



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

**Processo n°** 18108.002143/2007-06  
**Recurso n°** 000000 Voluntário  
**Acórdão n°** **2402-002.436 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária**  
**Sessão de** 08 de fevereiro de 2012  
**Matéria** SALÁRIO INDIRETO  
**Recorrente** ITIBRA ENGENHARIA E CONSTRUÇÕES LTDA (ATUAL BRICK CONSTRUÇÕES LTDA)  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

Período de apuração: 01/01/2002 a 31/07/2003

**CONTRIBUIÇÕES APURADAS POR AFERIÇÃO INDIRETA – POSSIBILIDADE – ÔNUS DA PROVA - EMPRESA**

A aferição indireta é procedimento passível de ser utilizado pelo fisco no caso de recusa ou sonegação de qualquer documento ou informação, ou sua apresentação deficiente, ou se a contabilidade da empresa não registrar os reais valores de mão de obra utilizada, cabendo à empresa ou ao segurado o ônus da prova em contrário

**EFEITO SUSPENSIVO**

A contestação do lançamento por meio da apresentação de impugnação que dá início ao contencioso administrativo fiscal, por si só, já suspende a exigibilidade do crédito tributário conforme dispõe o art. 151, inciso III, do Código Tributário Nacional, não havendo necessidade de manifestação expressa a respeito por parte da autoridade administrativa

**DECADÊNCIA - ARTS 45 E 46 LEI N° 8.212/1991 - INCONSTITUCIONALIDADE - STF - SÚMULA VINCULANTE – DOLO – REGRA GERAL – INCISO I ART. 173**

De acordo com a Súmula Vinculante n° 08, do STF, os artigos 45 e 46 da Lei n° 8.212/1991 são inconstitucionais, devendo prevalecer, no que tange à decadência e prescrição, as disposições do Código Tributário Nacional.

No caso de lançamento por homologação, restando caracterizada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação, deixa de ser aplicado o § 4° do art. 150, para a aplicação da regra geral contida no art. 173, inciso I do CTN.

**CERCEAMENTO DE DEFESA – NULIDADE – INOCORRÊNCIA**

Não há que se falar em nulidade por cerceamento de defesa se o Relatório Fiscal e as demais peças dos autos demonstram de forma clara e precisa a origem do lançamento e a fundamentação legal que o ampara

Recurso Voluntário Negado

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso

Júlio César Vieira Gomes – Presidente

Ana Maria Bandeira- Relatora.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Júlio César Vieira Gomes, Ana Maria Bandeira, Igor Araújo Soares, Ronaldo de Lima Macedo, Jhonatas Ribeiro da Silva e Nereu Miguel Ribeiro Domingues.

## Relatório

Trata-se de lançamento de contribuições devidas à Seguridade Social, correspondentes à contribuição dos segurados, da empresa, à destinada ao financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrentes dos riscos ambientais do trabalho, as destinadas a terceiros (Salário-Educação, SESI, SENAI, SEBRAE e INCRA).

Segundo o Relatório Fiscal (fls. 49/63), os fatos geradores das contribuições lançadas são os valores apurados em folhas de pagamento “por fora”, sem registro na Carteira de Trabalho e Previdência Social – CTPS e não declarados em GFIP – Guia de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social.

Nas competências de 11/2002 a 07/2003, os valores lançados foram colhidos em Folhas de Pagamento denominadas "CTI".

Para as competências de 01/2002 a 10/2002, os valores foram resultado da média aritmética dos valores das Folhas de Pagamento "CTI" de 11/2002 a 07/2003.

A auditoria fiscal informa que foram encontrados vários empregados sem registro nas folhas de pagamento “por fora” e cita diversas reclamações trabalhistas em que os empregados pleiteavam o reconhecimento do vínculo empregatício ou as verbas rescisórias sobre os valores pagos por fora.

A auditoria fiscal informa os fundamentos para a aplicação do procedimento de aferição indireta, bem como que elaborou Representação Fiscal para Fins Penais.

A autuada teve ciência do lançamento em 05/11/2007 e apresentou defesa (fls. 272/300) onde alega a ocorrência de irregularidades do lançamento efetuado por arbitramento.

Argumenta que não foram observados os princípios da liquidez e certeza, da reserva legal, prova segura da existência do fato gerador, da tipicidade.

Alega que o lançamento é duvidoso e que a falta de apresentação das folhas de pagamento e documentos como GFIPs e GPSs, ou mesmo a escrituração contábil e fiscal do período fiscalizado, por si só, não autoriza o agente fiscal a utilizar-se da constituição de crédito tributário como instrumento punitivo, transferindo ao contribuinte o ônus da prova, principalmente quando presentes todas as características de excesso no exercício do poder de autuar.

Considera que o trabalho desenvolvido pela auditoria fiscal deveria levar em consideração e, conseqüentemente, reduzir dos montantes por ele apurados, os valores "retidos da", bem como "retidos pela" IMPUGNANTE, com vistas a dar um pouco mais de segurança e certeza para o embasamento do Auto de Infração, destituindo-o das características nítidas de superficialidade que o trabalho apresenta.

Apresenta preliminar de decadência.

Informa que tinha como atividade exclusiva a prestação de serviços de manutenção de redes telefônicas, mediante o fornecimento de mão de obra, em contratos firmados unicamente com as empresas TELESP S/A, BRASIL TELECOM S/A e TELEMAR S/A. Conclui que os dados necessários para a lavratura da NFLD poderiam facilmente ser confrontados e suportados por informações adicionais junto às empresas tomadoras dos serviços, as quais deveriam ser chamadas à responsabilidade com base no instituto da responsabilidade solidária.

Quanto à Representação Fiscal para Fins Penais, alega que seria imprescindível aguardar o julgamento acerca da procedência ou não do presente lançamento.

Solicita que se atribua efeito suspensivo ao recurso.

Pelo Acórdão nº 17-23.940 (fls. 328/335) a 10ª Turma da DRJ/São Paulo II (SP) julgou o lançamento procedente.

Contra tal decisão, a autuada apresentou recurso tempestivo (fls. 348/376) onde efetua a repetição das alegações de defesa.

É o relatório.

## Voto

Conselheira Ana Maria Bandeira, Relatora

O recurso é tempestivo e não há óbice ao seu conhecimento.

A recorrente solicita a aplicação do efeito suspensivo em face da apresentação do presente recurso.

Cumprе informar que a apresentação de defesa e posterior recurso, por si só, já conferem efeito suspensivo ao lançamento nos termos do art. 151, Inciso III, do Código Tributário Nacional, abaixo transcrito.

*Art. 151. Suspendem a exigibilidade do crédito tributário: (...)*

*III - as reclamações e os recursos, nos termos das leis reguladoras do processo tributário administrativo;*

No entanto, o efeito suspensivo relaciona-se à impossibilidade de cobrança do crédito tributário constituído, não impedindo, por outro lado, o seguimento do contencioso administrativo fiscal instaurado com a apresentação de defesa tempestiva.

Requer a recorrente o reconhecimento de que a auditoria fiscal não esgotou as possibilidades para identificar a base tributável partindo para o arbitramento das contribuições previdenciárias.

Conforme deixou claro no Relatório Fiscal, a auditoria fiscal, diante da negativa de apresentação de folhas de pagamentos, guias de recolhimento e GFIPS e Livros Contábeis efetuou o lançamento por meio de aferição indireta considerando os valores apurados nas folhas de pagamento CTI onde constavam valores pagos a empregados sem registro como também valores não registrados na CTPS, ou seja, por fora, a segurados empregados.

Assevere-se que a própria recorrente reconhece que não apresentou os documentos solicitados, inclusive os livros contábeis, porém, considera que tal fato não seria suficiente para ensejar o lançamento por aferição indireta.

Ao contrário do que entende a recorrente, sua conduta está descrita na lei como razão suficiente a autorizar o lançamento por aferição indireta, conforme se verifica no art. 33, § 3º da Lei nº 8.212/1991, na redação vigente à época do lançamento, *in verbis*:

*Art. 33. Ao Instituto Nacional do Seguro Social – INSS compete arrecadar, fiscalizar, lançar e normatizar o recolhimento das contribuições sociais previstas nas alíneas a, b e c do parágrafo único do art. 11, bem como as contribuições incidentes a título de substituição; e à Secretaria da Receita Federal – SRF compete arrecadar, fiscalizar, lançar e normatizar o recolhimento das contribuições sociais previstas nas alíneas d e e do parágrafo único do art. 11, cabendo a ambos os órgãos, na*

*esfera de sua competência, promover a respectiva cobrança e aplicar as sanções previstas legalmente. (Redação dada pela Lei nº 10.256, de 2001). (...)*

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

Portanto, o que se observa é que a auditoria fiscal teve o amparo legal e fático para a realização do procedimento de aferição indireta. Além disso, utilizou critério razoável, qual seja, os valores encontrados nas folhas de pagamentos denominada “CTI” da empresa as quais registravam os valores pagos por fora a segurados empregados, como também os valores pagos a empregados sem registro.

A recorrente solicita o reconhecimento da decadência até a competência 10/2002.

O lançamento em questão foi efetuado com amparo no art. 45 da Lei nº 8.212/1991, que trata da decadência das contribuições previdenciárias da seguinte forma:

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

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

*II - da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, a constituição de crédito anteriormente efetuada.”*

Entretanto, o Supremo Tribunal Federal, ao julgar os Recursos Extraordinários nº 556664, 559882, 559943 e 560626, negou provimento aos mesmos por unanimidade, em decisão plenária que declarou a inconstitucionalidade dos artigos 45 e 46, da Lei n. 8212/91.

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

***Súmula Vinculante 8*** *“São inconstitucionais os parágrafo único do artigo 5º do Decreto-lei 1569/77 e os artigos 45 e 46 da Lei 8.212/91, que tratam de prescrição e decadência de crédito tributário”*

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

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

*nas esferas federal, estadual e municipal, bem como proceder à sua revisão ou cancelamento, na forma estabelecida em lei.*

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

Da análise do caso concreto, verifica-se que o lançamento em tela refere-se a período compreendido entre **01/01/2002 a 31/07/2003** e foi efetuado em **05/11/2007**, data da intimação do sujeito passivo.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

*1. O prazo decadencial para efetuar o lançamento do tributo é, em regra, o do art. 173, I, do CTN, segundo o qual 'o direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados: I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado'.*

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

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

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

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

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

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

*SUSPENSÃO DO PRAZO. IMPOSSIBILIDADE.*

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

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

Omissis.

4. Embargos de divergência providos."

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

No caso em tela, trata-se de situação em que se caracteriza a conduta dolosa da notificada que, efetuou pagamentos por fora a seus empregados, bem como manteve empregados sem registro, fato que se encontra demonstrado pela auditoria fiscal, inclusive com a transcrição de várias reclamatórias trabalhistas onde os reclamantes pleiteavam o reconhecimento do vínculo ou as verbas rescisórias sobre os valores pagos por fora.

Assim, na presença de dolo, fraude ou simulação, deixa de ser aplicado o § 4º do art. 150, para a aplicação da regra geral contida no art. 173, inciso I ambos do CTN.

Tal entendimento pode ser corroborado por julgados deste Conselho, conforme se verifica nos trechos transcritos:

**1º Conselho – 8ª Câmara**  
**Recurso 146870 – Acórdão 108-09631**

*Ementa: Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ Ano-calendário: 1998*

*DECADÊNCIA. Para os tributos lançados por homologação, o início da contagem do prazo decadencial é o da ocorrência do fato gerador, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação, nos termos do § 4º do artigo 150 do CTN. Configurados o dolo, fraude ou simulação, a contagem do prazo decadencial é realizada nos termos do art. 173, inciso I, do CTN*

**1º Conselho – 7ª Câmara**  
**Recurso 152994 – Acórdão 107-09311**

*Ementa: Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário Ano-calendário: 1999, 2000 IRPJ. DECADÊNCIA.. DOLO, FRAUDE OU SIMULAÇÃO.*

*Nos lançamentos por homologação, a contagem do prazo decadencial, de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador, não se aplica aos casos de dolo, fraude ou simulação; nesses casos, a contagem do prazo decadencial segue a regra geral prevista no art. 173, I, do CTN.*

*CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS. DECADÊNCIA. FRAUDE. ART. 173, I, DO CTN. INAPLICABILIDADE DA LEI Nº 8212/91.*

*Em matéria de decadência, inclusive nos casos das contribuições sociais, a norma aplicável é o Código Tributário Nacional. Não pode a lei 8212/91, lei ordinária, veicular norma de decadência, afastando a regra expressa do CTN, formalmente lei complementar.*

**MULTA POR INFRAÇÃO QUALIFICADA.**

*A falta de escrituração de parte expressiva das receitas, reiteradamente, em todos os meses de dois anos-calendário consecutivos, demonstra ter a autuada agido com dolo, caracterizando o evidente intuito de fraude, que dá ensejo à aplicação da multa por infração qualificada, no percentual de 150%.”*

Portanto, resta afastada a aplicação do § 4º do art. 150 para a aplicação do art. 173 inciso I, ambos do CTN e pela aplicação do segundo não se verifica decadência alguma uma vez que o lançamento compreende competências posteriores a 11/2001.

A recorrente alega nulidade do lançamento face a um suposto enorme número de irregularidades que afrontariam princípios administrativos.

Tal alegação tem cunho meramente protelatório e não merece ser considerada.

Os elementos que compõem os autos são suficientes para a perfeita compreensão do lançamento, qual seja, contribuições apurada por aferição indireta em razão da negativa de apresentação de documentos e livros contábeis aliado à existência de comprovados pagamentos efetuados “por fora” e a empregados sem registro.

Toda a fundamentação legal que amparou o lançamento foi disponibilizada ao contribuinte conforme se verifica no relatório FLD – Fundamentos Legais do Débito que contém todos os dispositivos legais por assunto e competência.

Assim, não há que se falar em ofensa a quaisquer dos princípios administrativos elencados pela recorrente.

A recorrente solicita que sejam incluídas no pólo passivo do presente lançamento, as tomadoras de seus serviços. Tal inclusão ocorreria com base no instituto da responsabilidade solidária.

Cumprido dizer que o lançamento em questão não foi efetuado com base em tal instituto. A própria recorrente sofreu a ação fiscal e foi lançado o crédito tributário, cujo contribuinte também é a recorrente.

De igual forma, a apuração do crédito não se deu relativamente aos segurados que prestaram serviços a este ou aquele tomador, mas ao total de segurados da empresa.

Assim, padece de fundamento a pretensão da recorrente em trazer para o pólo passivo as tomadoras de seus serviços.

Por fim, a recorrente solicita a suspensão da emissão da Representação Fiscal para Fins Penais enquanto não complementado o Processo Administrativo Fiscal, uma vez que não teria sido caracterizada a ocorrência de qualquer infração.

Nesse aspecto, vale informar que não cabe a esta instância de julgamento manifestar-se quanto ao momento oportuno para a realização da Representação Fiscal para Fins Penais.

Processo nº 18108.002143/2007-06  
Acórdão n.º **2402-002.436**

**S2-C4T2**  
Fl. 389

---

Diante do exposto e de tudo o mais que dos autos consta.

Voto no sentido de CONHECER do recurso e NEGAR-LHE  
PROVIMENTO.

É como voto.

Ana Maria Bandeira

CÓPIA