



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

**Processo n°** 15504.013680/2009-74  
**Recurso n°** Voluntário  
**Acórdão n°** 2403-002.612 – 4ª Câmara / 3ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 13 de maio de 2014  
**Matéria** CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS  
**Recorrente** GLOBAL ENGENHARIA LTDA  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS**

Período de apuração: 01/01/2004 a 31/12/2004

PREVIDENCIÁRIO. AFERIÇÃO INDIRETA. DECADÊNCIA. LEGISLAÇÃO CONTEMPORÂNEA. NULIDADE.

Os créditos tributários das contribuições previdenciárias serão constituídos pelo procedimento especial de aferição indireta, quando restar comprovado o previsto no § 6º, do art. 33, da Lei nº 8.212/91, que no exame da escrituração contábil “e”, não de “ou”, de qualquer outro documento da empresa, a fiscalização constatou que a contabilidade não registra o movimento real de remuneração dos segurados a seu serviço, do faturamento e do lucro, cabendo à empresa o ônus da prova em contrário.

Conforme Súmula CARF nº 99, “ Para fins de aplicação da regra decadencial prevista no art. 150, § 4º, do CTN, para as contribuições previdenciárias, caracteriza pagamento antecipado o recolhimento, ainda que parcial, do valor considerado como devido pelo contribuinte na competência do fato gerador a que se referir a autuação, mesmo que não tenha sido incluída, na base de cálculo deste recolhimento, parcela relativa a rubrica especificamente exigida no auto de infração.”

Na forma do at. 144 do Código Tributário Nacional- CTN , o lançamento reporta-se à data da ocorrência do fato gerador da obrigação e rege-se pela lei então vigente, ainda que posteriormente modificada ou revogada.

O art. 61 do Decreto 70.235/72, preceitua que diante de fatos que a ensejar, é prerrogativa do relator declarar a nulidade. O parágrafo único do art. 168, da lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002, subsidiariamente, determina que as nulidades devem ser pronunciadas pelo juiz quando as encontrar provadas não lhe sendo permitido supri-las, ainda que a requerimento das partes.

**Processo Anulado**

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 16/02/2015 por IVACIR JULIO DE SOUZA, Assinado digitalmente em 16/02/201

5 por IVACIR JULIO DE SOUZA, Assinado digitalmente em 02/03/2015 por CARLOS ALBERTO MEES STRINGARI

Impresso em 06/03/2015 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, Em preliminar: por unanimidade de votos em dar provimento ao recurso para reconhecer a decadência dos lançamentos das competências 07/2004 e anteriores, com base no art. 150, § 4º, do CTN. No mérito por maioria de votos, em dar provimento ao recurso para determinar a nulidade do processo por vício material. Vencido o conselheiro Paulo Mauricio Pinheiro Monteiro. O conselheiro Carlos Alberto Mees Stringari votou pelas conclusões.

CARLOS ALBERTO MEES STRINGARI - Presidente.

IVACIR JÚLIO DE SOUZA - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Carlos Alberto Mees Stringari, Ivacir Júlio de Souza, Paulo Maurício Pinheiro Monteiro, Marcelo Magalhães Peixoto, Marcelo Freitas de Souza Costa e Elfes Cavalcante Lustosa Aragão Elvas.

## Relatório

Trata-se de crédito lançado pela fiscalização contra a empresa Global Engenharia Ltda, no montante de R\$ 471.582,40 (quatrocentos e setenta e um mil quinhentos e oitenta e dois reais e quarenta centavos), consolidado em **05/08/09**, que, de acordo com o Relatório Fiscal de fls. 99/109, refere-se a contribuições previdenciárias correspondentes à parte patronal, incidentes sobre o valor da mão-de-obra utilizada na prestação de serviços, **apurado por aferição indireta**.

Ainda de acordo com o Relatório Fiscal, o débito foi apurado pelo método de aferição indireta, tendo em vista que a empresa **não apresentou os documentos solicitados** através do Termo de Intimação Fiscal específico para apresentação das folhas de pagamentos, GFIP e GPS referentes à prestação de serviços aos clientes discriminados na planilha de fls. 110/112.

### DA IMPUGNAÇÃO

Efetuada a leitura do relatório a quo, compulsando os autos, corroborei o que fora narrado e, por pragmatismo, reproduzo a íntegra do sobredito relatório gerado em razão da peça vestibular de fls. 118/149 que a empresa apresentou onde procedeu as alegações que se seguem :

#### **“ Das Contribuições Sociais das Empresas: Base de Cálculo**

Neste tópico, argumenta que o procedimento de Aferição Indireta da base de cálculo das contribuições sociais, previsto nos arts. 427, 428, 600, 601 e 605 da Instrução Normativa MPS/SRP nº 03/2005 e adotado pela fiscalização, é absolutamente excepcional e somente aplicável nas hipóteses de absoluta impossibilidade de apurar os reais valores pagos a título de remuneração dos empregados ou pessoas físicas prestadoras de serviços, o que não é o caso.

Diz que em se tratando as atividades fiscalizadas de obras de construção civil, se fosse o caso de uma aferição indireta dos valores, deveria ela ser realizada, em geral com base no percentual de 14%, previsto no inciso V do art. 605 da IN 03/2005, na realidade seria aplicável o art. 623 da IN nº 100/2003, esta sim em vigor.

Prossegue argumentando que, no caso, é inaplicável a aferição indireta uma vez que existe prova contundente e suficiente a demonstrar qual a efetiva e real base de cálculo das contribuições sociais a cargo da empresa fiscalizada.

#### **Da Deficiente Capitulação Legal das Supostas Infrações**

Alega que a fiscalização aplicou à autuação dispositivo normativo que não estava em vigor quando da ocorrência das supostas infrações, ou seja, a Instrução Normativa MPS/SRP nº 03, de 14/07/2005. Entende que deveria ser aplicado ao caso a Instrução Normativa INSS/DC nº 100, de 18/12/2003 (DOU de 24/12/2003).

Invoca os artigos 105 e 106 do CTN.

Requer a nulidade do auto de infração por vício insanável de legalidade, uma vez que o mesmo carece de motivação, fundamentação e tipificação legal. Invoca o art. 10, IV, do Decreto 70.235/72, e julgados do Conselho de Contribuintes do Ministério da Fazenda e do Tribunal Regional Federal da 2ª Região.

### **Dos Serviços Prestados a Construtoras**

Alega que os serviços prestados às empresas LIBE CONSTRUTORA LTDA e CONSTRUTORA MELLO AZEVEDO S/A, se tratam de meras atividades de consultoria e projetos, que foram prestados pelos próprios engenheiros sócios e diretores da impugnante, e não demandaram a utilização de mão-de-obra nem de empregados da empresa nem de pessoas físicas contratadas e também não configuraram qualquer tipo de subcontratação de serviços, razão pela qual não há que se falar em contribuição sobre a folha de salários.

Esclarece, ainda, que a Nota Fiscal 2405, emitida contra a CONSTRUTORA MELLO AZEVEDO S/A, foi cancelada ( fls. 171/174 do Anexo I), ou seja, os serviços ali representados sequer foram prestados.

### **Contrato com o IGAM**

Com relação ao contrato firmado com o Instituto Mineiro de Gestão das Águas – IGAM, para execução de obras de sistemas de abastecimento de água nas cidades de Araçuaí e Carbonita, faz os seguintes esclarecimentos:

- foi gerada a matrícula CEI nº 500155808171, em outubro/2004;
- foram base para a autuação as Notas Fiscais 2454, 2453, 2488 e 2489, todas emitidas ao IGAM, datadas de novembro e dezembro de 2004 e referentes aos serviços de construção de sistema de abastecimento de águas, cujas medições foram realizadas em outubro e novembro/2004;
- os serviços prestados relativos às NF 2454, 2453, 2488 e 2489, foram diretamente prestados pela impugnante ao IGAM de modo que os encargos previdenciários foram apurados e recolhidos pela GLOBAL, conforme a folha de pagamento do próprio empreendimento;
- junta cópias de vários documentos às fls. 175/247 do Anexo I, entre os quais cópias do contrato e de folhas de pagamento;
- diz que em outubro, de acordo com as folhas de pagamento e SEFIP, a base de cálculo dos encargos previdenciários foi de R\$2.544,00, o que gerou um recolhimento de R\$834,05 (já abatidos os valores do salário família);
- em novembro, de acordo com as folhas de pagamento e SEFIP, a base de cálculo dos encargos previdenciários foi de R\$12.010,26, o que gerou um recolhimento de R\$4.057,49 (já abatidos os valores do salário família);
- já no mês de dezembro, de acordo com as folhas de pagamento e SEFIP, a base de cálculo dos encargos previdenciários foi de R\$15.119,27, o que gerou um recolhimento de R\$5.220,39 (já abatidos os valores do salário família);

Contrato com a Prefeitura Municipal de Caxambu/MG Com relação ao contrato firmado com a Prefeitura Municipal de Caxambu, para execução de obras de urbanização e pavimentação de logradouros públicos e revitalização de ruas, apresenta os seguintes esclarecimentos e alegações:

- foi gerada a matrícula CEI nº 500067723072, em agosto/2002;
- os serviços apontados nas Notas Fiscais nº 2423 e 2424 não foram diretamente prestados pela impugnante à Prefeitura de Caxambu, mas foram objeto de contrato de subempreitada, firmado em agosto de 2002, com a empresa CEDRO SUL CONSTRUÇÕES LTDA que assim assumiu a responsabilidade direta pelos encargos previdenciários de seus empregados e contratados, de modo que coube à GLOBAL apenas a Retenção em relação aos serviços subcontratados. Junta cópias de Notas Fiscais emitidas pela CEDRO SUL CONSTRUÇÕES LTDA onde foram destacadas as retenções pertinentes, bem como cópia dos respectivos comprovantes de recolhimento de tais antecipações a cargo da GLOBAL, relativas às competências 09/2002, 10/2002, 11/2002, 02/2003 e 04/2003;
- diz que em relação a esta obra, a empresa não logrou êxito em localizar a tempo a documentação referente à subempreitada efetivamente contratada, qual seja, as Notas Fiscais emitidas pela empresa contratada e os respectivos comprovantes de retenção e recolhimento dos encargos previdenciários pertinentes;
- contesta a alíquota aplicada para a aferição indireta dizendo que esta deveria ter sido realizada com base nos artigos 428 e 605 da IN 03/2005 ( ou 442 e 623 da IN 100/2003), e que os serviços prestados neste empreendimento foram de **pavimentação asfáltica** devendo, pois, ser aplicado o percentual de 4%, conforme inciso I do artigo 605 da IN 03/2005 ( ou inciso I do artigo 623 da IN 100/2003);
- junta os documentos de fls. 248/294 do Anexo I.

Contrato com a Prefeitura Municipal de Ouro Preto execução de obras de ampliação do sistema de abastecimento e distribuição de água potável, faz os seguintes esclarecimentos

- foi gerada a matrícula CEI nº 5000602210/79, em julho de 2002;
- foram base para a autuação as Notas Fiscais 2296, 2327, 2355, 2360 e 2497, emitidas à Prefeitura de Ouro Preto, respectivamente em 13/02/2004, 05/04/2004, 17/05/2004, 01/06/2004 e 17/12/2004, e referentes a serviços de ampliação do sistema de abastecimento de água do distrito de Cachoeira do Campo;
- os serviços apontados nas notas fiscais objeto do lançamento fiscal não foram diretamente prestados pela impugnante à Prefeitura de Ouro Preto, mas foram objeto de Contrato de Subempreitada, firmado em agosto de 2003, com a empresa SABRE ENGENHARIA LTDA, que assim assumiu a responsabilidade direta pelos encargos previdenciários de seus empregados e contratados, de modo que coube à GLOBAL apenas a **RETENÇÃO** em relação aos serviços sub-contratados. Junta cópias das notas fiscais emitidas pela empresa SABRE ENGENHARIA LTDA, onde foram destacadas as retenções pertinentes, bem como cópia dos respectivos comprovantes de recolhimento de tais antecipações a cargo da GLOBAL. Faz uma análise das retenções efetuadas nas notas fiscais emitidas pela SABRE ENGENHARIA, alegando que todas as retenções foram efetuadas regularmente.

- junta os documentos de fls. 295/339 do Anexo I para comprovar que a referida obra foi totalmente sub-contratada, bem como a regularidade dos procedimentos de Retenção dos respectivos encargos previdenciários.

Contrato com a Prefeitura Municipal de Planura Com relação ao contrato firmado com a Prefeitura Municipal de Planura, para execução de obras de construção do sistema de tratamento de esgoto, faz os seguintes esclarecimentos

- os serviços apontados nas notas fiscais objeto do lançamento não foram diretamente prestados pela impugnante, mas foram objeto de contratos de subempreitada firmados com as empresas CISOL – CONSTRUTORA E INCORPORADORA SOUTO LTDA e JR ENGENHARIA LTDA, que assim assumiram a responsabilidade direta pelos encargos previdenciários de seus empregados e contratados, de modo que coube à GLOBAL apenas a retenção em relação aos serviços sub-contratados.

- junta as notas fiscais emitidas pelas empresas CISOL-CONSTRUTORA E INCORPORADORA SOUTO LTDA e JR ENGENHARIA LTDA, onde foram destacadas as Retenções pertinentes, bem como cópia dos respectivos comprovantes de recolhimento de tais antecipações a cargo da GLOBAL. Faz uma análise das retenções efetuadas nas notas fiscais emitidas pela CISOL- CONSTRUTORA E INCORPORADORA SOUTO LTDA e JR ENGENHARIA LTDA, alegando que todas as retenções foram efetuadas regularmente.

- Junta os documentos de fls. 340/364 do Anexo I e 366/381 do Anexo II, para comprovar que a referida obra foi totalmente sub-contratada, bem como a regularidade dos procedimentos de retenção dos respectivos encargos previdenciários. Contrato com a Prefeitura Municipal de São Romão Com relação ao contrato firmado com a Prefeitura Municipal de São Romão, diz que a empresa não logrou êxito em localizar a tempo a documentação referente à subempreitada efetivamente contratada, ou seja, as Notas Fiscais emitidas pela empresa contratada e os respectivos comprovantes de retenção e recolhimento dos encargos previdenciários pertinentes.

Alega, todavia, que verifica-se a irregularidade quando da aferição indireta uma vez que esta deveria ter sido realizada com base nos arts. 428 e 605 da IN 03/2005 ( ou os arts. 442 e 623 da IN 100/2003).

Argumenta que os serviços prestados neste empreendimento foram obras civis de saneamento básico e ambiental, serviços para cuja execução é inerente a exigência de utilização de equipamentos e maquinário pesado, o que significa que seria aplicável ao caso a aferição indireta do valor da mão de obra com base no inciso V do artigo 605 da IN 03/2005 (14%). Junta os documentos de fls. 382/399 do Anexo II, entre os quais o contrato celebrado com a Prefeitura Municipal de São Romão.

### **Das Multas Aplicadas**

Discorrendo sobre os dispositivos legais que tratam da aplicação de multa de mora e de multa de ofício, argumenta que, se a interpretação e aplicação da penalidade será sempre aquela mais benéfica ao contribuinte, é evidente que será aplicável ao caso a regra do art. 35, II, “a”, outrora vigente, que previa Multa de 24% sobre o valor do débito, em detrimento da nova regra do art. 35-A, que prevê aplicação de Multa de 75% sobre a mesma base de cálculo.

Assim, requer, acaso não sejam acatadas as razões de mérito, que ao menos sejam revistas as penalidades de Multa aplicadas de modo a se aplicar apenas e tão somente a penalidade de 24% prevista no art. 35, II, "a", da Lei 8.212/91.

### **DA DILIGÊNCIA**

Tendo em vista as alegações e os documentos apresentados pela empresa, o processo foi encaminhado em diligência fiscal, conforme despacho de fls. 157/159.

### **DA INFORMAÇÃO FISCAL**

. Em atendimento à referida diligência o auditor fiscal notificante manifestou-se às fls. 407/410.

### **DA MANIFESTAÇÃO DA RECORRENTE**

A empresa apresentou a manifestação de fls. 415/428, aduzindo o que se segue:

Dos serviços prestados pela construtoras ficou claro que se trataram de meras atividades de consultoria e projetos de obras, tanto assim que a diligência fiscal entendeu acertadamente pela **exclusão da totalidade de tais lançamentos**.

#### **Contrato com o IGAM**

Alega que a obra em questão realmente foi contratada em agosto/2004, porém, por conta de um atraso na emissão da ordem de serviço, que só veio a ser efetivamente emitida em 04/10/2004, foi firmado inclusive um Termo Aditivo ao Contrato nº 013/2004, prorrogando-se seu prazo final para 31/10/2005, conforme doc de fl. 189.

Diz que, como a ordem de serviço só fora emitida em 04/10/2004, a abertura de matrícula no Cadastro Específico do INSS-CEI, só veio a ocorrer no mesmo mês de outubro/2004 sob o número 500155808171.

Quanto ao contrato de subempreitada com a Construtora Penchel, trata-se de documento que fora equivocadamente anexado aos autos, eis que diz respeito a período distinto daquele que gerou os lançamentos fiscais impugnados.

Aduz que as notas fiscais que foram base para a autuação foram todas emitidas diretamente ao IGAM, datadas de novembro e dezembro de 2004, referentes a serviços de construção de sistema de abastecimento de águas no Município de Araçuaí.

Esclarece que os serviços foram diretamente prestados pela impugnante ao IGAM, que firmara convênio com a Prefeitura Municipal de Araçuaí, para a realização de obras nos sistemas de abastecimento de água daquela cidade.

Alega que muito embora as GFIPs e SEFIPs apresentadas, bem como o CEI, apresentem como pretensa tomadora dos serviços a Prefeitura Municipal de Araçuaí, tais documentos se referem inequivocamente à obra nos sistemas de abastecimento de água de Araçuaí, que fora contratada pelo IGAM diretamente junto à impugnante.

à Global (obra 399), para construção/reforma no sistema de abastecimento de água em Araçuaí, assim como todas as GPS referentes a este CEI também se referem ao mesmo empreendimento e devem ser consideradas como tais.

Prossegue argumentando que os encargos previdenciários foram apurados e recolhidos diretamente pela Global, conforme a folha de pagamento do próprio empreendimento, vinculado ao CEI 50015580171 e respectivas GPS.

### **Contrato com a Prefeitura Municipal de Caxambu/MG**

Neste tópico reitera os mesmos argumentos apresentados em sua defesa inicial acrescentando apenas que a própria diligência fiscal já reconheceu como inadequada a aferição indireta realizada no Auto de Infração, de modo a concluir pela retificação dos valores dos serviços contidos nas notas fiscais, com a redução do percentual de 50% relativo ao fornecimento do material, mantendo o percentual de mão de obra em 40%.

Aduz, também, que o simples fato de constarem nas descrições dos serviços prestados, contidas nas Notas Fiscais, as expressões “revitalização urbana” ou “urbanização” não descaracteriza a pavimentação asfáltica como objeto da prestação dos serviços, tendo a descaracterização desta atividade se tratado de preciosismo e excessivo rigor na interpretação dos documentos anexados aos autos.

### **Contrato com a Prefeitura Municipal de Ouro Preto**

Reitera os mesmos argumentos apresentados em sua defesa inicial e aduz que:

- É incabível e inadequada a apuração realizada na diligência fiscal, como se a Global fosse a prestadora direta dos serviços fiscalizados. Na verdade, a empresa, enquanto subcontratante dos serviços, deveria apenas e tão somente proceder à retenção dos encargos previdenciários devidos por seu contratado, como de fato ocorreu.

- O procedimento de apuração das contribuições previdenciárias diretamente com base nas Notas Fiscais n°s 2296, 2327, 2355, 2360 e 2497, como se a Global fosse a prestadora direta dos serviços, se mostra absolutamente incabível e equivocado.

- Destaca que as retenções destacadas nas Notas Fiscais 2296, 2327, 2355, 2360 e 2497 foram procedidas apenas e tão somente por exigência da Prefeitura Municipal de Ouro Preto, pois, a rigor, tais retenções seriam legalmente desnecessárias, justamente por conta da integral subcontratação dos serviços.

- Quanto à retenção destacada na NF 2497, emitida em 17/12/2004 pela Global contra a Prefeitura de Ouro Preto/MG, realmente o recolhimento se deu na competência 11, como restou consignado na diligência fiscal. Ocorre que o serviço subcontratado realmente fora prestado pela subempreiteira na competência 11, segundo informa a NF 86, de 09/11/2004. Diz que, na verdade, este serviço inicialmente havia sido faturado junto à Prefeitura de Ouro Preto em 09/11/2004, através da NF 2456, conforme documento anexado às fls. 428, que posteriormente fora cancelada em 10/12/2004 e substituída pela NF 2497, de 17/12/2004, quando houve o efetivo recebimento do pagamento junto à Prefeitura. Assim, quando da emissão da NF 2456, em 09/11/2004, efetuou o recolhimento da contribuição previdenciária exigida pela Municipalidade (embora indevida), antes mesmo da substituição desta nota pela NF 2497, de 17/12/2004. Por esta razão não há qualquer vinculação expressa da retenção da NF 2497, pois, quando ocorreu a retenção e o recolhimento esta NF sequer existia.

E como a diligência fiscal admitiu, os valores são realmente idênticos, o que justifica plenamente a vinculação de débito/crédito.

• Insiste, diante da subcontratação plena dos serviços, que estas retenções diretas junto à Prefeitura de Ouro Preto sequer seriam devidas diante das retenções regularmente realizadas perante o efetivo e imediato prestador dos serviços, ou seja, a empresa Sabre Engenharia.

### **Contrato com a Prefeitura Municipal de Planura**

Reitera os mesmos argumentos apresentados em sua defesa inicial e aduz que, com relação à divergência de datas apontada na diligência fiscal, ela se justifica pelo atraso da Prefeitura de Planura em efetuar o pagamento das notas fiscais 2395 e 2396, ambas datadas de 20/07/2004.

Alega que, embora as notas fiscais tenham sido emitidas em julho de 2004, as suas respectivas medições só foram realizadas em maio de 2005 (05/05/2005), conforme se verifica pelo Movimento de Caixa da petionária já anexado aos autos às fls. 355/356.

Diz que, assim sendo, as notas fiscais das subempreiteiras (NF 000103 e 000034) só vieram a ser emitidas e efetivamente quitadas também em maio/2005, nos dias 25 e 31, como também se verifica pelo já citado Movimento de Caixa da petionária.

Argumenta que uma vez demonstrada a plena subcontratação dos serviços prestados à Prefeitura Municipal de Planura, bem como a total regularidade dos procedimentos de retenção dos respectivos encargos previdenciários, fica claro o equívoco fiscal em relação à autuação de tais atividades, o que demanda de pronto o seu cancelamento.

### **Contrato com a Prefeitura Municipal de São Romão**

Além de reiterar os argumentos apresentados em sua defesa inicial, a impugnante aduz que o serviço contratado é de obra civil de saneamento básico e ambiental, empreitada esta sabidamente complexa e sofisticada a ponto de demandar não só a utilização de equipamentos, como também o uso de maquinário pesado.

Diz que seria insensato e até absurdo imaginarmos que uma construtora realizaria obras de saneamento básico e ambiental em um município se utilizando apenas de pás, picaretas e colheres de pedreiro. Pela mera descrição dos serviços prestados, o bom senso clama pela aplicação do disposto no inciso V do art. 605 da IN 03/2005, ou o art. 623, V da IN 100/2003.

### **Das Multas Aplicadas**

Das Contribuições Sociais das Empresas: Base de Cálculo e Da Deficiente Capitulação Legal das Supostas Infrações Nestes tópicos reitera os mesmos argumentos apresentados em sua defesa inicial. Requer o acolhimento da manifestação apresentada para julgar totalmente procedentes todos os pedidos articulados na peça de impugnação.

### **DA DECISÃO DE PRIMEIRA INSTÂNCIA**

No “*decisium*” colacionado as fls.467, os membros da 6ª Turma de Julgamento da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Belo Horizonte (MG - DRJ/BHE- em 16 de fevereiro de 2012, na forma do Acórdão nº 02-37.502, por unanimidade de votos, mantiveram em parte o crédito tributário , conforme Discriminativo de Débito, em anexo.

#### DO RECURSO VOLUNTÁRIO

Não satisfeita com o resultado do julgamento a Recorrente interpôs Recurso de fls. 502 guerreando a decisão com os mesmos argumentos trazidos em sede de impugnação.

É o Relatório

## Voto

Conselheiro Ivacir Júlio de Souza - Relator

### DA TEMPESTIVIDADE

Conforme protocolo na peça recursal, o documento é tempestivo. Aduz que reúne os pressupostos de admissibilidade. Portanto dele tomo conhecimento.

### DA PRELIMINAR DE DECADÊNCIA

O Relatório DAD - Discriminativo Analítico de Débito de fls 04/07 revela que os créditos tributários em comento foram constituídos **pelas diferenças** de valores à recolher logo, implica que ocorreram “pagamentos antecipados” remetendo a aplicação da súmula 99 deste Conselho:

“Súmula CARF nº 99: Para fins de aplicação da regra decadencial prevista no art. 150, § 4º, do CTN, para as contribuições previdenciárias, caracteriza pagamento antecipado o recolhimento, ainda que parcial, do valor considerado como devido pelo contribuinte na competência do fato gerador a que se referir a autuação, mesmo que não tenha sido incluída, na base de cálculo deste recolhimento, parcela relativa a rubrica especificamente exigida no auto de infração.”

Considerando que conforme registro de fls. 01 a empresa fora notificada em 11/08/2009, as competências 07/04 e anteriores restam fulminadas pelo Instituto da Decadência.

### DAS NULIDADES

Em razão de as competências 08/12 de 2004 não terem sido alcançadas pela decadência, cumpre analisar os autos naquilo que sobreveio. Isto feito, configuraram-se nulidades que adiante se expõem.

Exortando, de plano, o comando do art. 144 do Código Tributário Nacional – CTN ali se determina que o lançamento reporta-se à data da ocorrência do fato gerador da obrigação e rege-se pela lei então vigente, ainda que posteriormente modificada ou revogada. Neste sentido, cumpre ressaltar que a autuação em comento, embora tenha sido concluída em 13/11/2009, reporta-se aos fatos geradores ocorridos no período 01/2004 a 12/2004:

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

O Relatório Fiscal de fls. 95, registra nos itens 5 e 6, que a fundamentação legal para o procedimento adotado encontra-se no § 6º art. 33, da Lei nº 8.212/91 e também na **Instrução Normativa SRP nº 03, 14 de Julho de 2005 (artigos 427, 411/ 428, 601 e 605).**

Destacando o **art 425 incluído no rol 411/ 428** acima descrito entre os que sustentaram a autuação, é relevante notar que na forma do registro na parte final do artigo,

consta que este fora introduzido pela Instrução Normativa MF/RFB nº 774 - de 29 de agosto de 2007 – DOU DE 3/9/2007), **superveniente ao período levantado**, *verbis*:

*“Art. 425. A empresa contratante é obrigada a manter em arquivo, por empresa contratada, em ordem cronológica, durante o prazo de dez anos, as notas fiscais, as faturas ou os recibos de prestação de serviços e as correspondentes GFIP e, se for o caso, as cópias dos documentos relacionados no § 2º do art. 155, por disposição expressa no § 6º do art. 219 do RPS.*

*Parágrafo único. Para os fins do caput, a empresa contratante deverá exigir as cópias das GFIP emitidas pelas empresas contratadas, com informações específicas para a obra e identificação de todos os segurados que executaram serviços na obra e suas respectivas remunerações Nova Redação dada pela (Instrução Normativa MF/RFB nº 774 - de 29 de agosto de 2007 – DOU DE 3/9/2007) ”*

As planilhas colacionadas pela Autoridade autuante às fls 106/108, revelam que a autuada operou como contratada. Assim, se a empresa contratante não tiver cumprido a exigência de sua responsabilidade conforme o comando do sobredito Parágrafo único, esta, na hipótese de sofrer ação fiscal, será penalizada pelo descumprimento, descabendo imputar penalidade idêntica à contratada pela mesma obrigação acessória inadimplida.

É compulsório lembrar que a **instrução contemporânea** aos fatos geradores que constituíram os créditos tributários para o lançamento em comento no período 01/2004 a 12/2004 levantado, restava formalizada no comando da IN 100/2003. Assim, a Instrução Normativa SRP nº 03, 14 de julho de 2005, na qual se louvou a Autoridade autuante para constituir os créditos tributários em apreço, se demonstrou superveniente aos fatos geradores e, portanto, inquinou de vício o lançamento.

Não obstante o sobredito vício, ao amparo do § 6º art. 33, da Lei nº 8.212/91, o procedimento de aferição indireta ali autorizado exigia efetiva constatação de que a escrituração contábil e de qualquer outro documento da empresa não registrou o movimento real de remuneração dos segurados a seu serviço, do faturamento e do lucro, *verbis*:

*“Art. 33. À Secretaria da Receita Federal do Brasil compete planejar, executar, acompanhar e avaliar as atividades relativas à tributação, à fiscalização, à arrecadação, à cobrança e ao recolhimento das contribuições sociais previstas no parágrafo único do art. 11 desta Lei, das contribuições incidentes a título de substituição e das devidas a outras entidades e fundos.( Redação dada pela Lei n 11.941, de 2009)*

(...)

*§ 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”*

O art 33 supra, revela que mesmo que a constatação das irregularidades não seja na escrituração contábil, mas em qualquer outro documento, tal situação deve ficar efetivamente provada .

Esclarecendo o caput, o Legislador sem utilizar a expressão “ou” que permitiria opções mas introduzindo a partícula de ligação “e” no § 6º, define ser necessário examinar a contabilidade “e” em conjunto com outro qualquer documento. Em síntese para demonstrar que a contabilidade é imprestável e não representa os atos e fatos da azienda, há que, à luz de documento probante, caracterizar tal circunstância, *verbis*:

*“§ 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.”*

De acordo com o Relatório Fiscal de fls. 95/109, a autuação refere-se a contribuições previdenciárias correspondentes à parte patronal, incidentes sobre o valor da mão-de-obra utilizada na prestação de serviços, apurado por aferição indireta tendo em vista que a empresa não apresentou os documentos solicitados através do Termo de Intimação Fiscal específico para apresentação das folhas de pagamentos, GFIP e GPS referentes à prestação de serviços aos clientes discriminados na planilha de fls. 110/112.

Pagamentos sem recibos e não contabilizados devem ser efetivamente demonstrados e não tão-somente presumidos.

Do registro à fls 98, no item 9 do Relatório Fiscal, se observa que a Autoridade autuante entendeu que se a empresa não apresentou as folhas de pagamentos, GFIP e GPS referentes à prestação de serviços aos clientes, tal omissão, por si só, demonstraria que a empresa remunerava seus empregados sem a devida observância dos devidos procedimentos legais, não contabilizando na despesas com pessoal a remuneração total dos segurados a seus serviços, senão vejamos:

*“9. Com relação aos documentos ou informações de interesse da RFB solicitados e não apresentados demonstra que a empresa remunerava seus empregados sem a devida observância dos devidos procedimentos legais, não contabilizando na despesas com pessoal a remuneração total dos segurados a seus serviços.”*

Ainda às fls 98, no item 10 do Relatório Fiscal, a Autoridade autuante embora tenha desconsiderado a contabilidade na forma do item 9, para apurar as bases de cálculos utilizadas na constituição do crédito previdenciário busca auxílio nas notas fiscais daquelas prestações de serviço :

*“10.As bases de cálculos utilizadas para apuração do crédito previdenciário deste levantamento tiveram origem nas notas fiscais emitidas pela empresa no período de 01/2004 a 12/2004 conforme planilha anexa.”*

No item 3 do Relatório Fiscal, a Autoridade autuante revela que tendo em vista que a empresa não apresentou os documentos solicitados efetuou AFERIÇÃO INDIRETA sobre os valores das NFs lhes apresentadas :

*“3. A aferição indireta foi utilizada tendo em vista que a empresa não apresentou os documentos solicitados através do*

*Termo de Intimação Fiscal específico para apresentação das folhas de pagamentos, GFIP e GPS referente à prestação de serviços aos clientes discriminados na planilha anexa contendo o código de levantamento, o número da nota fiscal, data de emissão, valor do serviço prestado e o tipo de serviço.”*

No item 7 a Autoridade autuante complementa as razões de desconsiderar a contabilidade:

*“7. Em decorrência da não apresentação da documentação solicitada, tais como: documentos que deram suporte aos lançamentos contábeis referentes à movimentação contábil (Caixa e Bancos dos meses de 01/2004 e 12/2004), folhas de pagamentos, notas fiscais de prestação de serviços de subempregadas, dentre outros documentos, foi lavrado o Auto-de-Infração nº 37.211.162-9, por descumprimento ao artigo 33, parágrafos 2º e 3º da Lei 8.212/91, combinado com o artigo 233, parágrafo único do Regulamento da Previdência Social - RPS, aprovado pelo Decreto nº 3.048 de 06.05.99.”*

Do exposto, resta curioso verificar que se por um turno a empresa sofreu a sobredita autuação materializada pelo Auto-de- Infração nº 37.211.162-9, por não apresentar notas fiscais de prestação de serviço, noutro giro, como puderam ser confeccionadas as planilhas de fls. 110/112 com bases justas nas NFs. Nas referidas planilhas, com riqueza de detalhes destacaram-se número da nota fiscal, data de emissão, valor do serviço prestado e o tipo de serviço na forma do abaixo estratificado:

- “- consultoria e projetos em suas obras;*
- execução de obras civis para o sistema de abastecimento de água;*
- revitalização urbana na área central;*
- medição dos serviços de ampliação do sistema de abastecimento e distribuição de água potável;*
- ampliação do sistema de abastecimento e distribuição de água potável;*
- construção do sistema de tratamento de esgotos; e*
- medição do contrato n. 33512003.”*

Sendo certo que se referiu às folhas ordinárias, no Termo de Encerramento do Procedimento Fiscal – TEPF, a Autoridade autuante registra que examinou Folhas de Pagamentos, Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social (GFIP); Comprovantes de Recolhimento e Outros Elementos.

Também às fls 102 do Relatório fiscal, no item 14 confirma-se que os documentos foram examinados

*“ 14. Foram examinados os seguintes documentos: folha de pagamento, GFIP e notas fiscais de prestação de serviços. ”*

Cumprido ressaltar que, exceto pela ilação no genérico comentário do item 9 do Relatório Fiscal, não se alcança, registros sustentado por elementos probantes, no Relatório

Fiscal sobre irregularidades constatando que a contabilidade não registrava o movimento real de remuneração dos segurados a seu serviço:

*“ 9. Com relação aos documentos ou informações de interesse da RFB solicitados e não apresentados demonstra que a empresa remunerava seus empregados sem a devida observância dos devidos procedimentos legais, não contabilizando na despesa com pessoal a remuneração total dos segurados a seus serviços.”*

Nos termos do art.615 da então vigente IN 100/2003, - **note-se que aqui a autoridade administrativa altera a redação do § 6º da Lei n 8.212 e insere a expressão “ ou”** - o procedimento seria de ser implementado se a fiscalização - confrontando documentos versus lançamentos - constatasse que a contabilidade não registrava o movimento real da remuneração dos segurados a seu serviço, da receita, ou do faturamento e do lucro, *verbis*:

*“ Art. 615. A aferição indireta será utilizada, se:*

*I - no exame da escrituração contábil ou de qualquer outro documento do sujeito passivo, a fiscalização constatar que a contabilidade não registra o movimento real da remuneração dos segurados a seu serviço, da receita, ou do faturamento e do lucro”*

Aventando-se a possibilidade de que os serviços foram prestados alternadamente em que a tarefa ou o serviço contratado fora executado por trabalhador ou equipe de trabalho em vários estabelecimentos ou várias obras de uma mesma contratante ou de vários contratantes, por etapas, numa mesma competência , isto não foi narrado no Relatório Fiscal , entretanto, penso que se as ordinárias folhas de pagamento apresentadas pela empresa tiverem exibido expressivo quadro de segurados, pagamentos de horas extras, plantões , diárias e prestações de contas de despesas com empregados, notas fiscais dos serviços e demais documentos – todos lançados na contabilidade – isto de certa forma concorreria para demonstrar que a empresa vinha de atuar plenamente e em grande escala. Neste sentido caberia autuar o contribuinte por descumprimento de obrigação acessória e não simplesmente inferir pagamentos foram feitos sem lançamento e que houveram contratações irregulares .

Não é qualquer documento ou informação que recusados de apresentar ao fisco motiva o especial procedimento de aferição indireta.

A ementa do voto a quo, alinhada com o entendimento da Autoridade autuante, **não se reporta ao necessário exame da escrituração contábil** bem como a obrigação de provar que registros do movimento real de remuneração dos segurados a serviço da contratada, do faturamento e do lucro foram omitidos ou estavam incorretos de modo a tornar imprestável a contabilidade e assim as contribuições efetivamente devidas devem ser apuradas, por aferição indireta :

*“AFERIÇÃO INDIRETA.*

*Serão apuradas por aferição indireta as contribuições efetivamente devidas, quando ocorrer recusa ou sonegação de qualquer documento ou informação, ou sua apresentação deficiente. ”*

O “§ 6º do art. 33 da Lei 8.212/91 no qual se fundamentou o procedimento exige que se demonstre que a contabilidade não registra o movimento real de remuneração dos segurados a seu serviço, do faturamento e do lucro , *verbis*:

*“§ 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.”*

**Pelo que se expôs, entendo precária a motivação para aferir indiretamente.**

Na forma do art. 61 do Decreto 70.235/72, diante de fatos que a ensejar, é prerrogativa do relator declarar a nulidade.

O parágrafo único do art. 168, da lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002, aludido subsidiariamente, aduz que as nulidades devem ser pronunciadas pelo juiz quando a encontrar provada não lhe sendo permitido supri-las, ainda que a requerimento das partes

Motivado por economia processual, não adentrei no mérito das demais alegações.

### **CONCLUSÃO**

Conheço do Recurso Voluntário para , com esteio no art. 150, § 4º, do Código Tributário Nacional -CTN, DECLARAR A DECADÊNCIA dos lançamentos para as competência 07/2004 e anteriores, bem como determinar a NULIDADE POR VÍCIO MATERIAL dos créditos tributários constituídos que sobrevieram àquelas competências fulminadas pelo Instituto da Decadência.

É como voto

Ivacir Júlio de Souza - Relator