamento algum, nada há a ser homologado e, por consequência, aplica-se o disposto no art. 173 do CTN, em que o prazo de cinco anos passa a ser contado do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

Para corroborar o entendimento acima, colaciono alguns julgados no mesmo sentido:

*"TRIBUTÁRIO. EXECUÇÃO FISCAL. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. PRAZO DECADENCIAL DE CONSTITUIÇÃO DO CRÉDITO. TERMO INICIAL. INTELIGÊNCIA DOS ARTS. 173, I, E 150, § 4º, DO CTN.*

*1. O prazo decadencial para efetuar o lançamento do tributo é, em regra, o do art. 173, I, do CTN, segundo o qual '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'.*

*2. Todavia, para os tributos sujeitos a lançamento por homologação —que, segundo o art. 150 do CTN, 'ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa' e 'opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa' —, há regra específica. Relativamente a eles, ocorrendo o pagamento antecipado por parte do contribuinte, o prazo decadencial para o lançamento de eventuais diferenças é de cinco anos a contar do fato gerador, conforme estabelece o § 4º do art. 150 do CTN. Precedentes jurisprudenciais.*

*3. No caso concreto, o débito é referente à contribuição previdenciária, tributo sujeito a lançamento por homologação, e não houve qualquer antecipação de pagamento. É aplicável, portanto, conforme a orientação acima indicada, a regra do art. 173, I, do CTN.*

*4. Agravo regimental a que se dá parcial provimento."*

*(AgRg nos EREsp 216.758/SP, 1ª Seção, Rel. Min. Teori Albino Zavascki, DJ de 10.4.2006)*

*"TRIBUTÁRIO. EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA. LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO.*

*DECADÊNCIA. PRAZO QUINQUÊNAL. MANDADO DE SEGURANÇA. MEDIDA LIMINAR.*

*SUSPENSÃO DO PRAZO. IMPOSSIBILIDADE.*

*1. Nas exações cujo lançamento se faz por homologação, havendo pagamento antecipado, conta-se o prazo decadencial a partir da ocorrência do fato gerador (art. 150, § 4º, do CTN), que é de cinco anos.*

*2. Somente quando não há pagamento antecipado, ou há prova de fraude, dolo ou simulação é que se aplica o disposto no art. 173, I, do CTN.*

*Omissis.*

*4. Embargos de divergência providos."*

*(REsp 572.603/PR, 1ª Seção, Rel. Min. Castro Meira, DJ de 5.9.2005)*

Verifica-se que o lançamento fiscal em tela refere-se a período compreendido entre 01/1999 a 08/2006 e foi efetuado em 24/12/2007, data da intimação e ciência do sujeito passivo (fls. 01 e 1.010 – Volume VI).

No caso em tela, trata-se do lançamento de contribuições, cujos fatos geradores não são reconhecidos como tal pela empresa, restando claro que, com relação aos mesmos, a recorrente não efetuou qualquer antecipação de pagamento. Nesse sentido, aplica-se o art. 173, inciso I, do CTN, para considerar que estão abrangidos pela decadência os créditos correspondentes aos fatos geradores ocorridos até 11/2001, inclusive, e também a competência 13/2001.

Por outra regra estabelecida pelo arcabouço jurídico-tributário, ainda que existam recolhimentos, trata-se de situação em que se caracteriza a conduta dolosa, fraudulenta ou simulada da notificada, eis que a auditoria fiscal declarou, com amparo no art. 142, § único, e art. 148 do Código Tributário Nacional (CTN), que a contabilidade da empresa Cone Sul Soluções Ambientais Ltda não registra o movimento real da remuneração dos segurados a seu serviço, nem do faturamento nem do lucro, conforme Relatório Fiscal de fls. 969/1009.

Com isso, resta afastada a aplicação do art. 150, § 4º, para a aplicação do art. 173, inciso I, ambos do CTN.

Logo, a recorrente não poderia ter sido autuada pelas competências anteriores a 12/2001, pois o direito potestativo do Fisco – nas competências até 11/2001, inclusive, e competência 13/2001 – já estava extinto pelo instituto da decadência tributária.

Esclarecemos que a competência 12/2001 não deve ser excluída do cálculo do lançamento fiscal ora analisado, porquanto a sua exigibilidade e a sua hipótese impositiva (situação fática da hipótese de incidência da contribuição) somente ocorrerão a partir de 01/2002, com a remuneração paga, devida ou creditada a qualquer título, durante o mês, aos segurados obrigatórios do RGPS, quando poderia ter sido efetuado o lançamento fiscal.

Posteriormente, a decisão de primeira instância, veiculada por meio do Acórdão 18-09.456 da 4ª Turma da DRJ/STM (fls. 1112/1127 – Volume VI), considerou as premissas acima delineadas nos seus argumentos e determinou a extinção dos valores apurados que foram abarcados pela decadência tributária no presente lançamento fiscal (competências 01/1999 a 11/2001).

Os valores apurados até a competência 11/2001, inclusive, foram devidamente excluídos do presente lançamento fiscal, conforme emissão do Discriminativo Analítico do Débito Retificado (DADR) de fls. 1093/1111 – Volume VI.

Assim, não acato a preliminar de decadência tributária, eis que já houve a aplicação do enunciado nº 08 da Súmula Vinculante do Supremo Tribunal Federal na decisão de primeira instância.

Diante disso, rejeito as preliminares ora examinadas, e passo ao exame de mérito.

## DO MÉRITO:

**Com relação ao procedimento de aferição indireta utilizado para a apuração da base de cálculo das contribuições sociais lançadas, incidentes sobre a remuneração da mão-de-obra decorrente da prestação de serviço, a Recorrente alega que não houve cumprimento da legislação vigente.**

Tal alegação também é infundada, eis que o Fisco cumpriu a legislação de regência, ensejando o lançamento de ofício, com a utilização da base de cálculo decorrente de aferição indireta. Esta decorre de um ato necessário e devidamente motivado, conforme registro no Relatório Fiscal – itens “32” a “58” – (fls. 969/1009 – Volume VI), visto que a auditoria fiscal demonstrou que a contabilidade da empresa não registra o movimento real da remuneração dos segurados a seu serviço, nem do faturamento nem do seu lucro. Além disso, ficou caracterizado nesse Relatório Fiscal (itens “11” a “31”) que houve dissimulação do vínculo empregatício dos segurados obrigatórios da Recorrente com várias outras empresas supostamente contratadas para prestação de serviços.

Pela leitura do Relatório Fiscal de fls. 969/1009, verifica-se que a fundamentação legal que embasou o lançamento fiscal é justamente o art. 33, parágrafos 3º e 6º, da Lei nº 8.212/1991. Essa fundamentação legal também está registrada no anexo Fundamentos Legais do Débito (FLD) de fls. 86/91. Logo, a forma de apuração da base de cálculo, mediante critério de aferição indireta, encontra-se devidamente demonstrada nas peças que integram a notificação, tais como: Relatório Fiscal (fls. 969/1009 – Volume VI); Fundamentos Legais do Débito - FLD (fls. 86/91 – Volume I); Discriminativo Analítico de Débito - DAD (fls. 04/25 – Volume I); Relatório de Lançamentos - RL (fls. 44/57 – Volume I); dentre outros.

Nesse sentido, dispõem o art. 148 do CTN e o art. 33, parágrafos 3º e 6º, da Lei nº 8.212/1991:

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

*Art. 33. Ao Instituto Nacional do Seguro Social – INSS compete arrecadar, fiscalizar, lançar e normatizar o recolhimento das contribuições sociais previstas nas alíneas a, b e c do parágrafo único do art. 11, bem como as contribuições incidentes a título de substituição; e à Secretaria da Receita Federal – SRF compete arrecadar, fiscalizar, lançar e normatizar o recolhimento das contribuições sociais previstas nas alíneas d e e do parágrafo único do art. 11, cabendo a ambos os órgãos, na esfera de sua competência, promover a respectiva cobrança e aplicar as sanções previstas legalmente. (Redação dada pela Lei nº 10.256, de 2001).*

(...)

*§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.*

Assim, o lançamento fiscal ora analisado está amparado no art. 33, parágrafos 3º e 6º, da Lei nº 8.212/1991 e no art. 148 do CTN, encontrando-se lavrado dentro da legalidade.

Portanto, o procedimento de aferição indireta utilizado pela auditoria fiscal, para a apuração da base de cálculo dos valores lançados no presente processo, foi corretamente aplicado, pois a auditoria fiscal demonstrou que a contabilidade da Recorrente não registra o movimento real da remuneração dos segurados a seu serviço, nem do faturamento nem do seu lucro.

**Por fim, não verificamos a existência de qualquer fato novo que possa ensejar a revisão do lançamento em questão nas alegações registradas na peça recursal da Recorrente.**

Assim, passarei a utilizar os fundamentos registrados na decisão de primeira instância (fls. 1112/1127 – Volume VI) para explicitar os elementos fáticos e jurídicos desta decisão, bem como eles serão parte integrante deste Voto. Isso está em conformidade ao art. 50, §1º, da Lei nº 9.784/1999 – diploma que regula o processo administrativo no âmbito da Administração Pública Federal –, transcrito abaixo:

*Art. 50. Os atos administrativos deverão ser motivados, com indicação dos fatos e dos fundamentos jurídicos, quando:*

(...)

*§1º. **A motivação deve ser explícita, clara e congruente, podendo consistir em declaração de concordância com fundamentos de anteriores pareceres, informações, decisões ou propostas, que, neste caso, serão integrante do ato. (g.n.)***

Com isso, esclarecemos que a decisão de primeira instância abordou de forma suficiente todas as argumentações de mérito registradas na peça recursal de fls. 1131/1153 – Volume VI, nos seguintes termos:

*“Quanto às razões de mérito suscitadas, não procede a alegação da impugnante de que os valores apurados por aferição indireta não observaram as bases legais como a seguir demonstraremos.*

*Primeiramente cabe ressaltar que diferentemente da alegação da empresa de que a fiscalização foi conduzida por suposições*

*quando deveria ser desenvolvida por provas contundentes, temos neste processo farta documentação (Volume III, Volume IV e parte do Volume V) comprovando que a contabilidade não registra o movimento real da remuneração dos segurados a seu serviço, da receita, do faturamento e do lucro. Que a omissão de faturamento foi verificada por intermédio dos subsídios feitos em forma de diligências junto às empresas em nome de quem foram emitidas notas que posteriormente foram classificadas como notas residuais (notas emitidas em nome de empresa já desativada ao tempo de sua emissão, sem que os órgãos fazendários estaduais ou municipais competentes, tenham retido ou inutilizado os conjuntos de documentos sem utilização – em branco), notas de favor (emitidas por estabelecimento regular cujo conteúdo, entretanto, não corresponde a qualquer operação comercial) e notas fantasma (notas emitidas em nome de estabelecimentos inexistentes com inscrição estadual e no CNPJ falsas, inclusive o próprio estabelecimento gráfico que teria efetuado a confecção do respectivo talonário).*

*Que tais documentos inidôneos foram apreendidos por meio do Auto de Apreensão, Guarda e Devolução de Documentos – AGD), às fls. 720/722 e que foi emitida Representação Fiscal para Fins Penais para o Ministério Público Federal.*

*Por todas as razões expostas o auditor fiscal agiu em conformidade com o art. 148 do Código Tributário Nacional – CTN, que dispõe:*

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

*E neste contexto a Lei nº 8.212/91, assim determina:*

*Art. 33 (..)*

*§ 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.*

*A empresa não se irressigna com a aferição indireta e, ao demonstrar os percentuais corretos que entende deveriam ser utilizados admite a existência de uma ou mais hipóteses previstas na norma previdenciária que prevê o arbitramento da remuneração dos segurados empregados ou contribuintes individuais.*

*O auditor fiscal notificante intimou a empresa em 27/10/2006 para que apresentasse os contratos e aditamentos, com todos os tomadores de serviços prestados no período de 01/1997 a 08/2006 e notas fiscais próprias e de terceiros (TIAD à fl. 918/931); em 06/12/2006 para que apresentasse os contratos, aditivos e rescisões firmadas com transportadores escolares, contrato com a empresa SIL Soluções Ambientais Ltda e outras informações (TIAD à fl. 935). A empresa solicitou maior prazo para a apresentação dos documentos e informações em virtude do volume dos mesmos e foi atendida em sua reivindicação. Na nova data fixada a empresa apresenta o Laudo Técnico de Condições Ambientais de Trabalho e informações em meio digital até 2005, deixando de apresentar os demais documentos e informações solicitadas sob o argumento de que não teriam pertinência ao objeto da fiscalização (cópia do documento anexado às fls. 958/960).*

*Assim, o auditor aplicou a regra geral, inclusive pleiteada pela empresa, onde o valor da remuneração da mão-de-obra utilizada na execução dos serviços contratados, aferidos indiretamente, corresponde no mínimo a quarenta por cento do valor dos serviços contidos na nota fiscal, fatura ou recibo de prestação de serviços (art. 427 da IN SRP nº 03/2005).*

*O auditor atribui os percentuais mínimos estabelecidos na norma acima citada para definir o valor dos serviços (art. 150 e incisos) e sobre esses valores aplica 40% (quarenta por cento) para encontrar o Salário-de-contribuição. Desse cálculo resultam os percentuais de: a) 40% (quarenta por cento) para os serviços de telefonista/portaria, usina de triagem e varrição manual; b) 32% (trinta e dois por cento) para Os serviços de limpeza em geral, coleta de lixo residencial/industrial, limpeza com hidrojateamento (porque se trata de limpeza das vias públicas como confirma a foto acostada aos autos pela empresa e não serviços de construção civil como pretende seja enquadrado o serviço); c) 26% (vinte e seis por cento) para os serviços de coleta de lixo ambulatorial e hospitalar; d) 20% (vinte por cento) para Os serviços de destinação final do lixo, pintura de meio-fio e transportes (de lixo, de passageiros e escolar) e, e) 6% (seis por cento) para o serviço de manutenção de aterro sanitário.*

*Pode-se confirmar a aplicação desses percentuais, que estão de acordo com a fundamentação apresentada na tabela do item 62 do Relatório Fiscal, por meio dos Demonstrativos dos Salários-de-Contribuição Apurados por Aferição com Base no Faturamento elaborados para a matriz e a filial (onde constam pormenorizadamente dados da nota fiscal, dados do lançamento*

*contábil, dados dos contratos ou aditivos apresentados, percentuais utilizados e valores dos salários-de-contribuição aferidos) e das planilhas auxiliares. Volumes I e II do presente processo.*

*O auditor comete um pequeno erro de cálculo ao aplicar o percentual de 32% (trinta e dois por cento) sobre o valor bruto da nota fiscal, no serviço de leitura de medidores, quando o correto seria 40% (quarenta por cento), mas esse erro é benéfico para a empresa que assim teve o valor da contribuição devida calculado a menor.*

*Confirma-se que foram deduzidos os salários-de-contribuição constantes da folhas de pagamento e/ou GFIP, e os lançamentos suplementares de outras notificações emitidas na mesma ação fiscal conforme planilhas M 11 (matriz), às fls. 117/119 e F 5 (filial), às fls. 95/96 em cotejo com o Discriminativo Analítico de Débito – DAD às fls. 04/25.*

*Também correto está o cálculo da contribuição social previdenciária do segurado empregado incidente sobre a remuneração da mão-de-obra indiretamente aferida, onde foi aplicada a alíquota mínima, sem limite e sem compensação da Contribuição Provisória sobre Movimentação Financeira CPMF, como determina o artigo 599 da Instrução Normativa SRP nº 03/2005.*

*A apresentação do Contrato Administrativo Nº 03/2004 com a Prefeitura Municipal de Venâncio Aires, na peça impugnatória, em nada modifica o lançamento fiscal uma vez que o mesmo já havia sido apreciado e consta da linha 1031 da Planilha M12 (fl. 155) em que foi considerado o valor de R\$ 35.989,42 (trinta e cinco mil e novecentos e oitenta e nove reais e quarenta e dois centavos), ou seja, 50% (cinquenta por cento), do valor da cláusula terceira do contrato ora apresentado como sendo valor do serviço e sobre este valor foi calculado 32% (trinta e dois por cento) como salário-de-contribuição aferido R\$ 11.516,61 (onze mil e quinhentos e dezesseis reais e sessenta e um centavos). O que está correto conforme previsão da norma previdenciária.*

*Quanto às tabelas apresentadas pela empresa na peça impugnatória, embora cite os artigos da Instrução Normativa em que se fundamenta, apresenta percentuais totalmente desvirtuados da previsão legal e não traz aos autos qualquer prova contundente que permita a retificação dos valores lançados.*

*Quanto à perícia requerida entendemos que a mesma não é necessária visto que o auditor fiscal trouxe aos autos todos os elementos necessários à comprovação da correta aplicação das normas previdenciárias, utilizando as bases normatizadas (perfeita e amplamente demonstradas) sobre as quais aferiu os salários-de-contribuição lançados na presente notificação. Quanto ao questionamento sobre bases de cálculo para a aferição no caso de transportes de passageiros (serviço prestado ao Município de Triunfo), a planilha M 12 (matriz) apresenta de forma clara a aplicação de 20% sobre o total do valor bruto da nota fiscal que nada mais é do que aplicar 40% sobre a metade*

do valor da nota considerando que houve a utilização de equipamento (veículo). Exatamente como determina o art. 603 da IN SRP 03/2005. Exemplo nas linhas 115 a 119 e 143 a 146 da planilha M 12, à fl. 123/124. Quanto aos demais quesitos relacionados à possibilidade de considerar os valores discriminados nos contratos de prestação de serviço como base para o cálculo da aferição indireta pelo faturamento, temos o artigo 601 da IN SRP nº 03/2005 trazido aos autos pela própria impugnante que remete à norma geral do artigo 600 da mesma instrução e que foi exatamente o que o auditor fiscal demonstrou ter feito nas planilhas já citadas M 12 e F 5, ou seja, aplicou 40% (quarenta por cento) sobre a mão-obra mínima contida em cada tipo de serviço e que resultou nas alíquotas de 40%, 32%, 26%, 20% e 6% a serem aplicadas sobre o valor bruto da nota fiscal, como anteriormente já exposto. Por esses motivos indefiro a perícia pleiteada por considerá-la prescindível para o deslinde das questões, conforme previsão do Decreto nº 70.235/72, a saber:

*Art. 18. A autoridade julgadora de primeira instância determinará, de ofício ou a requerimento do impugnante, a realização de diligências ou perícias, quando entendê-las necessárias, indeferindo as que considerar prescindíveis ou impraticáveis, observado o disposto no art. 28, in fine.*

*Não procede a alegação de que não restou demonstrado pela auditoria que os valores dos “supostos” pagamentos fictícios se reverteram em proveito dos sócios, condição indispensável para a configuração do pró-labore como veremos a seguir.*

*As despesas fictícias totalizam R\$ 5.281.214,89 (cinco milhões, duzentos e oitenta e um mil e duzentos e quatorze reais e oitenta e nove centavos) conforme Planilha M 20 (fl. 346), deduzindo-se os valores arbitrados por aferição indireta como pagamentos de salários de segurados empregados (salário-de-contribuição) que totalizaram na matriz R\$ 3.758.088,50 (três milhões, setecentos e cinquenta e oito mil e oitenta e oito reais e cinquenta centavos) e R\$ 814.422,97 (oitocentos e quatorze mil e quatrocentos e vinte e dois reais e noventa e sete centavos) na filial, obtém-se R\$ 708.673,42 (setecentos e oito mil e seiscentos e setenta e três reais e quarenta e dois centavos).*

*Uma vez que este valor de R\$ 708.673,42 (setecentos e oito mil e seiscentos e setenta e três reais e quarenta e dois centavos) não tem despesas comprovadas e também não foi considerado para fins de pagamento de salários aos segurados empregados resta somente atribuir sua distribuição aos sócios, ou seja, seriam os únicos beneficiários da situação a menos que demonstrassem que não deram causa à situação e tivessem atribuído a terceiros a fraude, mas não foi o caso, silenciaram.*

*Assim, não merece acolhida a alegação da empresa e entendemos correto o modo de aferição adotado pelo auditor fiscal que lançou como Pró-Labore, nas últimas competências*

*em que houve pagamentos fictícios, o valor correspondente a esses pagamentos até alcançar o valor acima citado.*

*Desse modo, lançou R\$ 159.145,70 (cento e cinquenta e nove mil e cento e quarenta e cinco reais e setenta centavos) na competência 09/2005 (valor total dos lançamentos contábeis para esta competência, letras "F" e "G" da planilha M 19, à fl. 342); lançou R\$ 337.029,10 (trezentos e trinta e sete mil e vinte e nove reais e dez centavos) na competência 08/2005 (valor total dos lançamentos contábeis para a esta competência, letras "F" e "G" da planilha M 19, à fl. 342) e lançou R\$ 212.498,62 (duzentos e doze mil e quatrocentos e noventa e oito reais e sessenta e dois centavos) na competência 07/2005 (valor que corresponde ao saldo do valor total embora nesta competência até houvesse lançamento contábil de valor maior, letras "F" e "G" da Planilha M 19, à fl. 341).*

*Essa metodologia beneficia a empresa na medida em que tomando as últimas competências, em que houve despesa não comprovada, para lançamento do crédito previdenciário, a incidência dos acréscimos legais é muito inferior caso tivesse sido rateado o valor por todo o período em que foi constatada a existência de documentos inidôneos. Planilha M 19 (às fls. 330/342).*

*Concluimos que a essência da ação fiscal foi detalhada, na medida em que o fato gerador foi identificado,, a sua fundamentação legal foi esclarecida e foram possibilitados ao contribuinte o contraditório e a ampla defesa, de acordo com a estrita legalidade administrativa (Art. 37, caput, CF/88) e com o mandamento constitucional previsto no Art. 5º e inciso LV da Carta Magna de 1.988." (Decisão de primeira instância: Acórdão 18-09.456 da 4ª Turma da DRJ/STM, fls. 1.112 a 1.127 – Volume VI)*

Diante disso, o lançamento fiscal foi devidamente motivado, contendo a descrição das razões de fato e de direito.

Finalmente, pela análise dos autos, chegamos à conclusão de que o lançamento foi lavrado na estrita observância das determinações legais vigentes, sendo que teve por base o que determina a Legislação de regência.

### **CONCLUSÃO**

Pelo exposto, voto pelo **CONHECIMENTO** do recurso, para rejeitar as preliminares, e no mérito **NEGAR-LHE PROVIMENTO**, nos termos do voto.

Ronaldo de Lima Macedo.

Processo nº 13005.001867/2007-69  
Acórdão n.º **2402-001.755**

**S2-C4T2**  
Fl. 1.189

---