ACÓRDÃO GERADO NO PGD-CARF PROCESSO 16707.006588/2009-34

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

Processo nº	16707.006588/2009-34
Recurso nº	Voluntário
Acórdão nº	**2202-004.563 – 2ª Câmara / 2ª Turma Ordinária**
Sessão de	03 de julho de 2018
Matéria	CONTRIBUICOES SOCIAIS PREVIDENCIARIAS
Recorrente	CONSTRUTORA A GASPAR S/A
Recorrida	FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2005 a 31/12/2006

NULIDADE DO ACÓRDÃO RECORRIDO. INEXISTÊNCIA.

O julgador não está obrigado a rebater todos os argumentos trazidos no recurso, nem a esmiuçar exaustivamente seu raciocínio, bastando apenas decidir fundamentadamente, entendimento já pacificado neste Conselho.

Não é nulo o acórdão recorrido em que foram apreciados de forma suficiente os argumentos da impugnação e as provas carreadas aos autos, sem vício de motivação ou omissão quanto à matéria suscitada pelo contribuinte.

CERCEAMENTO DE DEFESA. INOCORRÊNCIA.

Inexiste cerceamento de defesa quando os relatórios integrantes do Auto de Infração oferecem as condições necessárias para que o contribuinte conheça o procedimento fiscal e apresente a sua defesa contra o lançamento fiscal efetuado.

DILIGÊNCIA. INDEFERIMENTO.

Estando os autos instruídos com os elementos suficientes para o deslinde da controvérsia, há de ser indeferida a diligência ou perícia, por demonstrada a sua prescindibilidade.

ARBITRAMENTO.

A fiscalização está autorizada legalmente a lançar de ofício, arbitrando as importâncias que reputarem devidas, com base em elementos idôneos de que dispuser, quando a contabilidade da empresa não registrar o movimento real de remuneração de segurados a seu serviço, cabendo à empresa o ônus da prova em contrário.

CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. COOPERATIVA DE TRABALHO. INCONSTITUCIONALIDADE DE LEI, DECLARADA PELO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL.

> O art. 22, IV, da Lei nº 8.212, de 1991, que prevê a incidência de contribuição previdenciária nos serviços prestados por cooperados por intermédio de cooperativas de trabalho, foi julgado inconstitucional, por unanimidade de votos, pelo Plenário do Supremo Tribunal Federal, no RE 595.838/SP, paradigma da Tese de Repercussão Geral 166: "É inconstitucional a contribuição previdenciária prevista no art. 22, IV, da Lei nº 8.212/1991, com redação dada pela Lei nº 9.876/1999, que incide sobre o valor bruto da nota fiscal ou fatura referente a serviços prestados por cooperados por intermédio de cooperativas de trabalho".

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar as preliminares e, no mérito, em dar provimento parcial ao recurso, para excluir do lançamento os levantamentos "Z3 - TRANSF DO LEV COO - ATE 11/08" (06/2005 a 04/2006); "COO - COOPERATIVA UNIMED" (01/2005 a 12/2006); e, do levantamento "GLO - GLOSA DE RETENÇÃO", das obras e competências listadas na conclusão do voto da relatora.

(assinado digitalmente)

Ronnie Soares Anderson - Presidente.

(assinado digitalmente)

Rosy Adriane da Silva Dias - Relatora.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Rosy Adriane da Silva Dias, Martin da Silva Gesto, Waltir de Carvalho, Junia Roberta Gouveia Sampaio, Dilson Jatahy Fonseca Neto e Ronnie Soares Anderson.

Relatório

Trata-se de recurso voluntário interposto contra o acórdão nº 11-37.971, proferido pela 7ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Recife (DRJ/REC), que julgou procedente em parte o lançamento, mantendo em parte a cobrança do crédito tributário.

Pela clareza, reproduzo o relatório do acórdão recorrido, na parte anterior à decisão da DRJ/REC:

> *Cuida-se de crédito tributário, no montante de R$3.800.648,54 (três milhões, oitocentos mil, seiscentos e quarenta e oito reais e cinqüenta e quatro centavos), constituído por meio do AI 37.054.295-9, sob o protocolo n.º16707.006588/2009-34 no*

Ministério da Fazenda, envolvendo, exclusivamente, contribuições sociais patronais, relativas às competências 01/2005 a 12/2006.

Mencionadas contribuições sociais são concernentes a:

I - remunerações de segurados empregados, relativas a obras de construção civil de responsabilidade da empresa supracitada. Assinala o Fisco divergências verificadas entre os salários registrados na contabilidade em confronto com aqueles declarados em GFIP (cf. quadro do item 1 do relatório fiscal, fls. 105/119). Acresce, ainda, que desconsiderou a contabilidade, porque a mesma não registrava quer a totalidade da folha de pagamento (cf. quadros às fls. 124/5 do relatório fiscal), quer as Notas Fiscais especificadas no quadro de fl. 126 do mesmo relatório, motivo pelo qual aferiu as citadas remunerações com base no art. 33, § 6º, da Lei n.º 8.212/91 c/c art. 600 da IN SRP n.º 03/2005 (Levantamento NF);

II - serviços tomados de outras pessoas jurídicas:

a) Mediante cessão de mão-de-obra, com retenção de contribuições sociais, sem recolhimentos, conforme quadro do item 7 do citado relatório fiscal à fl. 122 (levantamentos RN1 a RN4);

b) Por intermédio de cooperativa de trabalho, consoante quadro de fl. 121 do citado relatório fiscal (Levantamento COO)

III - glosa de compensação, por divergência entre as retenções de contribuições sociais, destacadas nas NFS emitidas pela empresa, em relação àquelas informadas em GFIP, de acordo com quadro do item 8 do mesmo relatório fiscal de fls. 122/123 (Levantamento GLO);

IV - gastos com fornecimento de alimentação in natura *aos segurados empregados, sem comprovação de adesão ao Programa de Alimentação do Trabalhador - PAT.*

V - remunerações de pessoal da administração (levantamento CON)

Ainda, foram lançadas diferenças de acréscimos legais:

VI - Levantamento DAL, em decorrência de recolhimentos de contribuições sociais em atraso, com acréscimos legais a menor;

VII - Levantamentos R1 a R7 e R10, pertinentes a retenções de contribuições sociais, feitas pela empresa supracitada, com erro na informação do respectivo mês nas correspondentes GPS, em confronto com as datas constantes das NFS a que aludem as citadas guias, consoante quadro do item 4 do relatório fiscal, à fl. 120.

Cientificada do lançamento em 18/12/2009, conforme aviso de recebimento postal à fl. 259, a empresa manejou impugnação (fls. 268/321), em 18/01/2010, ocasião em que argúi, em síntese:

A - Improcedência do arbitramento, porque:

I - As notas fiscais apontadas pela fiscalização foram devidamente contabilizadas e a omissão contábil das folhas de pagamento referem-se apenas ao ano de 2005, não havendo cabimento para o arbitramento do ano de 2006;

II - houve cerceamento de defesa, dado que, no arbitramento, não foram explicitados os percentuais utilizados para cada obra, nem identificados os documentos fiscais utilizados para a sua feitura, requerendo, assim, elaboração de demonstrativos por obra;

III - somente foram deduzidos créditos nos meses em que houve lançamento fiscal;

IV - extensão do arbitramento a outras obras, nas quais não foram apontadas quaisquer irregularidades;

V - no tocante à acusação de que não contabilizou as notas fiscais, salienta que a receita deve ser contabilizada quando o serviço for prestado, independente da emissão da nota fiscal. Também, salienta que, quando emitidas as citadas notas, deve-se levar em consideração os períodos de prestação dos serviços nelas indicado.

B - Improcedência das diferenças de GFIP X Contabilidade - acusa inexistirem as diferenças consignadas no processo, requerendo a retificação do lançamento. Passa a tecer considerações por CEI/obra:

I - CEI 50.004.00328/71 - OBRA PR-030; CEI 50.016.95806/75 - OBRA PB-006; CEI 50.023.40802/70 - OBRA RN-243; CEI 50.020.77490/74 - OBRA RJ-035; CEI 50.023.58653/78 - OBRA RN-244; CEI 50.019.58931/76 - OBRA RJ-033; CEI 50.016.917/76 - OBRA AM 100 - as diferenças apontadas advêm de verbas não sujeitas à contribuição previdenciária, pagas em rescisões de contrato de trabalho, como salário-família, férias indenizadas e respectivo 1/3 constitucional.

II - CEI 50.019.64708/77 - OBRA PR-033 - as diferenças, segundo planilha de fls. 279/280, advêm de verbas rescisórias não tributáveis e de valores pagos à pessoa jurídica (SE - Assessoria de Recursos Humanos Ltda);

III - CEI 50.020.37627/79 - diz que os lançamentos assinalados pelo fisco para referida matrícula são da OBRA RJ-034 e não da OBRA SC-011 e que as diferenças decorrem de verbas rescisórias não sujeitas à tributação.

C - Acréscimos legais indevidos - não vê qualquer irregularidade na forma de contabilização das GPS - código 2631 (retenções de contribuições sociais por serviços tomados de outras pessoas jurídicas).

D - Correta contabilização das Notas Fiscais - diz que as NF 22939; 18892 e 94, apontadas no item 5 do relatório fiscal como não contabilizadas e motivadoras do arbitramento no exercício de 2006, foram registradas à fl. 237 do livro diário respectivo.

Acresce que a NF 18892 corresponde, na verdade, ao valor de R$ 609,23, sendo relativa a serviços de corte e dobra de ferro, não sujeitos à retenção.

E - Recolhimento dos valores retidos, constantes das NF apontadas no item 7 do relatório fiscal, requerendo sua exclusão do processo em pauta.

F - Cobrança indevida de contribuições previdenciárias sobre faturas UNIMED, dado que não se trata de cooperativa de trabalho.

G - Falta de apropriação de créditos referentes ao estabelecimento /0001-87 - a fiscalização listou GPS pagas, com valores incorretamente apurados. Assinala, no item 108 de sua impugnação (fls. 293/294), as diferenças que o fisco deixou de computar. Acusa, ainda, divergências entre valores constantes do relatório de documentos apresentados - RDA e da apropriação efetuada nos meses que especifica no item 111 de sua impugnação, requerendo a corresponde retificação.

H - Levantamento "CON - Salários Administrativos", para o estabelecimento /0001-87, sem detalhamento de origem das bases de cálculo, cerceando o exercício do direito de defesa.

I - Não dedução das contribuições sociais:

1.1 - retidas pelos tomadores elencados às fls. 298/306. Acresce, também, não terem sido deduzidas as retenções sobre serviços de subempreiteiros.

1.2 - referentes ao 13º salário nas obras que especifica (itens 144 e 149 de sua defesa);

J - Lançamentos indevidos nos estabelecimentos:

- CEI 50.019.58931/76 - OBRA-RJ 033, na competência 10/2006, com base em NF no valor de R$ 95.485,28. Diz que não existe referida NF, requerendo, assim, o cancelamento dos tributos lançados;

- CEI 50.019.64708/77 - OBRA PR-033, na competência 12/2005, porque concernentes a outra obra (PR-032).

L - Indevida exigência de contribuições sobre alimentação fornecida in natura. *Contesta não apenas a incidência, como a forma de apuração da base de cálculo.*

M - Glosa de compensação - diz que os erros nos recolhimentos foram produzidos pelos tomadores de serviços e não pela empresa, não podendo, assim, ser responsabilizada.

N - Lançamentos relativos aos estabelecimentos 70.001.25497/70 E 70.001.25522/75, integrantes do DD - Discriminativo do Débito, sem qualquer referência aos documentos sobre os quais se efetivaram, nem os percentuais adotados, cerceando seu direito de defesa.

Por fim, requer diligência, juntando documentos às fls. 321/334, como elementos probatórios.

O feito foi convertido em diligência (fls. 346/349), ocasião em que o fisco voltou a se pronunciar (fls. 352/367), especificando, dentre outros pontos:

a) a elaboração de quadro demonstrativo da forma de aferição indireta da remuneração dos segurados empregados por NFS (fl. 353/362);

b) em relação às Notas Fiscais, apontadas como não contabilizadas, consoante quadro de fls. 126, atesta que a NF 022939, emitida em 27/01/2006, foi lançada contabilmente somente em 02/2006, com inobservância ao princípio da competência; a NF 18.892 foi informada erroneamente no relatório fiscal (na verdade, trata-se da NF 18.982); reconhece que a NF 094 foi contabilizada;

c) reconhecimento da existência de recolhimentos não deduzidos do lançamento de valores retidos de outras pessoas jurídicas, relativos às competências 04/2005 (levantamentos RN3)e 11/2005 (levantamento RN1);

d) detalhamento do levantamento CON, esclarecendo tratar-se de contribuições sociais incidentes sobre salários pagos aos empregados da administração, bem como valores pagos a título de salário alimentação, ambos especificados no quadro de fl. 365.

Cientificada da diligência, consoante fl. 366/7, em 17/04/2011, a empresa não aditou sua impugnação inicial.

O feito foi novamente convertido em diligência para que o fisco apontasse os valores lançados a título de alimentação (fl. 5721), dada a nova orientação emanada do Parecer PGFN/CRJ n.º 2117/2011 , tendo a mesma sido atendida, consoante fls. 5722/3, com ciência do fato ao sujeito passivo, conforme fl. 5745/6, que, mais uma vez, manteve-se inerte.

A impugnação da recorrente foi julgada parcialmente procedente pela DRJ/REC, que excluiu do levantamento RN1, a competência 11/2005, e do levantamento RN3, a competência 04/2005; deduziu ainda do levantamento CON, os seguintes valores:

Comp.	**Contribuição Social a Deduzir (R$)**
09/2005	521,54
10/2005	573,96
11/2005	820,22
12/2005	656,66
01/2006	696,18
02/2006	303,87
03/2006	681,07
05/2006	1.031,50
06/2006	698,38
07/2006	699,12
08/2006	669,18

09/2006	703,70
10/2006	1.106,30
11/2006	738,99
12/2006	431,79
Total	**10.332,46**

Referida decisão teve a seguinte ementa:

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

Período de apuração: 01/01/2005 a 31/12/2006

CONTABILIDADE. DESCONSIDERAÇÃO. ARBITRAMENTO.

Encontra amparo legal o arbitramento das contribuições sociais, feito pela fiscalização, quando constata que a contabilidade não registra o movimento real de remuneração dos segurados a serviço da empresa.

ALIMENTAÇÃO IN NATURA. *NÃO INCIDÊNCIA. PRECEDENTE STJ E PARECER PGFN.*

A jurisprudência pacífica das cortes superiores do país e o entendimento esposado pela Procuradoria da Fazenda Nacional, acerca da não incidência de contribuições sociais sobre despesas relativas a fornecimento de alimentação in natura aos segurados empregados, determinam a revisão do lançamento entabulado, relativamente à citada exação, com retificação do crédito para exclusão de mencionada rubrica.

RECOLHIMENTOS. COMPROVAÇÃO. RETIFICAÇÃO DE LANÇAMENTO.

Cabível é a retificação do crédito, em relação a contribuições sociais retidas de pessoas jurídicas, por serviços tomados mediante cessão de mão-de-obra, quando comprovadamente recolhidas.

Impugnação Procedente em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte

A contribuinte foi cientificada do Acórdão da DRJ/REC em 14/02/2014. Inconformada com a decisão, postou Recurso Voluntário em 12/03/2014 (e-fls. 5794), repisando os argumentos da impugnação, e ainda nulidade do acórdão recorrido por cerceamento do direito de defesa.

É o relatório.

Voto

Conselheira Rosy Adriane da Silva Dias, Relatora

O Recurso Voluntário é tempestivo, e preenche os demais requisitos de admissibilidade, portanto, dele conheço.

Das preliminares

Da nulidade do acórdão recorrido. Inocorrência

Ao longo de todo o recurso voluntário a recorrente alega que teve seu direito de defesa cerceado porque a autoridade julgadora deixou de analisar documentos juntados à impugnação, e por não haver pronunciamento sobre os quesitos apresentados em impugnação.

Sem razão a recorrente, que não especifica qual ou quais documentos o julgador deixou de analisar. Extraio do acórdão recorrido os seguintes trechos (e-fls.5760):

> *A eventual divergência entre as datas da prestação de serviço e da emissão das respectivas notas fiscais, para fins de sua contabilização, tampouco restou demonstrada pela impugnante nos autos, não havendo como acolher a irresignação na matéria.*
>
> *Não prospera, também, a argüição de cerceamento de defesa, em relação ao citado arbitramento, dado que o Fisco o explicitou, por meio da planilha de fls. 352/362, da qual teve pleno conhecimento, consoante fl. 366/7, especificando os percentuais utilizados para cada obra e as NF utilizadas.*
>
> *No tocante às deduções feitas, a empresa não demonstrou possuir créditos, além daqueles considerados pelo Fisco, que pudessem ser abatidos das competências lançadas.*
>
> *Quanto ao argumento de extensão do arbitramento a obras sem irregularidades, a impugnante não evidenciou quais eram, tampouco comprovou a alegada regularidade contábil das mesmas, resultando, assim, desprovida de sustentação sua insatisfação.*

Da transcrição acima, ao contrário do que afirma a recorrente, considero que o julgador *a quo* apreciou os documentos acostados à impugnação. Sem entrar no mérito se tal apreciação está correta ou não, o fato é que ela entendeu que eles não foram suficientes para sustentar as alegações da Recorrente.

Além disso, consta nos autos que o processo foi baixado em diligência para que fossem sanadas dúvidas em relação a todos os argumentos da recorrente referenciados por documentos acostados à impugnação (e-fls. 349/352).

É certo que do resultado da diligência, o julgador forma seu livre convencimento, baseado em elementos acostados aos autos, fatos narrados pela fiscalização e argumentos trazidos na defesa, nos termos do art. 29 do Decreto nº 70.235/72, que dispõe sobre a faculdade de solicitar diligências para formação de sua convicção, podendo a seu critério valorar as provas trazidas aos autos:

> *Art. 29. Na apreciação da prova, a autoridade julgadora formará livremente sua convicção, podendo determinar as diligências que entender necessárias.*

Assim, não cabe ao julgador fazer batimentos de dados constantes em todos os documentos acostados à impugnação, principalmente quando deixaram de ser apresentados ao longo do procedimento fiscal, e cuja apreciação poderia demandar análises ou recálculos mais específicos que, naquele momento, a autoridade autuante estaria mais apta a fazê-los.

Quanto ao argumento de que a autoridade julgadora não se pronunciou sobre os quesitos apresentados em impugnação, entendo que o deferimento da diligência e respectivo resultado continuem prova suficiente de que os questionamentos postos pela recorrente foram considerados. Frise-se que no deferimento da diligência, a autoridade julgadora fez vários questionamentos que julgou necessários, nos termos do art. 29 do Decreto nº 70.235/72.

Portanto, não vislumbro qualquer cerceamento de defesa à recorrente, visto que as suas alegações foram apreciadas pelo julgador *a quo*, ao longo de todo o acórdão recorrido.

Da diligência. Perícia

A recorrente solicita a realização de diligência, apresentando quesitos. Entretanto, não vejo necessidade para o deferimento.

O Termo de Verificação Fiscal, a Informação Fiscal resultante da diligência, e seus anexos detalham de forma clara os critérios utilizados pelo autuante, a forma de apuração da base de cálculo, e os valores e diferenças apuradas, o que deu à recorrente todas as condições para contestar o lançamento. Entretanto, mesmo após a realização de diligência determinada pelo julgador *a quo*, a recorrente nada complementou em sua impugnação, cujas alegações foram repetidas no Recurso Voluntário. Por isso, desnecessária a diligência nesta fase, uma vez que o Auto de Infração apresenta os elementos para formação da convicção do julgador.

Ressalte-se que o fato de a recorrente ter denominado seus questionamentos para a diligência como quesitos não o caracteriza como solicitação de perícia, visto que esta demanda requisitos necessários ao pedido, nos temos do inciso IV e § 1º do art. 16 do Decreto nº 70.235/72:

> *Art. 16. A impugnação mencionará:*
>
> *[...]*
>
> *IV - as diligências, ou perícias que o impugnante pretenda sejam efetuadas, expostos os motivos que as justifiquem, com a formulação dos quesitos referentes aos exames desejados, assim como, no caso de perícia, o nome, o endereço e a qualificação profissional do seu perito.(Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993)*
>
> *[...]*
>
> *§ 1º Considerar-se-á não formulado o pedido de diligência ou perícia que deixar de atender aos requisitos previstos no inciso IV do art. 16.(Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993)* (Grifei).

Portanto, indefiro o pedido de diligência por entendê-lo prescindível à solução do litígio.

Do mérito

Arbitramento

A recorrente alega que as irregularidades apontadas pela fiscalização para o ano de 2006 não eram suficientes para o arbitramento, pois o Auditor Fiscal reconheceu que a Nota Fiscal nº 94, emitida pela J. Balbino Reps Coml Ltda foi contabilizada, e depois afirmou o que número correto da nota fiscal da Manchester Serv. Constr. Ltda era 18982, e não 18892. Ressaltou que mesmo na impugnação comprovou que a nota fiscal 18892 foi contabilizada (item 98 da impugnação). Além disso, a recorrente assevera que a omissão quanto à contabilização das folhas de pagamento se deu apenas no ano de 2005, estando a de 2006 em perfeita ordem.

Como se vê, a controvérsia está na motivação do arbitramento efetuado pela fiscalização, relativo ao ano de 2006, visto que a recorrente reconheceu a falta de contabilização das folhas de pagamento relativas a 2005. Então, vamos analisar por partes os motivos que levaram a fiscalização a proceder ao arbitramento.

Em relação à falta de contabilização das notas fiscais, o Auditor Fiscal respondeu o seguinte, no resultado da diligência solicitada pelo órgão julgador *a quo* (e-fls. 366/367):

> *Letra G.*
>
> *Argumentação do contribuinte:*
>
> *"houve a contabilização das NF 22939 (folha 237 do Diário, no valor de R$ 661,86), 18892 (folha 237 do Diário, no valor de RS 609,23) e 094 (folha 478 do Diário, no valor de RS 14.734.00) e, em relação à NF 18982, citada como sendo de R$ 14.734,00, é, na verdade, NF de prestação de serviço de corte e dobra de ferro, no valor de R$ 609,23, não sujeita a retenção*
>
> *Esclarecimentos da auditoria:*
>
> *A nota fiscal 022939, da empresa CONCREMAT ENGENHARIA E TECNOLOGIA SA, CNPJ 33.146.648/0001-20, data de emissão em 27/01/2006, folha 198 do processo, somente foi contabilizada em 02/2006, deixando de observar o princípio contábil da competência, conforme se pode observar na pg 237 do diário geral 59. Já a nota fiscal de Manchester Serviços de Construção Ltda, CNPJ 02.687.270/0001-48, emitida em 30/01/2006, foi equivocadamente informada no relatório fiscal como sendo a de no. 18.892, quando na realidade o número correto é 18.982, mas entendemos que a citação equivocada do número da nota no relatório fiscal não modifica o fato constatado, até por que* (sic) *a cópia da nota foi anexada aos autos, fl. 200.*
>
> *Cabe retificação o registro contábil de J. Balbino Reps Coml. Ltda, visto que o contribuinte demonstrou sua contabilização.*

Analisando os documentos constantes nos autos, entendo que o número da nota fiscal emitida pela Manchester Serv. Constr. Ltda., a qual a auditoria faz referência no Relatório Fiscal só poderia ser a 18982, porque é a única nota no valor de R$ 5.071,78, que espelha o documento constante às e-fls. 203, confirmando que o Auditor Fiscal cometeu apenas um erro de numeração em seu relato fiscal. Dito isso, verifico que a nota fiscal nº 18982, sobre

cuja falta de contabilização se insurgiu a fiscalização, aparece contabilizada no Livro Diário no dia 28/02/2006, no valor de R$ 609,23 (e-fls. 2410), apesar de a referida nota ter sido emitida em 30/01/2006, no valor de R$ 5.071,78 (e-fls. 203). Portanto, entendo que a contabilização da referida nota fiscal não espelhou o que nela constava. Da mesma forma, a nota nº 022939, foi emitida pela Concremat Eng. Tecnologia S/A em 27/01/2006 (e-fls. 201), mas está contabilizada no Diário Geral na data de 28/02/2006 (e-fls. 2410).

Acrescento que, a decisão pelo lançamento por arbitramento não decorreu apenas da falta de contabilização das citadas notas fiscais, mas pelos seguintes fatos, conforme relato fiscal:

> *a) Deixar o sujeito passivo de apropriar a folha de pagamento dentro do mês em que ocorrer a prestação de serviços, bem como de apropriar a contribuição previdenciária a recolher.*
>
> *Este descumprimento ocorreu quando houve a falta da contabilização das folhas de pagamento dentro do período a que se referiram, como foi demonstrado nas planilhas apresentadas no item 2.1*
>
> *b) Deixar o tomador de provisionar notas fiscais de serviços dentro do mês em que os serviços foram prestados, bem como de apropriar a contribuição previdenciária a recolher;* (Grifei)

Além disso, o Auditor Fiscal informa ter constado divergência entre os salários contabilizados nos Livros Diários de 2005 e 2006 e os declarados em Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia por Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social - GFIP, apresentando planilha (item 2.1) com as respectivas divergências (e-fls. 108/122).

Considerando esses fatos, apesar de a recorrente dizer que não haveria motivos para arbitrar o ano de 2006, entendo de forma diversa. Pela planilha constante no Relatório Fiscal (item 2.1) é possível ver que as divergências entre a escrituração contábil dos salários e o declarado em GFIP persistiram no exercício de 2006. E, mesmo intimada a justificar as divergências, a recorrente não apresentou elementos suficientes para isso. Diante da inércia, a auditoria seguiu o que determina a legislação, efetuando o arbitramento.

A recorrente ainda afirmou que tais diferenças se referiam a verbas rescisórias não sujeitas à tributação. Contudo, isso não restou comprovado pelos documentos acostados à impugnação, conforme se verá mais adiante, não merecendo reparos a afirmação da auditoria fiscal de que os custos com remuneração não estavam corretamente contabilizados.

Lembro à recorrente que, a auditoria fiscal enumerou por obra e competência, os salários não contabilizados nas competências de 2005 (fls. 124/125) e as divergências entre os salários contabilizados e os declarados em GFIP, neste caso, incluídas as competências de 2006 (e-fls. 108/122). Portanto, não há fundamento na afirmação da defendente de que as irregularidades contábeis se restringiram apenas aos fatos geradores de 2005.

A recorrente alega ainda que, a falta de contabilização de uma única nota fiscal não seria motivo para o arbitramento. Ocorre que, conforme visto acima, também houve falta/divergências de escrituração contábil dos salários dos segurados. Considero que esses

fatos em conjunto são suficientes para o arbitramento, nos termos da legislação previdenciária aplicada ao caso:

> ***Lei nº 8.212/1991***
>
> *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.(...)*
>
> *§ 3º Ocorrendo recusa ou sonegação de qualquer documento ou informação, ou sua apresentação deficiente, a Secretaria da Receita Federal do Brasil pode, sem prejuízo da penalidade cabível, lançar de ofício a importância devida.*
>
> *[...]*
>
> *§ 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.* (Grifei).
>
> ***RPS/1999***
>
> *Art. 233. Ocorrendo recusa ou sonegação de qualquer documento ou informação, ou sua apresentação deficiente, o Instituto Nacional do Seguro Social e a Secretaria da Receita Federal podem, sem prejuízo da penalidade cabível nas esferas de sua competência, lançar de ofício importância que reputarem devida, cabendo à empresa, ao empregador doméstico ou ao segurado o ônus da prova em contrário.*
>
> *Parágrafo único. Considera-se deficiente o documento ou informação apresentada que não preencha as formalidades legais, bem como aquele que contenha informação diversa da realidade, ou, ainda, que omita informação verdadeira.*(Grifei)

Além disso, o argumento da recorrente de que os dados das GFIP's seriam suficientes para apurar o movimento real dos salários, não se sustenta. Os salários declarados em GFIP divergiam dos contabilizados, e a recorrente não apresentou documentos suficientes que demonstrassem quais deles estavam corretos, sendo necessário que a apuração da verdade se efetuasse por outros meios, dispostos em lei e atos normativos.

Também não vejo razão ao argumento de que o arbitramento se daria apenas nos casos de vícios insanáveis, nos termos do Regulamento do Imposto de Renda. Ocorre que, o arbitramento relativo às contribuições previdenciárias tem legislação específica, conforme transcrição acima, a qual foi aplicada corretamente pela fiscalização. Ademais, a legislação não quantifica os registros errados para que a contabilidade seja desconsiderada, mas assevera "*a contabilidade não registra o movimento real de remuneração dos segurados*". E, entendo que a fiscalização conseguiu demonstrar que isso efetivamente ocorreu.

Aliás, analisando a forma de contabilização dos salários, as folhas de pagamento e as rescisões acostadas à impugnação (e-fls. 375/2935), e comparando os valores constantes nesses elementos, percebe-se que a maioria deles não corresponde com o registro contábil. Como exemplo, podemos citar os abaixo:

Competência	CEI	Dados extraídos do Relatório Fiscal						Dados extraídos dos documentos acostados à impugnação			
		Contabilidade			GFIP			Folhas de Pagamento/Planilhas FP			Total Rescisões
		Rescisões Contab	Salário Contab	Total Contab	Gfip Refisc	13 gfip Refisc	Total Gfip	Sal FP	Salário Fam FP	Base Inss FP	
jun/06	5001691776/73	9.821,24	2.900,00	12.721,24	3.509,44	1.523,32	5.032,76	2.900,00			13.351,70
jan/06	5001695806/75	2.017,02	5.575,83	7.592,85	5.990,10	26,33	6.016,43				2.017,02
abr/06	5001695806/75	4.250,73	6.926,72	11.177,45	8.937,62		8.937,62				4.250,73
jun/06	5001695806/75	12.972,21	2.645,41	15.617,62	3.904,12	2.960,82	6.864,94				13.244,12
out/06	5001695806/75	2.391,94		2.391,94	324,35	445,94	770,29				2.391,94
jan/06	5001958931/76	3.046,87	61.170,73	64.217,60	63.327,70	152,21	63.479,91	61.169,73	224,85		3.878,71
fev/06	5001958931/76	391,53	53.366,42	53.757,95	53.482,95	118,29	53.601,24	50.440,42	239,84		607,93
mar/06	5001958931/76	1.728,92	29.772,51	31.501,43	30.560,37	414,85	30.975,22	29.772,51	104,93		1.988,59
abr/06	5001958931/76	13.718,73	24.610,62	38.329,35	28.392,26	1.903,49	30.295,75	24.610,62	110,18		11.714,12
mai/06	5001958931/76	21.359,76		21.359,76	5.473,94		5.473,94				22.777,35
mar/06	5001964708/77		48.909,18	48.909,18	34.309,35	2.619,59	36.928,94	48.939,16		36.928,94	20.951,51
jun/06	5001964708/77		30.813,72	30.813,72	25.312,44	1.642,77	26.955,21	30.930,72		26.955,21	3.425,82
jul/06	5001964708/77		43.196,14	43.196,14	24.727,45	770,13	25.497,58	27.005,84		25.497,58	5.534,02
ago/06	5001964708/77		26.304,73	26.304,73	20.583,17	2.172,44	22.755,61	26.339,76		22.755,60	7.132,79
set/06	5001964708/77		28.758,33	28.758,33	20.583,17	2.172,44	22.755,61	28.825,49		21.076,57	11.788,56
out/06	5001964708/77		19.221,68	19.221,68	14.339,97	1.631,84	15.971,81	19.239,95		15.971,81	5.583,40
nov/06	5001964708/77		33.898,05	33.898,05	10.173,77	8.544,65	18.718,42	33.898,05		18.718,42	29.609,80
dez/06	5001964708/77		7.731,75	7.731,75	3.491,45	1.163,27	4.654,72	7.731,75		4.654,72	4.634,26
jan/06	5002037627/79	2.582,38	11.530,88	14.113,26	12.423,77	131,30	12.555,07	11.530,88	59,96		2.582,38
mar/06	5002037627/79	15.507,26	14.440,28	29.947,54	18.754,33	2.072,58	20.826,91	27.322,96	0,00		15.563,26
abr/06	5002037627/79	12.083,13	27.499,07	39.582,20	29.683,50	1.593,51	31.277,01	54.604,22	0,00		12.083,13
mai/06	5002037627/79	9.760,17	54.126,57	63.886,74	54.599,61	1.865,26	56.464,87	54.068,69	648,28		9.770,17
jun/06	5002037627/79	6.047,25	5.514,88	11.562,13	7.712,52	2.517,22	10.229,74	5.514,88	0,00		14.445,49
jan/06	5002077490/74	276,46	16.703,81	16.980,27	17.155,08		17.155,08	8.960,81	0,00		276,46
fev/06	5002077490/74	85,53	36.186,08	36.271,61	35.991,44		35.991,44	44.210,21	648,42		86,53
mar/06	5002077490/74	1.993,87	57.501,90	59.495,77	57.948,31	196,95	58.145,26	30.293,49	581,17		1.993,87
abr/06	5002077490/74	2.647,41	53.182,40	55.829,81	54.560,51	456,61	55.017,12	53.182,46	884,38		2.647,41
mai/06	5002077490/74	7.382,03	36.840,29	44.222,32	38.545,84	1.152,85	39.698,69	73.680,58	236,10		5.986,94
jun/06	5002077490/74	21.171,90	69.100,24	90.272,14	71.358,22	4.017,59	75.375,81	138.200,47	1.737,28		12.773,64
jul/06	5002077490/74	6.124,48	66.314,44	72.438,92	67.559,40	1.415,96	68.975,36	66.314,43	774,20		6.130,78
ago/06	5002077490/74	59.133,22	51.675,69	110.808,91	66.866,71	12.968,75	79.835,46	51.675,68	141,66		59.390,28
nov/06	5002077490/74	64.240,24	8.402,60	72.642,84	28.143,74	14.147,65	42.291,39	8.402,60	0,00		64.334,68
dez/06	5002077490/74	16.301,20	2.200,00	18.501,20	4.228,37	4.372,57	8.600,94	10.994,43	282,38		16.301,20
set/06	5002340802/70	235,20	3.680,46	3.915,66	3.776,13	59,80	3.835,93	2.510,80	223,40		235,20
out/06	5002340802/70	1.008,54	5.441,26	6.449,80	5.716,29	328,74	6.045,03	5.441,26	134,04		1.008,54
nov/06	5002340802/70	1.293,06	3.261,00	4.554,06	3.906,48	268,92	4.175,40	3.261,00	111,70		1.293,06
set/06	5002358653/78	661,39	6.052,10	6.713,49	6.248,46	119,52	6.367,98	6.052,10	513,82		807,27
out/06	5002358653/78	425,70	10.605,29	11.030,99	10.784,53	89,64	10.874,17	10.605,29	759,56		425,70
nov/06	5002358653/78	1.955,09	11.591,23	13.546,32	12.812,39	314,54	13.126,93	11.591,23	714,88		2.451,64

A recorrente insurge-se quanto à afirmação do julgador *a quo* de que ela não teria comprovado a alegada regularidade contábil das obras, a fim de que não fosse estendida a estas o arbitramento. Arrazoa que os livros Diário e Razão foram juntados aos autos para que o Fisco procedesse às verificações necessárias.

Ocorre que a auditoria informou ter verificado a contabilidade da fiscalizada, e, como vimos, apontou várias divergências. Então, se efetuou a apuração das obras por

arbitramento, é porque considerou que a contabilidade não evidenciava a verdade real. Assim, caberia à recorrente, apontar por obra quais eventos provariam que elas estavam perfeitamente contabilizadas. Entretanto, a recorrente não se incumbiu de tal intento, pois analisando os documentos juntados à impugnação, constata-se a existência de divergências, que apenas corroboram o afirmado pela fiscalização.

A recorrente assevera que o julgador *a quo* não se manifestou sobre a diligência requerida e os quesitos a serem respondidos pelo Fisco. Pelo contrário, a autoridade julgadora deferiu o pedido de diligência, conforme despacho 911 (e-fls. 349/352), direcionando os questionamentos para a auditoria fiscal, que em ampla Informação Fiscal (e-fls. 355/370) respondeu a todos os pontos alegados.

A recorrente afirma que apesar de ter sido cientificada do relatório de diligência e não ter se manifestado, teve cerceado seu direito de defesa, porque os livros Diário e Razão não lhe foram disponibilizados.

Ora, tal alegação não tem qualquer sustentação, visto que esses livros são elaborados pela própria empresa, e não há qualquer prova nos autos de que a fiscalização os tenha apreendido e não os tenha devolvido. Além disso, cópia deles foram acostadas à impugnação (e-fls. 3302/5600), possuindo a recorrente a faculdade de vista e de pedir cópia de todo o processo, nos termos dos §§ 2º e 3º do art. 146 do Decreto nº 7.574, de 29 de setembro de 2011. Assim, se não dispunha deles para confrontar o resultado da diligência deveria ter solicitado cópia do processo da mesma forma que fez antes da apresentação da impugnação, em 29/12/2009 (e-fls. 265).

Por todo o exposto, entendo que o lançamento por arbitramento teve motivação, não havendo razão para reforma do acórdão recorrido, nessa parte.

Da improcedência do lançamento relativo às diferenças entre GFIP e contabilização dos salários.

A recorrente afirma que não existiram as diferenças apontadas pela fiscalização, entre o salário escriturado na contabilidade e o declarado em GFIP, porque existem verbas sobre as quais não incide contribuição previdenciária. Cita, por obra, documentos anexos à impugnação que comprovariam o alegado.

Entendo de forma contrária. A análise desses documentos, cujos dados foram apresentados na tabela da seção anterior, confirma a divergência apontada pela fiscalização, pois os valores constantes nas folhas de pagamento apresentam base de cálculo de INSS diferente do valor declarado em GFIP; o valor total de vencimentos constante nas planilhas de salários é diferente do valor de salários contabilizado; as rescisões não estão escrituradas por obra; em algumas obras a recorrente contabiliza apenas as rescisões, noutras contabilizada o somatório dos salários com as rescisões, sem discriminação das verbas sobre as quais incide contribuição previdenciária.

A recorrente afirma que as diferenças entre o salário contabilizado e as GFIP's encontradas pela fiscalização nas obras 50.016.95806/75, 50.019.64708/77, 50.023.40802/70, 50.02077490/74, 50.023.58653/78, 50.019.58931/76, 50.020.37627/79, 50.019.58931/76, 50.016.91776/73 se referem a verbas rescisórias sobre as quais não incide contribuição previdenciária. Entretanto, não aponta, por competência, quais seriam essas verbas, pois pelas rescisões apresentadas existem diversas rubricas:

Verbas constantes nas rescisões apresentadas

Int Hora Extra DSR	Int Ad Not 13 sal
Aviso Previo Indenizado	Ad not prop
Saldo Salário	1/3 férias
13º Salário	DSF
Int Hora Extra 13 Salário	Hora Extra
13 Salário Inden.	Hora Extra 50%
Férias vencidas	Hora Extra 70%
Férias proporc.	Hora Extra 100%
Int Hora Extra férias venc	Passagem
Int Hora Extra férias	ind t serv 14a cc
Int Ad Not Férias prop	ind t serv 15a cc
Int Ad Not Férias venc	art. 479 CLT

Analisando essas rubricas, a tabela abaixo apresenta as que poderiam guardar relação com as verbas rescisórias que a empresa menciona às fls. 5804 e seguintes, sobre as quais afirma que não incidiria contribuição previdenciária (salário-família, férias indenizadas e respectivo 1/3 constitucional):

Verbas constantes nas rescisões apresentadas	
Aviso Previo Indenizado	Int Ad Not Férias prop
Férias vencidas	Int Ad Not Férias venc
Férias proporc.	1/3 férias
Int HE férias venc	Salário Família
Int HE férias	art. 479 CLT

Pois bem, mesmo excluindo as verbas rescisórias consideradas pela empresa (verbas constantes nas rescisões apresentadas) e pela legislação previdenciária como não sujeitas à incidência de contribuição previdenciária[1], continuam existindo divergências entre o valor de salário contabilizado e o valor declarado em GFIP, conforme planilha abaixo, que apresenta uma amostragem da análise dos documentos acostados à impugnação[2]:

Competência	CEI	(A) Verbas Rescisórias sobre a quais não incidiria CP - versão empresa	(B) Verbas Rescisórias sobre a quais não incide CP - versão SRF	(C) Rescisões contabilizadas	(D) Salário contabilizado	(E) Total Salário Contabilizado (C+D)	(F) Gfip Refisc	(G) 13 Gfip Refisc	(H) Total GFIP (F+G)	(I) Diferença Contabilidade - GFIP (E-H)
jun/06	5001691776/73	10.421,06	12.514,34	9.821,24	2.900,00	12.721,24	3.509,44	1.523,32	5.032,76	7.688,48
jan/06	5001695806/75	1.576,42	1.638,99	2.017,02	5.575,83	7.592,85	5.990,10	26,33	6.016,43	1.576,42
abr/06	5001695806/75	1.503,21	2.239,83	4.250,73	6.926,72	11.177,45	8.937,62		8.937,62	2.239,83
jun/06	5001695806/75	8.954,23	11.915,05	12.972,21	2.645,41	15.617,62	3.904,12	2.960,82	6.864,94	8.752,68
out/06	5001695806/75	1.621,65	2.067,59	2.391,94		2.391,94	324,35	445,94	770,29	1.621,65
jan/06	5001958931/76	1.569,53	1.721,74	3.046,87	61.170,73	64.217,60	63.327,70	152,21	63.479,91	737,69
fev/06	5001958931/76	373,11	491,40	391,53	53.366,42	53.757,95	53.482,95	118,29	53.601,24	156,71
mar/06	5001958931/76	785,90	1.200,75	1.728,92	29.772,51	31.501,43	30.560,37	414,85	30.975,22	526,21
abr/06	5001958931/76	6.215,22	7.856,49	13.718,73	24.610,62	38.329,35	28.392,26	1.903,49	30.295,75	8.033,60
mai/06	5001958931/76	11.383,42	15.512,46	21.359,76		21.359,76	5.473,94		5.473,94	15.885,82
mar/06	5001964708/77	7.096,84	7.747,28		48.909,18	48.909,18	34.309,35	2.619,59	36.928,94	11.980,24

[1] http://idg.receita.fazenda.gov.br/orientacao/tributaria/pagamentos-e-parcelamentos/emissao-e-pagamento-de-darf-das-gps-e-dae/calculo-de-contribuicoes-previdenciarias-e-emissao-de-gps/tabela-de-incidencia-de-contribuicao

[2] Como algumas rescisões estavam ilegíveis, foram desconsideradas como amostra, as competências a que elas se referiam.

jun/06	5001964708/77	1.849,79	2.298,01		30.813,72	30.813,72	25.312,44	1.642,77	26.955,21	3.858,51
jul/06	5001964708/77	2.527,45	3.472,87		43.196,14	43.196,14	24.727,45	770,13	25.497,58	17.698,56
ago/06	5001964708/77	3.511,34	4.781,49		26.304,73	26.304,73	20.583,17	2.172,44	22.755,61	3.549,12
set/06	5001964708/77	5.784,21	8.402,83		28.758,33	28.758,33	20.583,17	2.172,44	22.755,61	6.002,72
out/06	5001964708/77	2.895,56	4.430,80		19.221,68	19.221,68	14.339,97	1.631,84	15.971,81	3.249,87
nov/06	5001964708/77	13.222,62	21.074,96		33.898,05	33.898,05	10.173,77	8.544,65	18.718,42	15.179,63
dez/06	5001964708/77	3.099,12	4.291,08		7.731,75	7.731,75	3.491,45	1.163,27	4.654,72	3.077,03
jan/06	5002037627/79	1.488,18	1.619,48	2.582,38	11.530,88	14.113,26	12.423,77	131,30	12.555,07	1.558,19
mar/06	5002037627/79	7.296,74	9.369,32	15.507,26	14.440,28	29.947,54	18.754,33	2.072,58	20.826,91	9.120,63
abr/06	5002037627/79	6.955,19	8.548,70	12.083,13	27.499,07	39.582,20	29.683,50	1.593,51	31.277,01	8.305,19
mai/06	5002037627/79	4.570,43	6.435,69	9.760,17	54.126,57	63.886,74	54.599,61	1.865,26	56.464,87	7.421,87
jun/06	5002037627/79	9.159,35	11.676,58	6.047,25	5.514,88	11.562,13	7.712,52	2.517,22	10.229,74	1.332,39
jan/06	5002077490/74	106,32	106,32	276,46	16.703,81	16.980,27	17.155,08		17.155,08	-174,81
fev/06	5002077490/74	0,00	0,00	85,53	36.186,08	36.271,61	35.991,44		35.991,44	280,17
mar/06	5002077490/74	1.050,47	1.247,42	1.993,87	57.501,90	59.495,77	57.948,31	196,95	58.145,26	1.350,51
abr/06	5002077490/74	1.238,57	1.565,35	2.647,41	53.182,40	55.829,81	54.560,51	456,61	55.017,12	812,69
mai/06	5002077490/74	1.868,54	3.021,39	7.382,03	36.840,29	44.222,32	38.545,84	1.152,85	39.698,69	4.523,63
jun/06	5002077490/74	7.031,34	9.590,59	21.171,90	69.100,24	90.272,14	71.358,22	4.017,59	75.375,81	14.896,33
jul/06	5002077490/74	3.119,86	4.535,82	6.124,48	66.314,44	72.438,92	67.559,40	1.415,96	68.975,36	3.463,56
ago/06	5002077490/74	23.057,51	36.026,26	59.133,22	51.675,69	110.808,91	66.866,71	12.968,75	79.835,46	30.973,45
nov/06	5002077490/74	20.565,89	34.713,54	64.240,24	8.402,60	72.642,84	28.143,74	14.147,65	42.291,39	30.351,45
dez/06	5002077490/74	8.760,26	13.132,83	16.301,20	2.200,00	18.501,20	4.228,37	4.372,57	8.600,94	9.900,26
set/06	5002340802/70	79,73	139,53	235,20	3.680,46	3.915,66	3.776,13	59,80	3.835,93	79,73
out/06	5002340802/70	404,77	733,51	1.008,54	5.441,26	6.449,80	5.716,29	328,74	6.045,03	404,77
nov/06	5002340802/70	378,66	647,58	1.293,06	3.261,00	4.554,06	3.906,48	268,92	4.175,40	378,66
set/06	5002358653/78	663,84	783,36	661,39	6.052,10	6.713,49	6.248,46	119,52	6.367,98	345,51
out/06	5002358653/78	156,76	246,40	425,70	10.605,29	11.030,99	10.784,53	89,64	10.874,17	156,82
nov/06	5002358653/78	568,72	939,26	1.955,09	11.591,23	13.546,32	12.812,39	314,54	13.126,93	419,39

Ora, se a empresa afirma que as divergências apontadas pela fiscalização se referem a verbas rescisórias sobre as quais não incide contribuição previdenciária, é certo que as colunas "(A) Verbas Rescisórias sobre a quais não incidiria CP - versão empresa" e "(I) Diferença Contabilidade - GFIP (E-H)" deveriam ser iguais. Entretanto, isso não ocorre, o que corrobora que as diferenças realmente existiram.

Dessa forma, considerando que o Auditor Fiscal efetuou o lançamento por arbitramento, diante das inconsistências entre a contabilidade e os documentos apresentados, caberia à recorrente o ônus da prova, nos termos do § 6º do art. 33 da Lei nº 8.212/91.

Entretanto, conforme demonstrado nas planilhas acima, a recorrente não trouxe aos autos elementos suficientes que pudessem contradizer o lançamento. Primeiro, porque os documentos acostados à impugnação apenas ratificam o afirmado pela fiscalização: a necessidade de arbitramento em decorrência de divergência nos registros contábeis. Segundo, os documentos apresentados não foram suficientes para demonstrar a real base de cálculo, considerando que a maioria das folhas de pagamento apresentadas estão em desacordo com as formalidades exigidas pela legislação previdenciária: não há discriminação das verbas sobre as quais incide ou não contribuição previdenciária; a maioria delas se trata de planilhas com valores de salário, algumas contém assinatura dos segurados, outras não; o somatório das verbas constantes nos termos de rescisão contratual divergem dos valores contabilizados. Além disso, não foram anexados documentos de todas as obras objeto do lançamento, pois os documentos constantes nos autos referem-se às seguintes:

Documentos apresentados relativos diferença FPxGFIP	
Matrícula CEI - OBRA	**Localização nos autos, e-fls**
50.016.95806/75 - PB 006	416/534 (doc 2)
50.016.93906/71 - SE 001	não vieram rescisões
50.016.91776/73 - AM 100	2007/2418 (doc 9)
50.019.64708/77 - PR 033	764/1111 (doc 3)

50.019.58931/76 - RJ 033	1688/1861 (doc 7)
50.020.37627/79 - RJ 034	1865/2003 (doc 8)
50.020.77490/74 - RJ 035	1213/1544 (doc. 5)
50.023.40802/70 - RN 243	1113/1210 (doc 4)
50.023.58653/78 - RN 244 TRE	1548/1685 (doc. 6)
50.004.00328/71 - PR 030	375/413 (doc. 1)

Assim, a recorrente não apresentou qualquer outro documento relativo às demais obras, não se incumbindo do ônus de provar que os fatos narrados pela fiscalização eram inverídicos.

A recorrente assevera que teve seu direito de defesa cerceado, porque os documentos anexos à impugnação não foram analisados, pois o julgador deveria tê-los confrontado com os dados do Diário e Razão que estavam em poder do Fisco. Diz ainda que, a fundamentação do acórdão, quanto à alegação de que as diferenças apontadas pelo Fisco decorreriam das rescisões, foi genérica e omissa.

Não vejo razão à recorrente. O julgador *a quo*, diante dos questionamentos da recorrente, baixou o processo em diligência, de cujo resultado concluiu que a defesa não conseguiu comprovar todas as alegações. Para as que houve comprovação, foram efetuadas as respectivas exclusões.

Ademais, quando a recorrente afirma que as diferenças apontadas pela fiscalização decorrem de verbas de rescisão, e tais valores não batem com os termos de rescisão apresentados, não vejo em que ponto a DRJ/Recife tenha destoado do que verificou nos autos, pois vislumbro das mesmas inconsistências, conforme demonstrado nas planilhas anteriormente apresentadas.

Neste ponto, há que ser lembrado que a fiscalização efetuou o lançamento por aferição indireta. Em função disso, cabe a este colegiado analisar se houve motivação para tal, e se a recorrente se incumbiu do ônus da prova em contrário. Situações essas que não vislumbro em seu arrazoado. Por isso, considero correta a decisão pela aferição indireta.

Com relação à MATRICULA CEI nº 50.004.00328/71 - OBRA PR-030, de acordo com o Discriminativo de Débito - DD (e-fls. 10/30) não houve débitos neste auto de infração, não prosperando qualquer alegação em relação a ela.

Com relação à MATRICULA 50019647008/77 - OBRA PR-033, cabe observar que para fins de determinar as divergências entre o salário escriturado e o declarado em GFIP, não se levou em consideração os valores relativos aos serviços prestados por pessoas jurídicas, tais como os abaixo (que não são passíveis de declaração em GIFP); mas, mesmo os excluindo do batimento, as diferenças permaneceram, conforme verificado anteriormente:

MES/ ANO	VR. CONTÁBIL.	VALOR GFIP	DIFER.	ORIGEM
12/05	9.247,74	0	9.247,74	Serviços prestados: NFs." SE -Assessoria de Recursos Humanos Ltda"
03/06	20.825,67	0	20.825,67	Serviços prestados: NFs." SE -Assessoria de Recursos Humanos Ltda"
04/06	16.589,00	0	16.589,00	Serviços prestados: NFs." SE -Assessoria de Recursos Humanos Ltda"
05/06	5.908,54	0	5.908,54	Serviços prestados: NFs." SE -Assessoria de Recursos Humanos Ltda"
06/06	9.613,67	0	9.613,67	Serviços prestados: NFs." SE -Assessoria de Recursos Humanos Ltda"
07/06	20.412,13	0	20.412,13	Serviços prestados: NFs." SE -Assessoria de Recursos Humanos Ltda"
08/06	23.141,04	0	20.141,04	Serviços prestados: NFs." SE -Assessoria de Recursos Humanos Ltda"
09/06	28.650,17	0	28.650,17	Serviços prestados: NFs." SE -Assessoria de Recursos Humanos Ltda"

10/06	18.804,56	0	18.804,56	Serviços prestados: NFs." SE -Assessoria de Recursos Humanos Ltda"

Quanto à MATRICULA CEI 50.020.37627/79 - OBRA RJ-034, a incorreção da planilha apontada pela recorrente não decorreu de erro da fiscalização, que apenas apresentou os dados da forma que constavam na contabilidade (e-fls. 3023/3024):

DATA LOTE/SUB/DOC/LINHA	H I S T O R I C O	C/PARTIDA	DEBITO
1.1.05.045	- GASTOS GERAIS RJ-034 VIADUTO-DUTRA		
CONTA - 1.1.05.045.016	- MAO-DE-OBRA		SALDO ANTERIOR:
31/01/06			
000044001000001083	VLR. SALARIOS REF. JAN/06 RJ-034	2.1.01.005.001	11.530,88
28/02/06			
000036001000001074	VLR. SALARIOS REF. FEV/06 RJ-034	2.1.01.005.001	13.293,68
31/03/06			
000035001000001077	VLR. SALARIOS REF. MAR/06 RJ-034	2.1.01.005.001	14.440,28
30/04/06			
000044001000001084	VLR. SALARIOS REF. ABR/06 RJ-034	2.1.01.005.001	27.499,07
31/05/06			
000031001000001084	VLR. SALARIOS REF. MAI/06 RJ-034	2.1.01.005.001	1.201,45
000031001000001090	VLR. SALARIOS REF. MAI/06 RJ-034	2.1.01.005.001	52.925,12
30/06/06			
000030001000001089	VLR.SALARIOS JUN/2006 RJ-034	2.1.01.005.001	5.514,88
31/07/06			
000030001000001077	VLR. SALARIOS REF. JUL/06 RJ-034	2.1.01.005.001	5.462,35

DATA LOTE/SUB/DOC/LINHA	H I S T O R I C O	C/PARTIDA	DEBITO
1.1.05.044	- GASTOS GERAIS SC-011 EMER. PTE 3 BARRAS		
CONTA - 1.1.05.044.016	- MAO-DE-OBRA		SALDO ANTERIOR:
31/01/06			
000044001000001094	VLR. RECISAO REF. JAN/06 RJ-034	2.1.01.005.001	2.582,38
31/03/06			
000035001000001087	VLR. RESCISAO REF. MAR/06 RJ-034	2.1.01.005.001	15.507,26
30/04/06			
000044001000001095	VLR. RESCISAO REF. ABR/06 RJ-034	2.1.01.005.001	12.083,13
31/05/06			
000031001000001102	VLR. RESCISAO REF. MAI/06 RJ-034	2.1.01.005.001	9.760,17
30/06/06			
000030001000001099	VLR.RESCISOES 06/2006 RJ-034	2.1.01.005.001	6.047,25
30/11/06			
000013001000001013	VLR SAL/ENC SOC/IMPOSTO S/NF2707 CH10302		9.339,52
000013001000001014	VLR. TAXA ADMINIST S/NF.2707 SE CH10302		1.253,55

Além disso, em relação a essa obra, o Auditor Fiscal já tinha se pronunciado em diligência (e-fls. 366):

Esclarecimentos da auditoria:

A matricula 5002037627/79 é da obra RJ 034 , conforme informação prestada pela empresa no quadro abaixo.

OBRAS	CEI	MÊS	CONTA CONTAB.	BASE GFIP	CONTABILIDADE	OBS:
MS-002	50.016.95806/75	jun/06	1.1.05.031.016	487,81	487,81	
J-034	50.020.37627/79	jun/06	1.1.05.045.016	10.229,74	11.562,13	RESCISÃO
RJ-035	50.020.77490/74	jun/06	1.1.05.046.016	75.375,81	90.272,14	RESCISÃO
TOTAL				**86.093,36**	**102.322,08**	

OBRAS	CEI	MÊS	CONTA CONTAB.	BASE GFIP	CONTABILIDADE	OBS:
MS-002	50.016.95806/75	jul/06	1.1.05.031.016	585,37	585,37	
RJ-034	50.020.37627/79	jul/06	1.1.05.045.016	5.462,35	5.462,35	
RJ-035	50.020.77490/74	jul/06	1.1.05.046.016	68.975,36	72.438,92	RESCISÃO
TOTAL				**75.023,08**	**78.486,64**	

Construtora A. Gaspar S/A
Gilberto Alves Rocha
CPF 155.807.844-49 CRC/RN 3.964

Já a obra denominada pela empresa de SC-011 teve a sua matrícula feita durante a auditoria e recebeuo número 7000125497/70.

Portanto, diante do exposto, não vejo motivo para reforma do acórdão recorrido, nem vislumbro qualquer cerceamento de defesa, pois a recorrente dispunha de todos os elementos para construir seu contraditório, mas se manteve inerte em trazer quaisquer outros argumentos ou elementos, quer após as diligências efetuadas, quer em sede de recurso voluntário.

Improcedência do lançamento. Acréscimos legais indevidos.

A recorrente alega que agiu corretamente quanto à contabilização das retenções, não havendo razão para lançamento de acréscimos legais, visto que só pode haver retenção quando há pagamento.

Sem razão a defesa. Nos termos do art. 31 da Lei nº 8.212/91, vigente à época dos fatos geradores, a retenção deve ser feita na emissão da nota fiscal e recolhida pelo regime de competência:

> Lei nº 8.212/91
>
> *Art.31.A empresa contratante de serviços executados mediante cessão de mão-de-obra, inclusive em regime de trabalho temporário, deverá reter onze por cento do valor bruto da nota fiscal ou fatura de prestação de serviços e recolher a importância retida até o dia dois do mês subseqüente ao da emissão da respectiva nota fiscal ou fatura, em nome da empresa cedente da mão-de-obra, observado o disposto no § 5ºdo art. 33.(Redação dada pela Lei nº 9.711, de 1998).* (Grifei).

Nesse sentido, o acórdão recorrido já havia se pronunciado sobre a alegação da recorrente, e por entender da mesma forma adoto-as como razões de decidir:

> *No entanto, a impugnante, conforme demonstrado no quadro do item 4, à fl. 120, erroneamente, considerou como competência, na GPS relativa às citadas retenções, o mês em que efetivou o recolhimento e não o da emissão da correspondente nota fiscal.*
>
> *Assim agindo, deixou de observar o prazo legal para recolhimento das retenções feitas, atraindo para si a obrigatoriedade de recolher acréscimos moratórios, nos moldes lançados pelo fisco no presente processo (levantamentos R1 A R7 e R10).*

Portanto, a competência para recolhimento se refere à competência de emissão da nota, e não da competência em que a GPS será paga, não havendo motivo para reforma do acórdão recorrido.

Improcedência do lançamento. Correta contabilização das notas fiscais

A recorrente arrazoa que as notas fiscais foram contabilizadas. Em relação a isso, o julgador *a quo* já havia se pronunciado depois da diligência fiscal, em que o Auditor Fiscal confirmou a escrituração da nota fiscal nº 94, informando o número correto da nota fiscal 18982, e a contabilização indevida da nota 022939, por ter sido escriturada em data posterior à emissão, permanecendo a falta, conforme se verifica no trecho abaixo:

> *Do exposto, conclui-se que procede, em parte, a impugnação na matéria, dado que a citada NF n.ºs 94 foi adequadamente contabilizada, ao contrário do referido no relatório fiscal original.*
>
> *De ressaltar-se, porém, que a falha persiste em relação à mencionada NF 18.982 e que, também, a empresa é compelida a observar o princípio contábil da competência, segundo o qual o reconhecimento de despesas e receitas deve ser feito quando de*

> *sua ocorrência (no caso, pela emissão da NF), independentemente de saída ou entrada de numerários, fato inobservado pela impugnante em relação à NF 022939 supracitada.*

A alegação da recorrente já foi analisada em tópico anterior, onde entendi que a falta permaneceu em relação às notas fiscais emitidas pela Manchester e Concremat, pois a recorrente deixou de observar os princípios contábeis ressaltados pela auditoria.

Cobrança indevida relativa ao item 7 do Termo de Verificação Fiscal (retenção e recolhimento de 11% sobre o valor bruto da nota fiscal, da fatura ou do recibo de prestação de serviços)

Com relação a essa alegação, ao contrário do que diz a defesa, a DRJ/Recife já havia se pronunciado a respeito (e-fls. 5761):

> *No pertinente às contribuições sociais elencadas no item 7 do relatório, à fl. 122, restaram demonstrados, nos autos, tanto as retenções, quanto os recolhimento das importâncias lançadas nos levantamentos RN1 (11/2005 - U. B. Motta Filho) e RN3 (04/2005 - Casamata Com. e Serviços Ltda), consoante atestado pelo Fisco à fl. 364, acolhendo-se, assim, o pleito do impugnante na matéria, motivo pelo qual mencionados levantamentos devem ser excluídos do presente feito.*

Assim, não há porque anular o acórdão recorrido por cerceamento de defesa, vez que além de se pronunciar a respeito, acatou as alegações da recorrente, excluindo do lançamento os levantamentos apontados no trecho transcrito.

Com relação aos lançamentos por falta recolhimento dos valores retidos sobre nota fiscal emitidas por Mendonça e Mendonça, e Sebastião Batista dos Santos, a empresa não comprovou o efetivo recolhimento. Dessa forma, a exigência fiscal deve permanecer nessa parte.

Improcedência cobrança INSS sobre faturas Unimed

A recorrente alega ser indevida a cobrança de 15% sobre as faturas emitidas pela Unimed, porque esta não é cooperativa trabalho.

Quanto à alegação de a Unimed não ser cooperativa de trabalho, não tem razão a recorrente. A Unimed se caracteriza como cooperativa de trabalho, como já foi ressaltado no acórdão recorrido:

> *Equivoca-se, entretanto, na matéria. Consulta à página eletrônica da referida instituição médica (www.unimed.com.br) deixa claro que se trata de cooperativa de serviços na área de saúde, conforme trecho a seguir:*
>
> A Unimed é a maior experiência cooperativista na área da saúde em todo o mundo e também a maior rede de assistência médica do Brasil, presente em 83% do território nacional. O Sistema nasceu com a fundação da Unimed Santos (SP) pelo Dr. Edmundo Castilho, em 1967, e hoje é composto por **370 cooperativas médicas**, que prestam assistência para mais de 18 milhões de clientes em todo País.

> Fundada com base em uma forma de organização originada há mais de 150 anos - **o cooperativismo** -, a Unimed é hoje um modelo para a saúde do novo milênio.

Entretanto, não há incidência de contribuição previdenciária sobre as notas fiscais emitidas pelas cooperativas, vez que declarada a inconstitucionalidade do art. 22, inciso IV, da Lei nº 8.212/91, com redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999, pelo Supremo Tribunal Federal (STF), no Recurso Extraordinário (RE) 595.838/SP, nos seguintes termos:

> ***Recurso extraordinário. Tributário. Contribuição Previdenciária. Artigo 22, inciso IV, da Lei nº 8.212/91, com a redação dada pela Lei nº 9.876/99. Sujeição passiva. Empresas tomadoras de serviços. Prestação de serviços de cooperados por meio de cooperativas de Trabalho. Base de cálculo. Valor Bruto da nota fiscal ou fatura. Tributação do faturamento. Bis in idem. Nova fonte de custeio. Artigo 195, § 4º, CF.***
>
> *1. O fato gerador que origina a obrigação de recolher a contribuição previdenciária, na forma do art. 22, inciso IV da Lei n° 8.212/91, na redação da Lei 9.876/99, não se origina nas remunerações pagas ou creditadas ao cooperado, mas na relação contratual estabelecida entre a pessoa jurídica da cooperativa e a do contratante de seus serviços.*
>
> *2. A empresa tomadora dos serviços não opera como **fonte** somente para fins de **retenção**. A empresa ou entidade a ela equiparada é o próprio sujeito passivo da relação tributária, logo, típico "contribuinte " da contribuição.*
>
> *3. Os pagamentos efetuados por terceiros às cooperativas de trabalho, em face de serviços prestados por seus cooperados, não se confundem com os valores efetivamente pagos ou creditados aos cooperados.*
>
> *4. O art. 22, IV da Lei nº 8.212/91, com redação da Lei nº 9.876/99, ao instituir contribuição previdenciária incidente sobre o valor bruto da nota fiscal ou fatura, extrapolou a norma do art. 195, inciso I, **a**, da Constituição, descaracterizando a contribuição hipoteticamente incidente sobre os rendimentos do trabalho dos cooperados, tributando o faturamento da cooperativa, com evidente **bis in idem**. Representa, assim, nova fonte de custeio, a qual somente poderia ser instituída por lei complementar, com base no art 195, §4°- com a remissão feita ao art. 154,1, da Constituição.*
>
> *5. Recurso extraordinário provido para declarar a inconstitucionalidade do inciso IV do art. 22 da Lei nº 8.212/91, com a redação dada pela Lei nº 9.876/99.*

Em 11/03/2015 transitou em julgado o acórdão publicado em 25/02/2015, que rejeitou os embargos de declaração opostos pela União, com o fim de modular o decidido no julgamento desse RE:

> *Embargos de declaração no recurso extraordinário. Tributário. Pedido de modulação de efeitos da decisão com que se declarou*

a inconstitucionalidade do inciso IV do art. 22 da Lei n° 8.212/91, com a redação dada pela Lei n° 9.876/99. Declaração de inconstitucionalidade. Ausência de excepcionalidade. Lei aplicável em razão de efeito repristinatório. Infraconstitucional.

1. A modulação dos efeitos da declaração de inconstitucionalidade é medida extrema, a qual somente se justifica se estiver indicado e comprovado gravíssimo risco irreversível à ordem social. As razões recursais não contêm indicação concreta, nem específica, desse risco.

2. Modular os efeitos no caso dos autos importaria em negar ao contribuinte o próprio direito de repetir o indébito de valores que eventualmente tenham sido recolhidos.

3. A segurança jurídica está na proclamação do resultado dos julgamentos tal como formalizada, dando-se primazia à Constituição Federal.

4. E de índole infraconstitucional a controvérsia a respeito da legislação aplicável resultante do efeito repristinatório da declaração de inconstitucionalidade do inciso IV do art. 22 da Lei n° 8.212/91, com a redação dada pela Lei nº 9.876/99.

5. Embargos de declaração rejeitados.

O STF reconheceu a existência de repercussão geral da questão constitucional suscitada nesse Recurso Extraordinário, para o qual firmou a Tese de Repercussão Geral 166:

RE 595.838/SP - É inconstitucional a contribuição previdenciária prevista no art. 22, IV, da Lei 8.212/1991, com redação dada pela Lei 9.876/1999, que incide sobre o valor bruto da nota fiscal ou fatura referente a serviços prestados por cooperados por intermédio de cooperativas de trabalho.

Em face disso, o Senado Federal emitiu a Resolução nº 10, de 2016:

É suspensa, nos termos do art. 52, inciso X, da Constituição Federal, a execução do inciso IV do art. 22 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, declarado inconstitucional por decisão definitiva proferida pelo Supremo Tribunal Federal nos autos do Recurso Extraordinário nº 595.838.

Dessa forma, nos termos do art. 62, §2º, do Anexo II do Regimento Interno do CARF (Ricarf), aprovado pela Portaria MF nº 343, de 9 de junho de 2015, as decisões definitivas de mérito do STF e do Superior Tribunal de Justiça (STJ), na sistemática dos artigos 543-B e 543-C da Lei nº 5.869, de 1973 (Antigo Código do Processo Civil), ou dos arts. 1.036 a 1.041 da Lei nº 13.105, de 2015 (Novo Código de Processo Civil), devem ser reproduzidas pelas Turmas do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF):

Art. 62. [...]

§ 2º As decisões definitivas de mérito, proferidas pelo Supremo Tribunal Federal e pelo Superior Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional, na sistemática dos arts. 543-B e 543-C da Lei nº 5.869, de 1973, ou dos arts. 1.036 a 1.041 da Lei nº 13.105, de 2015 - Código de Processo Civil, deverão ser

reproduzidas pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF. (Redação dada pela Portaria MF n° 152, de 2016)

Portanto, por força da Decisão no RE 595.838/SP com Repercussão Geral, c/c art. 62, *§ 2º* do RICARF devem ser excluídos do lançamento os levantamentos Z3 - TRANSF DO LEV COO - ATE 11/08 (06/2005 a 04/2006); COO - COOPERATIVA UNIMED (01/2005 a 12/2006).

Falta de apropriação de créditos no "RADA" no estabelecimento matriz

A Recorrente apresenta uma planilha com possíveis valores que foram recolhidos por GPS, mas não apropriados no lançamento do estabelecimento matriz (CNPJ: 08.323.347/0001-87).

Sem razão a defesa. Primeiramente, observo que a planilha apresentada na defesa (e-fls. 5821/5822) contém o somatório, por competência, das GPS com códigos de recolhimento 2100, 2640, 2631 e 2909, incluindo juros e multa, sendo que as únicas GPS que deveriam ser consideradas pela fiscalização para apropriação, como o foram, são as de código 2100, pois as demais se referem a recolhimentos específicos: 2909 (reclamatória trabalhista, que não foi objeto de lançamento); 2631 e 2640 (retenção sobre cessão de mão-de-obra). Em relação a estas, deve-se observar que o contribuinte têm a faculdade de compensá-las por meio de declaração em GFIP, ou solicitar restituição, nos termos dos §§ 1º e 2º do art. 31 da Lei nº 8.212/91, c/c *caput* e parágrafos do art. 219 do Decreto nº 3.048/99, artigos 192 a 196 da Instrução Normativa SRP nº 3, de 14/07/2005, fato que foi considerado pela fiscalização, conforme veremos em tópico específico.

Segundo, analisando as GPS apresentadas às e-fls. 2429/2929, verifico que elas já constam no RDA, à exceção da relativa às competências 01/2005, 11/2005, 13/2006, conforme planilha abaixo:

Comp	Código	Dt Pgto	INSS	Terceiros	Total líquido	multa/ juros	Total	e-fls.
jan/05	2100		4.445,86	903,81			5.349,67	2429
jan/05	2100	14/05/2008			29,41	19,51	29,41	RDA
jan/05 Total							**5.379,08**	
fev/05	2100		3.593,45	742,35			4.335,80	2459
fev/05	2100	14/05/2008			29,40	19,05	29,40	RDA
fev/05 Total							**4.365,20**	
mar/05	2100		3.271,51	667,41			3.938,92	2473
mar/05	2100	14/05/2008			167,82	106,39	167,82	RDA
mar/05 Total							**4.106,74**	
abr/05	2100		5.082,51	1.064,39			6.146,90	2488
abr/05	2100	14/05/2008			296,14	183,3	296,14	RDA
abr/05 Total							**6.443,04**	
mai/05	2100		9.288,94	2.009,01			11.297,95	2507
mai/05 Total							**11.297,95**	
jun/05	2100		10.852,87	2.419,85			13.272,72	2539
jun/05	2100	14/05/2008			877,88	516,19	877,88	RDA
jun/05 Total							**14.150,60**	
jul/05	2100		13.557,53	3.061,15			16.618,68	2570

jul/05	2100	14/02/2006			7949,06	1525,42	7.949,06	RDA
jul/05 Total							**24.567,74**	
ago/05	2100		14.342,91	3.150,60			17.493,51	2614
ago/05	2100	14/02/2006			8073,76	1428,24	8.073,76	RDA
ago/05 Total							**25.567,27**	
set/05	2100		4.089,04	771,96			4.861,00	2656
set/05 Total							**4.861,00**	
out/05	2100		4.161,93	785,75			4.947,68	2667
out/05 Total							**4.947,68**	
nov/05	2100		4.042,73	760,36			4.803,09	2681
nov/05 Total							**4.803,09**	
13/2005	2100		3.570,49	665,93			4.236,42	2680
13/2005 Total							**4.236,42**	
jan/06	2100		4.368,15	819,55			5.187,70	2698
jan/06 Total							**5.187,70**	
fev/06	2100		4.012,08	754,56			4.766,64	2715
fev/06	2100	30/10/2008			68,11	35,69	68,11	RDA
fev/06 Total							**4.834,75**	
mar/06	2100		4.113,41	777,76			4.891,17	2733
mar/06	2100	30/10/2008			68,11	34,96	68,11	RDA
mar/06 Total							**4.959,28**	
abr/06	2100		5.486,70	889,12			6.375,82	2746
abr/06	2100	30/10/2008			76,36	38,22	76,36	RDA
abr/06 Total							**6.452,18**	
mai/06	2100		5.614,38	864,76			6.479,14	2762
mai/06	2100	30/10/2008			76,35	37,31	76,35	RDA
mai/06 Total							**6.555,49**	
jun/06	2100		5.749,61	872,75			6.622,36	2776
jun/06	2100	30/10/2008			76,34	36,41	76,34	RDA
jun/06 Total							**6.698,70**	
jul/06	2100		5.716,66	882,13			6.598,79	2792
jul/06 Total							**6.598,79**	
ago/06	2100		7.254,47	1.024,32			8.278,79	2806
ago/06 Total							**8.278,79**	
set/06	2100		30,00	1.458,29			1.488,29	2826
set/06 Total							**1.488,29**	
out/06	2100		30,00	1.405,38			1.435,38	2849
out/06 Total							**1.435,38**	
nov/06	2100		30,00	1.497,89			1.527,89	2868
nov/06 Total							**1.527,89**	
dez/06	2100		30,00	1.332,63			1.362,63	2901
dez/06 Total							**1.362,63**	
13/2006	2100		30,00	1.169,14			1.199,14	2929
13/2006 Total							**1.199,14**	

Observo que o lançamento fiscal foi efetuado apenas em relação aos valores não declarados em GFIP, nos termos do art. 37 da Lei nº 8.212/91, por isso, apesar de as GPS das competências 01/2005, 11/2005, 13/2006 não estarem listadas no RDA, elas se referem a recolhimentos de contribuições previdenciárias declaradas em GFIP (e-fls. 2429/2430, 2681/2682, 2929/2934), e só a eles poderiam ter sido apropriadas, portanto, mesmo que viessem a compor o RDA não refletiriam no valor do débito apurado nessas competências.

A apropriação de GPS que aparece no RADA (relativo ao levantamento "DAG - SAL DECLARADOS EM GFIP") é um batimento entre o valor declarado em GFIP e o recolhido em GPS, como forma de verificar se existem sobras de recolhimento que pudessem ser aproveitadas a levantamentos de remunerações não declaradas, o que não ocorreria no caso dessas três competências, conforme e-fls. 2429/2430, 2681/2682, 2929/2934.

Com relação à MATRÍCULA CEI 50.020.77490/74, ao contrário do que afirma a recorrente, não se verifica discrepância entre o extrato de contribuições (e-fls. 2950) e os valores constantes no RDA (e-fls. 54). Por seu turno, as retenções declaradas em GFIP também constam no RDA (e-fls. 33), que aparecem apropriadas aos valores declarados em GFIP (e-fls. 78/81).

Por tudo isso, a planilha apresentada pela recorrente às e-fls. 5821/5822 discrepa da realidade dos documentos constantes nos autos.

Ausência de detalhamento das origens das bases de cálculo do item "CON - SALÁRIOS ADMINISTRATIVOS"

A recorrente alega que a fiscalização não discriminou as divergências relativas ao estabelecimento 08.323.347/0001-87, a que se refere o levantamento "CON SALÁRIOS ADMINISTRATIVOS", para as competências 01/2005, 09/2005, 10/2005, 11/2005, 12/2005, 01/2006, 02/2006, 03/2006. Afirma que a autoridade recorrente entendeu que tal discriminação foi feita pela auditoria em diligência, da qual a recorrente foi cientificada, mas não se pronunciou. Alega que não teria como se pronunciar porque os livros Diário e Razão estavam de posse da fiscalização, o que impossibilitou seu direito à ampla defesa.

Não assiste razão à recorrente. Por meio do Termo de Intimação Fiscal nº 03, recebido em 23/03/2009 (e-fls. 140), a auditoria solicita que a recorrente justifique as "*divergências entre as GFIP e os lançamentos contábeis indicados nas planilhas anexas*", e logo às e-fls. 143 consta o Anexo *"Justificar as diferenças verificadas entre os valores contabilizados e os informados na GFIP - Salários Administrativos"*, em que estão relacionados, por competência, os valores de salários administrativos e o valor declarado em GFIP. Novamente às e-fls. 368, o Auditor Fiscal discrimina esses valores, acrescentando parte relativa à alimentação.

A alegação da empresa de que não se pronunciou sobre o resultado da diligência porque os livros Diário e Razão estavam com a fiscalização, não tem fundamento, visto que a ela é facultado pedir cópia de todo o processo, nos termos dos §§ 2º e 3º do art. 146 do Decreto nº 7.574/2001.

Além disso, esses livros são elaborados pela empresa com base em seus próprios documentos, o que torna sem propósito dizer que não poderia recorrer porque não dispunha deles, sem considerar que, conforme consta às e-fls. 3302/5591, tais livros são resultado de escrita digital, sendo razoável que a empresa tenha esses dados em sistema, seja na própria empresa ou em escritório responsável por sua contabilidade, e possivelmente acessível a ela. Portanto, sem sentido essa alegação.

Da falta de apropriação de INSS retido pelas fontes pagadoras

A recorrente arrazoa que os valores retidos sobre as notas fiscais de prestação de serviços, referente às obras abaixo listadas não foram apropriados no lançamento fiscal:

50.020.77490/74 - RJ 035	CONCESSIONARIA DA RODOVIA PRESIDENTE DUTRA S/A
50.020.37627/79 - RJ 034	CONCESSIONARIA DA RODOVIA PRESIDENTE DUTRA S/A
50.019.58931/76 - RJ 033	CONCESSIONARIA DA RODOVIA PRESIDENTE DUTRA S/A
50.023.58653/78 - RN 244	TRIBUNAL REGIONAL ELEITORAL DO RN - TRE
50.016.95806/75 - PB 006	SUPLAN - SUPERINTENDÊNCIAS DE OBRAS DO PLANO DE DESENVOLVIMENTO DO ESTADO - PARAÍBA
50.023.40802/70 - RN 243	CIA DE AGUAS E ESGOTOS DO RIO GRANDE DO NORTE - CAERN

Para análise desse argumento, oportuno transcrever os dispositivos legais e normativos que tratam da retenção sobre notas fiscais, faturas e recibos por serviços prestados mediante cessão de mão-de-obra:

> *Lei nº 8.212/91*
>
> *Art. 31. A empresa contratante de serviços executados mediante cessão de mão de obra, inclusive em regime de trabalho temporário, deverá reter 11% (onze por cento) do valor bruto da nota fiscal ou fatura de prestação de serviços e recolher, em nome da empresa cedente da mão de obra, a importância retida até o dia 20 (vinte) do mês subsequente ao da emissão da respectiva nota fiscal ou fatura, ou até o dia útil imediatamente anterior se não houver expediente bancário naquele dia, observado o disposto no § 5ºdo art. 33 desta Lei.(Redação dada pela Lei nº 11.933, de 2009).(Produção de efeitos).*
>
> *§1ºO valor retido de que trata o caput, que deverá ser destacado na nota fiscal ou fatura de prestação de serviços, será compensado pelo respectivo estabelecimento da empresa cedente da mão-de-obra, quando do recolhimento das contribuições destinadas à Seguridade Social devidas sobre a folha de pagamento dos segurados a seu serviço.(Redação dada pela Lei nº 9.711, de 1998).*
>
> *§2ºNa impossibilidade de haver compensação integral na forma do parágrafo anterior, o saldo remanescente será objeto de restituição.(Redação dada pela Lei nº 9.711, de 1998).* (Grifei)
>
> *Decreto nº 3.048/99*
>
> *Art.219.A empresa contratante de serviços executados mediante cessão ou empreitada de mão-de-obra, inclusive em regime de trabalho temporário, deverá reter onze por cento do valor bruto da nota fiscal, fatura ou recibo de prestação de serviços e recolher a importância retida em nome da empresa contratada, observado o disposto no § 5ºdo art. 216.(Redação dada pelo Decreto nº 4.729, de 2003)*
>
> *[...]*
>
> *§4ºO valor retido de que trata este artigo deverá ser destacado na nota fiscal, fatura ou recibo de prestação de serviços, sendo compensado pelo respectivo estabelecimento da empresa contratada quando do recolhimento das contribuições destinadas à seguridade social devidas sobre a folha de pagamento dos segurados.*
>
> *§5ºO contratado deverá elaborar folha de pagamento e Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e*

Informações à Previdência Social distintas para cada estabelecimento ou obra de construção civil da empresa contratante do serviço.

§6ºA empresa contratante do serviço deverá manter em boa guarda, em ordem cronológica e por contratada, as correspondentes notas fiscais, faturas ou recibos de prestação de serviços, Guias da Previdência Social e Guias de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social com comprovante de entrega.

§7ºNa contratação de serviços em que a contratada se obriga a fornecer material ou dispor de equipamentos, fica facultada ao contratado a discriminação, na nota fiscal, fatura ou recibo, do valor correspondente ao material ou equipamentos, que será excluído da retenção, desde que contratualmente previsto e devidamente comprovado.

§8ºCabe ao Instituto Nacional do Seguro Social normatizar a forma de apuração e o limite mínimo do valor do serviço contido no total da nota fiscal, fatura ou recibo, quando, na hipótese do parágrafo anterior, não houver previsão contratual dos valores correspondentes a material ou a equipamentos.

*§9ºNa impossibilidade de haver compensação integral na própria competência, o saldo remanescente poderá ser compensado nas competências subseqüentes, inclusive na relativa à gratificação natalina**,** ou ser objeto de restituição, não sujeitas ao disposto no § 3ºdo art. 247.(Redação dada pelo Decreto nº 4.729, de 2003)*

§10. Para fins de recolhimento e de compensação da importância retida, será considerada como competência aquela a que corresponder à data da emissão da nota fiscal, fatura ou recibo.

§11. As importâncias retidas não podem ser compensadas com contribuições arrecadadas pelo Instituto Nacional do Seguro Social para outras entidades.

IN SRP nº 3, de 14/07/2005

Art. 192. Compensação é o procedimento facultativo pelo qual o sujeito passivo se ressarce de valores pagos indevidamente, deduzindo-os das contribuições devidas à Previdência Social.

Art. 193. Caso haja pagamento de valores indevidos à Previdência Social, de atualização monetária, de multa ou de juros de mora, é facultado ao sujeito passivo optar pela compensação ou pela formalização do pedido de restituição na forma da Seção II deste Capítulo, observadas, quanto à compensação, as seguintes condições:

I - a compensação deverá ser realizada com contribuições sociais arrecadadas pela SRP para a Previdência Social, excluídas as destinadas para outras entidades ou fundos;

II - o sujeito passivo deverá estar em situação regular, considerando todos os seus estabelecimentos e obras de construção civil, em relação às contribuições objeto de Notificação Fiscal de Lançamento de Débito - NFLD e débito decorrente de Auto de Infração - AI, cuja exigibilidade não esteja suspensa, de Lançamento de Débito Confessado - LDC, de Lançamento de Débito Confessado em GFIP - LDCG, de Débito Confessado em GFIP - DCG;

III - o sujeito passivo deverá estar em dia com as parcelas relativas ao acordo de parcelamento de contribuições objeto dos lançamentos de que trata o inciso II, considerados todos os seus estabelecimentos e obras de construção civil;

IV - somente é permitida a compensação de valores que não tenham sido alcançados pela prescrição, conforme disposto nos arts. 218 e 219;

V - a compensação somente poderá ser realizada em recolhimento de importância correspondente a períodos subseqüentes àqueles a que se referem os valores pagos indevidamente.

§ 1º O crédito decorrente de pagamento ou de recolhimento indevido poderá ser utilizado entre os estabelecimentos da empresa, exceto obras de construção civil, para compensação com contribuições sociais previdenciárias devidas, desde que a compensação seja declarada em GFIP.

§ 2º Caso haja recolhimento indevido, comprovado mediante documento de arrecadação identificado com a matrícula CEI de obra de construção civil de responsabilidade de pessoa jurídica, relativo à obra sem atividade, ou seja, para a qual tenha sido entregue GFIP sem movimento ou que tenha sido encerrada, a compensação poderá ser realizada em documento de arrecadação identificado com o CNPJ do estabelecimento responsável pelo faturamento da obra.

§ 3º A empresa, o equiparado na forma do § 4º do art. 3º, e o empregador doméstico, poderão efetuar a compensação de valor descontado indevidamente de sujeito passivo e efetivamente recolhido, desde que seja precedida do ressarcimento ao sujeito passivo.

§ 4º É vedada a compensação em documento de arrecadação previdenciária de valor recolhido indevidamente para outro órgão da Administração Pública, ainda que se refira a contribuições devidas à Previdência Social, mesmo aquelas decorrentes da opção pelo SIMPLES.

Art. 194. A compensação, observada a prescrição estabelecida no art. 218, não deverá ser superior a trinta por cento do valor das contribuições devidas à Previdência Social, em cada competência, independentemente da data do recolhimento, e de acordo com as seguintes disposições:

> *[...]*
>
> *§ 1º O saldo remanescente em favor do sujeito passivo poderá ser compensado nas competências subseqüentes, devendo ser obedecidas as mesmas condições estabelecidas neste artigo e no art. 193.*
>
> *§ 2º O valor total a ser compensado deverá ser informado na GFIP, na competência de sua efetivação, conforme previsto no Manual da GFIP.*
>
> *Art. 195. No documento de arrecadação relativo ao pagamento das contribuições incidentes sobre o décimo-terceiro salário poderão ser compensadas importâncias que a empresa tenha recolhido indevidamente, observado o limite de trinta por cento do total do valor devido à Previdência Social nesta competência.* (Grifei).

Sobre esse questionamento, a auditoria fiscal já havia se pronunciado no resultado de diligência (e-fls. 368):

> *Esclarecimentos da auditoria:*
>
> *Os créditos relacionados no RAD correspondem aos códigos de recolhimento;*
>
> *2100 - Código da GPS Empresas em geral CNPJ*
>
> *2208 - Código da GPS Empresas em geral CEI*
>
> *Créditos - créditos por retenção na prestação de serviços- Deixamos de considerar todos os créditos - campo compensação da GFIP, porque ao fazer o batimento entre os valores informados na GFIP e os valores retidos nas notas fiscais emitidas pela Construtora A Gaspar S A foi detectada diferença entre os mesmos.*
>
> *Intimada através dos Termos de Intimação no. 10 (fl 42), 11(fl. 44) , 12 (fl. 58) - processo 16707.006588/2009-34 a apresentar os elementos ali indicados e necessários à comprovação da origem da compensação, não houve a apresentação, o que impossibilitou a consideração do crédito pretendido, fato citado no relatório fiscal fl. 122 processo 16707.006588/2009-34*

Conforme se observa do trecho acima, o Auditor Fiscal incluiu como créditos apenas os valores de retenção que foram declarados em GFIP, desconsiderando os valores destacados na nota fiscal por divergirem dos informados em GFIP. Nesse sentido, analisando a planilha às e-fls. 125, as notas fiscais acostadas à impugnação e os valores de créditos no RDA, confirmei a existência de divergências, por Matrícula CEI.

***Matrícula CEI nº* 50.020.77490/74**

As GPS de retenção apresentadas pela recorrente (e-fls. 3069/3099) foram recolhidas no CNPJ matriz, e englobam valores de retenção das obras RJ 033 e RJ 034. As retenções que foram informadas em GFIP foram consideradas pela Auditoria. Entretanto, em relação às competências 02/2006, 06/2006 e 10/2006, apesar de não aparecerem no RDA, por

terem sido declaradas em GFIP já foram apropriadas nesse documento, não cabendo apropriação ao presente lançamento por este se referir apenas a remunerações não declaradas. Em relação a 11/2006 a recorrente declarou R$ 12.904,22 de retenção, mas só conseguiu comprovar R$ 9.919,95; como o valor foi apropriado a maior, só restaria glosar a diferença. A falta de declaração em GFIP do **total** da retenção sobre as notas fiscais, impediu a compensação pelo valor total.

Retenção					
Competência	**Tomador**	**Valor informado em GFIP**	**Valor compensado/abatido em GFIP**	**Retenção NF (acostada à impugnação)**	**Crédito no RDA**
dez/05	50.020.774.907-4	2.777,28	2.777,28	6.204,11	2.777,28
jan/06	50.020.774.907-4	4.922,67	4.922,67	5.428,53	4.922,67
fev/06	50.020.774.907-4	10.711,52	10.711,52	12.456,30	
mar/06	50.020.774.907-4	16.062,00	16.062,00	16.062,00	16.062,00
abr/06	50.020.774.907-4	15.499,10	15.499,10	15.499,10	15.499,10
mai/06	50.020.774.907-4	12.011,15	12.011,15	12.035,57	12.011,15
jun/06	50.020.774.907-4	22.459,38	22.459,38	35.820,48	
jul/06	50.020.774.907-4	20.468,50	20.468,50	11.529,79	11.529,79
ago/06	50.020.774.907-4	24.128,68	24.128,68	17.143,70	17.143,70
set/06	50.020.774.907-4	15.903,23	15.903,23	31.798,82	15.903,23
out/06	50.020.774.907-4	17.397,41	17.397,41	26.258,45	
nov/06	50.020.774.907-4	12.904,22	12.904,22	9.919,95	
dez/06	50.020.774.907-4	2.671,51	2.671,51		
13/2006	50.020.774.907-4	1.060,72	1.060,72		

***Matrícula CEI nº* 50.020.37627/79**

Com relação à obra 50.020.37627/79 - RJ 034, as GPS apresentadas pela recorrente (e-fls. 3061/3088) foram pagas no CNPJ matriz, e englobam valores de retenção das obras RJ 033 e RJ 034. As retenções que foram informadas em GFIP foram consideradas pela Auditoria. Entretanto, em relação à competência 11/2005, apesar de não aparecerem no RDA, por terem sido declaradas em GFIP já foram apropriadas nesse documento, não cabendo apropriação ao presente lançamento por este se referir apenas a remunerações não declaradas. A falta de declaração em GFIP do **total** da retenção sobre as notas fiscais, impediu a compensação pelo valor total.

Retenção					
Competência	**Tomador**	**Valor informado em GFIP**	**Valor compensado/abatido em GFIP**	**Retenção NF (acostada à impugnação)**	**Crédito no RDA**
nov/05	50.020.376.277-9	1.987,69	1.987,69	2.054,47	
dez/05	50.020.376.277-9	9.480,95	9.480,95	11.281,80	9.480,95
jan/06	50.020.376.277-9	3.643,47	3.643,47	3.643,47	3.643,47
fev/06	50.020.376.277-9	2.673,63	2.673,63	2.673,63	2.673,63
mar/06	50.020.376.277-9	6.368,39	6.368,39	7.299,25	6.368,39
abr/06	50.020.376.277-9	9.832,78	9.832,78	13.034,23	9.832,78
mai/06	50.020.376.277-9	16.917,79	16.917,79	25.768,08	16.917,79
jun/06	50.020.376.277-9	3.105,27	3.105,27		3.105,27
jul/06	50.020.376.277-9			4.791,20	0,00

***Matrícula CEI nº* 50.019.58931/76**

Com relação à obra 50.019.58931/76 - RJ 033, as GPS apresentadas pela recorrente (e-fls. 3057/3084) foram pagas no CNPJ matriz, e englobam valores de retenção das obras RJ 033 e RJ 034. As retenções que foram informadas em GFIP foram consideradas pela Auditoria. Entretanto, em relação à competência 11/2005, apesar de não aparecer no RDA, por

ter sido declarada em GFIP já foi apropriada nesse documento, não cabendo apropriação ao presente lançamento por este se referir apenas a remunerações não declaradas. A falta de declaração em GFIP do **total** da retenção sobre as notas fiscais, impediu a compensação pelo valor total.

Retenção					
Competência	**Tomador**	**Valor informado em GFIP**	**Valor compensado/abatido em GFIP**	**Retenção NF (acostada à impugnação)**	**Crédito no RDA**
set/05	50.019.589.317-6	960,7	960,7	6.226,44	960,7
out/05	50.019.589.317-6	6.474,94	6.474,94	11.512,08	6.474,94
nov/05	50.019.589.317-6	10.483,47	10.483,47	10.942,77	
dez/05	50.019.589.317-6	15.288,95	15.288,95	16.895,93	15.288,95
jan/06	50.019.589.317-6	19.309,13	19.309,13	19.538,54	19.309,13
fev/06	50.019.589.317-6	15.432,08	15.432,08	15.432,08	15.432,08
mar/06	50.019.589.317-6	9.501,34	9.501,34	9.808,93	9.501,34
abr/06	50.019.589.317-6	9.274,56	9.274,56	9.907,23	9.274,56
mai/06	50.019.589.317-6	1.572,47	1.572,47	1.572,47	1.572,47

Com relação à alegação da recorrente quanto à inexistência da nota fiscal emitida em 10/2006, o Auditor Fiscal já havia respondido no resultado da diligência fiscal:

> *Argumentação do contribuinte.*
>
> *'em relação ao CEI 50.01958931/76. na competência 10/2006. teria havido lançamento com base de calculo no valor de RS 95.485,28, contudo, não existiria nota fiscal emitida nesta competência relativa a esta obra.*
>
> *Esclarecimentos da auditoria:*
>
> *Para a competência 10/2006 houve a prestação de serviços para a Concessionária da Rodovia Presidente Dutra com a emissão da nota fiscal número 001786 no valor de R$ 530.473,75 .*

Realmente, não há como acolher a alegação da recorrente, considerando que a nota fiscal nº 1786, no valor de R$ 530.473,75, foi emitida em 19/10/2006 (e-fls. 2948).

Matrícula CEI nº 50.023.58653/78

Com relação à obra 50.023.58653/78 - RN 244, as GPS apresentadas pela recorrente (e-fls. 3109/3111) foram pagas no CNPJ Matriz. As retenções que foram informadas em GFIP foram consideradas pela Auditoria. Observa-se que as retenções declaradas em GFIP já foram apropriadas nesse documento, não cabendo apropriação ao presente lançamento por este se referir apenas a remunerações não declaradas. A falta de declaração em GFIP do **total** da retenção sobre as notas fiscais, impediu a compensação pelo valor total.

Retenção					
Competência	**Tomador**	**Valor informado em GFIP**	**Valor compensado/abatido em GFIP**	**Retenção NF (acostada à impugnação)**	**Crédito no RDA**
ago/06	50.023.586.537-8	58,41	58,41	4.259,26	58,41
set/06	50.023.586.537-8	1.232,03	1.232,03	8.640,52	1.232,03
out/06	50.023.586.537-8	2.543,32	2.543,32	19.664,57	2.543,32
nov/06	50.023.586.537-8	3.278,44	3.278,44	19.931,09	3.278,44

dez/06	50.023.586.537-8	4.798,80	4.798,80	10.397,81	4.798,80
13/2006	50.023.586.537-8	1.580,95	1.580,95		1.580,95

Com relação ao valor de R$ 370,51, referente ao 13º Salário da obra 50.023.58653/78, a auditoria também já havia se pronunciado no resultado da diligência:

> *Argumentação do contribuinte:*
>
> *"em relação aos CEI 50.02358653/78, 50.01695806/75, não teriam sido computados os recolhimentos referentes ao décimo terceiro salário*
>
> *Esclarecimentos da auditoria:*
>
> *Para o CEI 5002358653/78 houve a dedução do décimo-terceiro salário conforme demonstrativo.*
>
> *[...]*

RN 244							
N FISCAL	*COMP*	*VRDANF*	*%*	*MÃO DE OBRA*	*REMUNERAÇÃO DEDUZIDA*	*DIFERENÇA*	*CEI DA OBRA*
	200607			*0,00*	*746,93*		*500235865378*
001761	*200603*	*110.629,98*	*20*	*22.126.00*	*3.472,82*	*17.906,25*	*500235865378*
001784	*200610*	*510.768,04*	*20*	*102.153.61*	*9.153,83*	*92.999,78*	*500235865378*
001773	*200609*	*224.429,21*	*20*	*44.885.84*	*5.199,12*	*39.686.72*	*500235865378*
001790	*200611*	*517.690,70*	*20*	*103.538,14*	*10.979,33*	*92.558,81*	*500235865378*
001795	*200612*	*270.073,10*	*20*	*54.014,62*	*17.405,10*		*500235865378*
	200613				*3.868,19*	*32.741,33*	

Analisando o relatório de lançamento (e-fls. 92/106), verifico que não houve apuração para a competência 13/2006 (e-fls. 28), razão pela qual não aparece a apropriação para a respectiva competência da GPS citada pela recorrente.

***Matrícula CEI nº* 50.016.95806/75**

A recorrente não informou em GFIP as retenções sofridas nas notas fiscais de prestação de serviços, o que impediu a compensação pelo valor total.

Retenção					
Competência	**Tomador**	**Valor informado em GFIP**	**Valor compensado/abatido em GFIP**	**Retenção NF (acostada à impugnação)**	**Crédito no RDA**
abr/05	50.016.958.067-5			2.808,88	
mai/05	50.016.958.067-5			6.487,80	
mar/06	50.016.958.067-5			36.550,44	
abr/06	50.016.958.067-5			3.223,80	
out/06	50.016.958.067-5			13.387,23	
ago/06	50.023.408.027-0			11.930,13	

Com relação ao valor de R$ 370,51, referente ao 13º Salário da obra 50.016.95806/75, a auditoria também já havia se pronunciado no resultado da diligência:

> *Argumentação do contribuinte:*
>
> *"em relação aos CEI 50.02358653/78, 50.01695806/75, não teriam sido computados os recolhimentos referentes ao décimo terceiro salário*
>
> *Esclarecimentos da auditoria:*

[...]

Para o CEI 5001695806/75, não houve emissão de nota fiscal em dezembro/2010.

Analisando os documentos acostados aos autos pela recorrente, não consta esse valor no extrato da obra (e-fls. 3118), por isso, não aparece a apropriação para a respectiva competência da GPS citada pela recorrente Além disso, analisando o relatório de lançamento (e-fls. 92/106), verifico que não houve apuração para a competência 13/2006 (e-fls. 21/22).

***Matrícula CEI nº* 50.023.40802/70**

Com relação à obra 50.023.40802/70 - RN 243, as retenções que foram informadas em GFIP foram consideradas pela Auditoria. Observa-se que as retenções declaradas em GFIP já foram apropriadas nesse documento, não cabendo apropriação ao presente lançamento por este se referir apenas a remunerações não declaradas. A falta de declaração em GFIP do **total** da retenção sobre as notas fiscais, impediu a compensação pelo valor total:

Retenção					
Competência	**Tomador**	**Valor informado em GFIP**	**Valor compensado/abatido em GFIP**	**Retenção NF (acostada à impugnação)**	**Crédito no RDA**
ago/06	50.023.408.027-0			11.930,13	
set/06	50.023.408.027-0	899,95	899,95	9.767,1	899,95
out/06	50.023.408.027-0	1.688,72	1.688,72	9.767,10	1.688,72
nov/06	50.023.408.027-0	1.138,05	1.138,05	21.697,23	1.138,05
dez/06	50.023.408.027-0	1.308,46	1.308,46		1.308,46
13/2006	50.023.408.027-0	371,31	371,31		371,31

Quanto às GPS no código 2208, nos valores de R$ 820,61; R$ 380,61; R$ 283,29 e R$ 39,37, que a recorrente diz não terem sido consideradas pelo Auditor Fiscal, analisando o relatório de lançamento (e-fls. 92/106), verifico que não houve apuração para as competências desses valores (e-fls. 27/28), razão pela qual não aparecem as respectivas apropriações citadas pela recorrente:

CEI	cod	comp	Dt pagto	inss	terceiros	total	e-fls.
50.023.40802/70	2208	jul/06	02/08/2006	676,59	144,02	820,61	3156
50.023.40802/70	2208	out/06	03/11/2006	30,00	350,61	380,61	3161
50.023.40802/70	2208	dez/06	01/01/2007	30,00	253,29	283,29	3164
50.023.40802/70	2208	13/2006	20/12/2006	33,11	6,26	39,37	3165

Diante de todo o exposto, considero correta a atuação da auditoria, pois os valores retidos sobre notas fiscais de prestação de serviço podem ser compensados com as contribuições previdenciárias devidas no mês de emissão da nota fiscal, desde que declarados em GFIP, conforme legislação e atos normativos acima transcritos. Ademais, a compensação tem procedimento próprio, e a fase do contencioso não é sede adequada para que ela seja efetuada.

Da falta de apropriação de INSS referente ao estabelecimento 50.016.93906/71 - Obra SE-001

Em relação à obra CEI 50.016.93906/71 - OBRA SE-001, a recorrente alega que a fiscalização deixou de efetuar a apropriação das GPS do período de 01/2005 a 07/2005,

entretanto, as GPS no código 2208 acostadas aos autos pela recorrente (e-fls. 3220/3226) já constam no RDA (e-fls. 47). Há que se observar que as GPS apresentadas cód 2208 são apropriadas aos valores declarados em GFIP, conforme esclarecido em tópico anterior.

Da falta de apropriação de INSS referente ao estabelecimento 50.019.64708/77 - Obra PR-033

Em relação à obra CEI 50.019.64708/77 - Obra PR-033, a recorrente alega que a fiscalização deixou de efetuar a apropriação das GPS do período de 01/2005 a 07/2005, entretanto, as GPS no código 2208 constantes no extrato (e-fls. 765) já constam no RDA (e-fls. 51). Além disso, analisando o relatório de lançamento (e-fls. 92/106), verifico que não houve apuração para as competências desses valores (e-fls. 24), razão pela qual não aparecem as respectivas apropriações citadas pela recorrente.

Quanto à alegação da empresa de que a auditoria incluiu os seguintes valores na MATRÍCULA CEI 50.019.64708/77, na competência 12/2005: R$ 87.831,17; R$ 187.506,70; R$ 116.096,94; R$ 123.512,15; R$ 129.495,20, o Auditor Fiscal já havia se pronunciado no resultado da diligência (e-fls. 370) da seguinte forma:

> *Argumentação do contribuinte:*
>
> *"teriam sido incluídos, indevidamente, na competência 12/2005, relativamente ao CEI 50.01964708/77 (obra PR — 033), as quantias de R$ 87.831.17; R$ 187.506,70, R$ 116.096,94; R$ 123 512,15. e R$ 129 495,20, os quais se referem a obra PR — 032"*
>
> *Esclarecimentos da auditoria:*
>
> *Durante a auditoria o contribuinte informou que as obras PR 033 e PR 032 são um só contrato, sendo utilizadas dois códigos para efeito de controle de custos.*
>
> *Caso a informação prestada durante a auditoria não seja procedente, deverá o sujeito passivo, informar qual é a matrícula da obra denominada PR 033 e a matrícula da obra PR 032.*

Assim, considerando que a recorrente apenas alegou, sem informar a que matrícula CEI correspondem os lançamentos, sobre os quais se insurge, não há como acatar seu arrazoado.

Acrescento que, os valores retidos pela recorrente sobre as notas fiscais de serviços prestados por subempreiteiros devem ser discriminados na nota fiscal para fins de dedução do valor da retenção sofrida, e desde que efetivamente recolhidos os valores retidos. Nas notas fiscais acostadas à impugnação não há qualquer informação sobre a dedução desses valores. Porém, uma vez que o Auditor Fiscal lançou como crédito o valor retido informado em GFIP pela recorrente, sem essa dedução, não cabe atribuir o valor retido nas subempreiteiras como crédito da recorrente.

Da glosa da compensação de créditos de INSS

A recorrente alega que não pode ser penalizada por erro de recolhimento do órgão pagador. Ocorre que a recorrente não apresentou provas da correta compensação efetuada na GFIP, considerando que os valores constantes na memória de cálculo das compensações apresentados pela recorrente, assim como, os destaques da retenção nas notas fiscais divergem dos valores declarados em GFIP, razão que levou à glosa das compensações

efetuadas (e-fls. 125/126). Analisando os documentos acostadas à impugnação, a recorrente apresentou as notas fiscais relativas às obras abaixo, não devendo se confirmar a glosa nas competências abaixo listadas:

Retenção					
Competência	**Tomador**	**Valor informado em GFIP**	**Valor compensado/abatido em GFIP**	**Retenção NF (acostada à impugnação)**	**Crédito no RDA**
nov/05	50.019.589.317-6	10.483,47	10.483,47	10.942,77	
nov/05	50.020.376.277-9	1.987,69	1.987,69	2.054,47	
fev/06	50.020.774.907-4	10.711,52	10.711,52	12.456,30	
jun/06	50.020.774.907-4	22.459,38	22.459,38	35.820,48	

Em relação à demais obras e competências, nada alega a respeito, e não comprova especificamente que os valores de compensação declarados em GFIP estão corretos. Portanto, devem ser mantidas as glosas relativas a elas.

Do lançamento relativo aos estabelecimentos 70001.25497/70 e 70001.25522/75

A recorrente informa estar impossibilitada de apresentar defesa em relação aos lançamentos dessas obras, por não terem sido evidenciados os dados mínimos para conhecimento claro das bases de cálculo.

Não assiste razão à recorrente. Conforme visto, por meio de diligência o Auditor Fiscal respondeu a vários questionamentos feitos pela recorrente em sua peça impugnatória, em que consta às e-fls. 356/365 relação das notas fiscais utilizadas, com respectivos percentuais considerados para o lançamento, sendo que às e-fls. 364/365 está discriminado o cálculo que deu origem ao lançamento das obras Matrícula CEI nº 70001.25497/70 e 70001.25522/75, conforme abaixo:

CÁLCULO DA MOD SOBRE NOTAS FISCAIS MENOS SAL DA GRIP

NF	DATA	VALOR DA NF	PERCENTUAL APLICADO SOBRE O VALOR DA NOTA FISCAL	MOD - VALOR DA MÃO DE OBRA APURADA COM BASE NAS NOTAS FICAIS	SALÁRIO DO PESSOAL VINCULADO A OBRA DECLARADO NA GFIP	DIFERENÇAS	MATRÍCULA CEI	OBRA

[...]

BA 06

001754	200607	517.456,14	18	93.142,11		93.142,11	700012552275	BA-06
001742	200605	933.427,16	18	168.016,89		168.016,89	700012552275	BA-06
001764	200608	563.162,89	18	101.369,32		101.369,32	700012552275	BA-06
001728	200602	304.585,39	18	54.825,37		54.825,37	700012552275	BA-06
001711	200512	233.437,58	18	42.018,76		42.018,76	700012552275	BA-06
001717	200512	279.402,25	18	50.292,41		50.292,41	700012552275	BA-06
001793	200612	44.098,08	18	7.937,65		7.937,65	700012552275	DEMOLIÃO
001796	200612	190.291,01	18	34.252,38		34.252,38	700012552275	MS-01

SC 011

CÁLCULO DA MOD SOBRE NOTAS FISCAIS MENOS SAL DA GRIP

NF	DATA	VALOR DA NF	PERCENTUAL APLICADO SOBRE O VALOR DA NOTA FISCAL	MOD -VALOR DA MÃO DE OBRA APURADA COM BASE NAS NOTAS FICAIS	SALÁRIO DO PESSOAL VINCULADO A OBRA DECLARADO NA GFIP	DIFERENÇAS	MATRÍCULA CEI	OBRA
001768	200609	1.174.873,46	18	211.477,22		211.477,22	700012549770	SC-011
001779	200610	548.353,16	18	98.703,57		98.703,57	700012549770	SC-011
001794	200612	73.404,68	18	13.212,84		13.212,84	700012549770	SC-011
001777	200609	768.750,63	18	138.375,11		138.375,11	700012549770	SC-011
001787	200610	351.907,74	18	63.343,39		63.343,39	700012549770	SC-011
001778	200609	740.529,06	18	133.295,23		133.295,23	700012549770	SC-011
001788	200610	340.458,78	18	61.282,58		61.282,58	700012549770	SC-011

Os dados constantes na planilha acima estão exatamente consistentes com os valores lançados pela fiscalização, apresentados no relatório DD - Discriminativo do Débito (e-fls. 29/30).

Além disso, a relação de notas fiscais utilizadas pela fiscalização já constavam como anexo do Relatório Fiscal (e-fls. 234), em que o Auditor Fiscal apresentou a metodologia do cálculo efetuado para o lançamento (e-fls. 130):

> *DA AFERIÇÃO DA REMUNERAÇÃO DA MÃO DE OBRA*
>
> *1. Considerando que a contabilidade apresentada pelo sujeito passivo deixou de atender aos princípios contábeis , o valor da mão-de-obra foi apurada pelo método do arbitramento, com base no artigo 33, parágrafo 6º. da Lei no. 8.212., de 24/07/1991.*
>
> *2. Da análise da documentação apresentada pela empresa (Contratos, Notas Fiscais e Medições de Serviços) observa-se à previsão contratual de fornecimento de material e equipamentos, contudo não existe, nem nos contratos e tampouco nas notas fiscais e medições, discriminação clara dos valores desses itens.*
>
> *3. Sendo assim, o valor da remuneração da mão de obra utilizada foi calculada, com base na aplicação dos critérios estabelecidos nos Art 600 e seguintes da IN nº SRP 03/2005, conforme abaixo:*
>
> *• Aplicação do percentual de 50% sobre o valor bruto da Nota Fiscal para fins de aferição do valor dos serviços embutidos na prestação do serviço; Na prestação dos serviços de construção civil abaixo relacionados, havendo ou não previsão contratual de utilização de equipamento próprio ou de terceiros, o valor da remuneração da mão-de-obra utilizada na execução dos serviços não poderá ser inferior ao percentual, respectivamente estabelecido para cada um desses serviços, aplicado sobre o valor bruto da nota fiscal, fatura ou recibo de prestação de serviços.*
>
> *I - pavimentação asfáltica: quatro por cento;*
>
> *II - terraplenagem, aterro sanitário e dragagem: seis por cento;*
>
> *III - obras de arte (pontes ou viadutos): dezoito por cento;*
>
> *IV - drenagem: vinte por cento;*
>
> *V - demais serviços realizados com a utilização de equipamentos, exceto manuais, desde que inerentes à prestação dos serviços: quatorze por cento.*
>
> *4. As bases de cálculo, (valores da remuneração da mão de obra aferidas conforme itens acima), as contribuições apuradas, alíquotas e deduções utilizadas e recolhimentos aproveitados, encontram-se devidamente discriminados nos relatórios "Discriminativo do Débito - DD", integrantes da presente notificação.*

Portanto, a recorrente tinha todos os elementos necessários para sua plena defesa, não havendo razão para elaboração de novo demonstrativo, porque o que consta nos autos espelha de onde se originaram os valores efetivamente lançados.

Conclusão

Pelo exposto, voto por conhecer do recurso para, rejeitar as preliminares e, no mérito, dar-lhe provimento parcial para excluir do lançamento os levantamentos "Z3 - TRANSF DO LEV COO - ATE 11/08" (06/2005 a 04/2006); "COO - COOPERATIVA UNIMED" (01/2005 a 12/2006); e GLO - GLOSA DE RETENÇÃO das obras e competências abaixo listadas:

Comp	Matrícula CEI	Valor Glosado a ser excluído
200511	500195893176	10.483,47
200511	500203762779	1.987,69
200602	500207749074	10.711,52'
200606	500207749074	22.459,38

(assinado digitalmente)

Rosy Adriane da Silva Dias.