



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

Processo n° 35601.000217/2007-18
Recurso n° De Ofício e Voluntário
Acórdão n° 2402-003.976 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 20 de fevereiro de 2014
Matéria CESSÃO DE MÃO DE OBRA: RETENÇÃO. EMPRESAS EM GERAL
Recorrentes ELEKTRO-ELETRICIDADE E SERVIÇOS S/A E OUTROS
FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/02/1999 a 31/12/2005

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. CERCEAMENTO À GARANTIA DA AMPLA DEFESA. FALTA DE ANÁLISE DE ARGUMENTOS. JULGAMENTO DE PRIMEIRA INSTÂNCIA. NULIDADE. EVITAR SUPRESSÃO DE INSTÂNCIA.

A ausência, em parte, de verificação, análise e apreciação dos argumentos apresentados na primeira instância pelo sujeito passivo caracteriza supressão de instância, fato cerceador do amplo direito à defesa e ao contraditório, motivo de nulidade. Esse entendimento encontra amparo no Decreto 70.235/1972 que, ao tratar das nulidades no inciso II do art. 59, deixa claro que são nulas as decisões proferidas com a preterição do direito de defesa.

Importa cerceamento ao direito de defesa o não enfrentamento pela autoridade de primeira instância das questões fáticas apresentadas em sede de impugnação, bem como em sede de recurso a matéria fática não exposta inicialmente na peça de impugnação (fato novo e superveniente), desde que haja motivo relevante exposto nos autos.

Decisão Recorrida Nula.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em anular a decisão de primeira instância.

Julio Cesar Vieira Gomes - Presidente

Ronaldo de Lima Macedo - Relator

Participaram do presente julgamento os conselheiros: Julio Cesar Vieira Gomes, Carlos Henrique de Oliveira, Lourenço Ferreira do Prado, Ronaldo de Lima Macedo e Thiago Taborda Simões. Ausente, justificadamente, o conselheiro Nereu Miguel Ribeiro Domingues.

Relatório

Trata-se de lançamento fiscal decorrente do descumprimento de obrigação tributária principal, referente às contribuições devidas à Seguridade Social, relativas à retenção de 11% sobre o valor bruto de notas fiscais/faturas de prestação de serviços realizados mediante cessão de mão de obra ou empreitada de mão de obra, contendo parcelas retidas e parcelas não retidas pela empresa, para as competências 02/1999 a 12/2005.

O Relatório Fiscal informa que os valores apurados decorrem da contratação de serviços prestados mediante cessão de mão-de-obra ou empreitada, inclusive em regime de trabalho temporário, e teve como base essencial a análise das disposições contratuais, e subsidiariamente a planilha elaborada pela empresa, onde estão listados os contratos celebrados com terceiros, a descrição dos serviços prestados e o período de vigência.

Consta ainda do relatório que a documentação solicitada foi entregue de forma deficiente, e que a escrituração contábil formal apresentada não registra, de forma discriminada, em contas individualizadas, todos os fatos geradores das contribuições sociais, distinguindo os prestadores de serviços, tipo de serviço prestado, número das notas fiscais ou faturas, data de emissão, valor da retenção e valor total do serviço contratado. Informou ainda que foi solicitada a apresentação de parte das notas fiscais de serviços e das GFIP's dos prestadores de serviços, e com relação aos contratos foi feita seleção dos serviços que requeriam análise mais detalhada.

Esclareceu ainda a fiscalização o seguinte: “(...) a contabilização da empresa possui estruturas totalmente distintas, antes e depois de setembro/ 1999, o exame da regularidade da retenção, por imposição dessas estruturas, foi executado e, também, será demonstrado de duas formas. Contudo, o trabalho consistiu, basicamente, em apurar, primeiramente, os serviços sujeitos à retenção, em seguida, o total do serviço contratado nesta situação e, depois, a base de contribuição para incidência de 11%. Eventuais diferenças entre o valor apurado nesse procedimento e o efetivamente recolhido, compõem o presente crédito previdenciário”.

A seguir a fiscalização tece várias considerações a respeito de como foram apuradas essas diferenças, observando que os lançamentos contábeis do livro Razão Geral, apesar de terem sido usados de forma subsidiária na análise da retenção, não ofereciam indicativos da natureza dos serviços contratados, nem identificavam os prestadores de serviço, e que esses dados foram fornecidos por meio de sistema auxiliar da contabilidade, denominado Sistema de Materiais, o qual igualmente era deficiente.

Informou também que os lançamentos do Diário foram considerados inadequados para os procedimentos da auditoria, pois além de não disporem dos dados essenciais, o volume de lançamento é elevado, sendo sua utilização então muito restrita. Informa ainda que os registros contábeis nos arquivos apresentados da Contabilidade Geral e Contabilidade de Custos não trazem sequer os nomes das contas, os quais foram verificados nos Balancetes de Verificação, pois o Plano de Contas apresentado também não os especifica.

E segue esclarecendo em seu Relatório: “(...) Não há referência à natureza do serviço contratado, nem à empresa prestadora de serviços. (...) Resumindo, os arquivos do Razão apresentados não oferecem indicativos da natureza dos serviços contratados, nem identificam os prestadores de serviços, elementos indispensáveis ao exame da regularidade da retenção”. E continua: “(...) Visando sanear as deficiências do Razão, particularmente quanto à identificação das prestadoras de serviços e quanto à natureza desses serviços, a Empresa forneceu dados, relativamente ao período de setembro/1999 a dezembro/2005, também em meio magnético, provenientes de sistema auxiliar da contabilidade, denominado Sistema de Materiais. Contudo, as informações ainda estão longe das ideais”. “Os dados apresentados constituem um detalhamento dos lançamentos do Razão. Foram selecionadas as contas abaixo e, a partir dessa seleção, a Empresa detalhou os lançamentos, agora especificando o código do fornecedor, nome do fornecedor e um breve histórico. Somente em alguns registros há referência ao número da nota fiscal. A investigação da regularidade da retenção foi, então, iniciada a partir dos dados apresentados nessa forma”. Enfim, conclui: “(...) Na impossibilidade de confrontar o recolhimento correspondente a cada nota fiscal ou fatura, optou-se por totalizar os serviços sujeitos à retenção, em cada competência, por empresa prestadora de serviço. As contribuições retidas também foram agrupadas por competência e por prestador de serviço, para permitir comparar a base apurada com a contribuição retida”.

Registrou também a fiscalização que foram detectadas contribuições retidas das prestadoras cujo recolhimento à Previdência não restou comprovado, e que sendo assim foi objeto de lançamento de crédito e de representação à autoridade competente.

O Relatório informa que se buscou distinguir a natureza do serviço prestado seja nos dados disponíveis nos arquivos fornecidos, em listagens que discriminam serviços contratados, contratos de serviços celebrados com terceiros, notas fiscais e faturas de serviços ou solicitações de esclarecimento. Esclarece a fiscalização: “(...) Há que se registrar que, caso o mesmo prestador de serviços execute, simultaneamente, isto é, na mesma competência, serviços que se sujeitam à retenção e serviços, aos quais ela não se aplica, estes últimos, não se encontram computados no presente levantamento. Buscou-se, de todas as formas, distinguir a natureza do serviço prestado, seja nos dados disponíveis nos arquivos fornecidos (campos histórico, referência e “texto cabeçalho doc.”), seja em listagens que discriminam serviços contratados, em contratos de serviços celebrados com terceiros, em notas fiscais e faturas de serviços ou em solicitações de esclarecimentos”.

Esclarece ainda o Relatório Fiscal que contribuições não retidas em virtude de prestadoras de serviço que se encontravam amparadas por liminar não foram consideradas no lançamento. Outra situação verificada foi a falta de retenção dos prestadores optantes pelo Simples após setembro de 2002, quando voltou a ser exigida. Assim, a retenção nesse caso integra o crédito a partir de 09/2002, bem como no período de 01/2000 a 08/2002 quando não comprovada a opção pelo Simples. Informa ainda que por não ter procedido à retenção, a justificativa mais comum da empresa versou sobre ser a obra executada sob empreitada total, e por isso não estar sujeita à retenção.

Nas considerações sobre as competências, esclareceu a Fiscalização que elas foram obtidas a partir das datas dos documentos, conforme registros contábeis, em virtude de não dispor da data de emissão da nota fiscal ou fatura de serviço, o que acabou influenciando nos trabalhos realizados, podendo acarretar equívocos na modalidade do crédito previdenciário visto que até 01/1999 aplica-se sobre a mão de obra contida nos serviços contratados o instituto da responsabilidade solidária.

Quanto ao percentual aplicado sobre o valor do serviço para fins de incidência da contribuição de 11%, ele está descrito no anexo “Demonstrativo – Retenções

Lançadas”, tendo-se preservado os critérios de redução de base de contribuição utilizados pela empresa.

Com relação aos demonstrativos “Quadro Resumo – Medral Engenharia Ltda” e “Quadro Resumo - Parceria Serv. Temp. e Parceria Rec. Hum & Serv. Ltda”, eles constituem sub-detalhamento do “Demonstrativo - Retenções Lançadas”, pois as diferenças apuradas nesses foram transferidas para o primeiro”.

As empresas Parceria emitiram notas fiscais de reembolsos de vale transporte, vale refeição, vale alimentação, seguro de vida, assistência médica, despesas admissionais, despesas de cursos e despesas com telegramas, não efetuaram destaque de retenção sobre esses reembolsos, e a Elektro não recolheu a correspondente contribuição. Os custos com alimentação e vale transporte, discriminados nas notas são passíveis de redução da base de cálculo, e desta forma, a diferença apurada descrita no demonstrativo representa a contribuição social incidente sobre as demais parcelas, e seus valores foram transferidos para o anexo “Demonstrativo - Retenções Lançadas - Período de 09/1999 a 12/2005”.

Enfim, o Relatório Fiscal descreve os demais lançamentos e autuações efetuados durante a ação fiscal, os elementos examinados na auditoria e outras informações pertinentes, esclarecendo sobre a existência da solidariedade das demais empresas pertencentes ao Grupo Econômico relacionado à empresa Elektro.

A ciência do lançamento fiscal ao sujeito passivo deu-se em 29/12/2006 (fls. 01).

A autuada apresentou impugnação tempestiva (fls. 82/25705), alegando, em síntese, que:

1. parcelas dos créditos compreendidos entre 02/1999 e 12/2001 encontram-se extintos pela decadência, conforme o art. 150, § 4º e 156, V do CTN;
2. a fiscalização não investigou a fundo toda a documentação disponibilizada pela empresa (contratos, notas fiscais, GPS) como determina o art. 142 do CTN, analisando superficialmente os controles auxiliares de contabilidade, os quais não se prestam à identificação plena do objeto e da natureza jurídica das contratações;
3. grande parte dos serviços contratados não envolve cessão de mão de obra, o que desobriga a impugnante da retenção. Outra parte dos serviços contratados não enseja a aplicação da regra de retenção, como: serviços expressamente excluídos desta obrigatoriedade, empreitada realizada nas dependências da contratada, elaboração de projetos de construção civil e ensaios geotécnicos, serviços realizados por empreitada global, serviços contratados de empresas do Simples, serviços contratados de empresas que possuíam liminares desobrigando da retenção;
4. a sistemática dos cálculos utilizada para aferição da regularidade dos valores retidos contém inconsistências, e distorceu as bases de cálculo identificadas pela fiscalização em comparação com as utilizadas pela

impugnante. Por esse motivo a fiscalização identificou divergências inexistentes em razão de erros em relação à correta identificação das competências, em relação ao agrupamento de diversos serviços para apuração de uma única base de cálculo, erros em razão de reduções não observadas em razão de retenções já realizadas em relação aos serviços subcontratados pelos fornecedores da impugnante, e indevida inclusão de despesas de vale alimentação, seguro de vida, assistência médica, despesas admissionais, despesas de cursos e despesas com telegramas na base de cálculo da retenção da contribuição previdenciária;

5. enfim demonstrou que não pode prevalecer a utilização da taxa Selic.

Posteriormente, foi realizada diligência fiscal para averiguar as matérias fáticas registradas na impugnação inicial. Após isso, também foram apresentadas outras peças de impugnações requerendo a improcedência da NFLD, com o cancelamento do débito e arquivamento do processo administrativo, que seja reconhecida a decadência do crédito de 01/1999 a 11/2004. E, na remota hipótese de se atribuir algum valor à NFLD impugnada, requer subsidiariamente a redução do montante exigido, considerando-se os valores indevidamente lançados quanto à composição da base de cálculo das contribuições retidas. Foram ainda juntados ao processo, às fls. 25539 a 25709 os seguintes contratos de prestação de serviços da empresa Medral Engenharia Ltda.: 4600001511, 4600001510, 4600002525, 4600000547, 4600000546 e 4600000545.

Na quarta impugnação do sujeito passivo, requer enfim seja reconhecida a extinção dos respectivos valores cobrados na NFLD, determinando-se a sua exclusão do lançamento, não havendo que se falar em ausência de pagamento ao INSS de retenções realizadas pela impugnante. Solicita ainda que seja expedido ofício aos autos do Inquérito Policial nº 0436/10-4, para que esse seja imediatamente encerrado, em razão da comprovada inexistência de apropriação indébita, e que seja julgado improcedente o lançamento, determinando-se o arquivamento do respectivo processo administrativo.

A Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento (DRJ) em Campinas/SP – por meio do Acórdão 05-30.740 da 8ª Turma da DRJ/CPS (fls. 27329/27399, Volume 94) – considerou o lançamento fiscal procedente em parte, eis que ela excluiu os seguintes valores: (i) em decorrência da decadência, os valores apurados até a competência 11/2001, inclusive, a teor da regra prevista no 4º do art. 150 do CTN; e (ii) reconhecidos pelo Fisco na realização da diligência, tais como: até a competência 08/2002, os valores oriundos de algumas empresas do sistema de arrecadação SIMPLES; os valores oriundos do Contrato 4600003191 (fls. 693/724).

A Notificada apresentou recurso voluntário, manifestando seu inconformismo pela obrigatoriedade do recolhimento dos valores lançados e no mais efetua repetição das alegações da peça de impugnação.

A Delegacia da Receita Federal do Brasil em Campinas/SP informa que o recurso interposto é tempestivo e encaminha os autos ao Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) para processamento e julgamento.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Ronaldo de Lima Macedo, Relator

Recurso tempestivo. Presentes os pressupostos de admissibilidade, conhecimento do recurso interposto.

Inicialmente, ressalva-se que não compete à instância administrativa manifestar-se à respeito de matéria penal, mesmo que a representação fiscal para fins penais (RFFP) esteja embasada na suposta retenção de contribuição previdenciária, eis que, no âmbito administrativo, o julgador só possui competência para análise do crédito tributário, distinto dos aspectos normativos da esfera penal. Nesse mesmo sentido, o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) consagrou o mesmo entendimento na Súmula CARF nº 28 (DOU de 22/12/2009, seção 1, p. 70 a p. 72), *in verbis*:

“O CARF não é competente para se pronunciar sobre controvérsias referentes a Processo Administrativo de Representação Fiscal para Fins Penais”.

DA PRELIMINAR:

Quanto às preliminares, há questão que merece ser analisada.

Da análise inicial dos autos, verifica-se questão prejudicial ao julgamento do recurso encaminhado, face à ocorrência de cerceamento da garantia da ampla defesa e da supressão de instância, vícios esses que devem ser sanados.

Após a apresentação das peças de impugnação, a DRJ em Campinas/SP, por meio do Acórdão 05-30.740 (fls. 27329/27399, Volume 94), proferiu decisão sem o enfrentamento de todas as matérias fáticas postuladas pela empresa.

Verifica-se que a decisão de primeira instância (Acórdão 05-30.740 da DRJ em Campinas/SP) não abordou, de forma suficiente, essencialmente as seguintes matérias fáticas, devidamente inseridas nas peças de impugnação:

Primeiro, com relação à retenção referente à nota fiscal nº 11.598, emitida pela empresa Brasanitas Empresa Brás. de Saneamento e Com. Ltda, a Recorrente afirma que, equivocadamente, em algumas notas fiscais, fez constar a retenção, mas na realidade tal fato não ocorreu, e como elementos informativos juntou aos autos os seguintes documentos (petição protocolizada em 17/08/2010): nota fiscal de número 11.598, de 02/05/2005 (fls. 5027); extratos bancários; contratos de prestação de serviços; comprovantes de recolhimentos e termos de quitação.

O Relatório Fiscal Complementar sinaliza que “(...) 21.5. A nota fiscal nº 11598, de 02/05/2005 (fls. 5027) possui destaque de R\$1.254,20 para a seguridade social e o relatório juntado a defesa (fls. 5025), justamente com o intuito de mostrar que não há débito, sugere o contrário, que apenas R\$1.134,25 foi recolhida”.

Por sua vez, na análise dessa questão a decisão de primeira instância afirma que “(...) Quanto à competência 07/2005, a planilha em que a impugnante se baseia para demonstrar suas alegações não espelha a realidade, como destacou a fiscalização com relação à nota fiscal nº 11598 (fl. 5027), e como já visto anteriormente em várias outras empresas para as quais ela foi efetuada. Portanto, não há que se concordar quanto a ter havido erro da fiscalização nos valores lançados em 07/2005, uma vez que só pela planilha e documentos juntados não se pode concluir que houve equívoco”.

Acrescenta-se a isso que a Recorrente solicitou auditoria externa à empresa Price, e esta sinalizou que “(...) Diante do quadro comparativo das retenções, foi possível concluir que a Elektro realizou pagamento a “Brasanitas” com a retenção parcial da contribuição previdenciária correspondente. Em que pese aludido fato, constata-se que a Electro realizou o pagamento ao fornecedor descontando (retendo) apenas o valor de INSS efetivamente recolhido de R\$ 1.134,25” (doc. 4).

Com isso, entende-se que a decisão de primeira instância não abordou de forma suficiente a matéria fática postulada nas peças de impugnação, eis que ela deverá verificar qual o valor que foi efetivamente retido pela empresa, buscando o embasamento dentro dos fatos contábeis escriturados, apresentados pelo Fisco e pela Recorrente, e não fundamentar a sua decisão exclusivamente nos fatos apresentados pela fiscalização em Relatório Fiscal Complementar. Aqui, parece-me que deveria haver o retorno do processo para a fiscalização verificar qual foi o valor efetivamente retido pela empresa, observando-se todos os fatos contábeis apresentados pela Recorrente, dentre eles os documentos acostados ao processo.

Segundo, no que tange aos contratos de prestação de serviços, a Recorrente afirma que há contratos de empreitada global e Turnkey (total) não sujeitos à retenção de 11% a título de contribuição previdenciária, exemplificando os contratos celebrados com as empresas ABB Ltda, WEG Indústria S/A Transformadores, Sota Consultoria e Projetos S/C Ltda.

A decisão de primeira instância apenas analisou os contratos dados como exemplo pela Recorrente para embasar a sua decisão e, com isso, deixou de analisar se os demais contratos de prestação de serviços teriam sido executados por meio de empreitada global ou não, nos seguintes termos:

“[...] b - Contratos de Empreitada Global e Turnkey

A argumentação de que a fiscalização não indicou a razão porque os diversos contratos descritos na impugnação diziam respeito a serviços prestados sob empreitada global não procede. No Relatório Fiscal inicial, a fiscalização mencionou que não foram comprovadas as alegações de que as obras efetuadas foram sob o regime de empreitada global. E nas suas impugnações (primeira e segunda), igualmente, não houve a comprovação desta alegação, pois de acordo com o art. 413, XXVIII, “a”, da IN 03/2005, para haver a empreitada global há que se implementar o requisito de o serviço ser prestado por empresa construtora, “pessoa jurídica legalmente constituída, cujo objeto social seja a indústria de construção civil, com registro no CREA, na forma do art. 59 da Lei nº 5.194, de 1966”, nos termos do inciso XX do mesmo artigo da IN 03/2005. Conforme já visto, as empresas contratadas não cumpriam essa condição, ou se cumprem, como esclarecido pela fiscalização, “a habilitação refere-se apenas a realização de serviços

específicos, como os de instalações hidráulicas, elétricas e similares”, ou seja, não possuem como objeto social “indústria de construção civil”, como determina a Instrução Normativa.

Assim, os exemplos citados das empresas ABB Ltda. (6291), contratos n.º 4600002060, 4600002915 e 4600002399; WEG Indústria S/A Transformadores (3502), contratos n.º 4600002683 e 4600001311, Sota Consultoria e Projetos S/C Ltda. (5160), contratos n.º 4600002547, 4600001944 e 4600003146, citados pela impugnante não se enquadram na hipótese de exclusão de retenção. E quanto aos valores relacionados à empresa e Consid Construções Prefabricadas Ltda. (4569), contrato n.º 4600000378, os lançamentos serão excluídos do débito, em razão de se encontrarem decadentes.

Quanto a se argumentar que não existe legislação que determine a exigência pela impugnante da inscrição no CREA das empresas por ela contratadas, de fato não existe, o que há é a exigência de ser feita a retenção de 11% dos serviços prestados por essas empresas, caso elas não cumpram os requisitos normativos que a desobrigam dessa retenção.

Assim, para haver o enquadramento dos serviços prestados como empreitada global, há que ser comprovado que a empresa prestadora, dentre outros requisitos, é inscrita no CREA, possuindo como objeto social indústria de construção civil.

Por outro lado, como a emissão da fatura/nota fiscal é feita pela prestadora, e a obrigação do destaque da retenção é dela, prestadora, a própria nota fiscal emitida deve estar de acordo com a legislação, pois logicamente a prestadora também se submete ao cumprimento das normas tributárias existentes. Assim, à empresa tomadora cabe apenas a confirmação com a prestadora sobre o implemento dessas exigências para eximir-se da retenção legal.” [...] (decisão de primeira instância, fls. 126/127)

Nesse particular, dentro das competências remanescentes de 12/2001 a 12/2005 (após declaração de decadência), entende-se que deverá ser feita uma análise de todos os contratos de prestação de serviços, objeto do presente lançamento, estabelecendo se cada empresa contrata assumia ou não a responsabilidade direta e total pelo empreendimento, e sinalizando ainda quais as empresa que não teriam sido constituídas sobre a forma de pessoa jurídica legalmente constituída, cujo objeto social seja a indústria da construção civil, com registro no CREA, assim como deverá delinear quais as empresas da construção civil contratadas não possuem registros no CREA.

Terceiro, com relação às empresas do sistema de arrecadação SIMPLES, a Recorrente argumenta que não lhe compete a verificação de regular enquadramento no Simples de cada empresa que contrata, pois esse é um trabalho do Fisco. E, para isso, a Recorrente afirma que acostou aos autos diversos documentos que comprovam o enquadramento das empresas contratadas no SIMPLES.

No seu Relatório Fiscal inicial, o Fisco afirma que “(...) *Outra situação também verificada, foi a falta de retenção dos prestadores, optantes pelo Sistema Simplificado*

de Tributação (Simples), após setembro de 2002, quando voltou a ser exigida. Da mesma forma, a retenção nesse caso, integra 0 crédito e integra também, em relação ao período de janeiro/2000 a agosto/2002, quando não comprovada a opção pelo Simples”.

No Relatório Fiscal Complementar, o Fisco sinaliza que, para as empresas optantes do SIMPLES, somente as competências 01/2000 a 08/2002 não seriam sujeitas à retenção e, com isso, não haveria a necessidade de averiguar o período posterior a 08/2002, nos seguintes termos:

*“[...] 15. A empresa impugnante apresentou extrato comprovando opção pelo sistema Simples em fins de 2002, 2003 e até 2004, de alguns prestadores. Porém, apenas no período de janeiro de 2000 a agosto de 2002, os serviços dessas contratadas não estavam sujeitos à retenção. Desta forma, a partir de setembro de 2002, inclusive, tais serviços ao se enquadrarem no rol legal de incidência, ficam sujeitas, sim, à aplicação do instituto da retenção. As empresas H J Comércio e Serviços Ltda, Temaq Eng. Com. e Representações Ltda, Mantec Manut. Elét. de Americana Ltda e Thiago Augusto Alves, **por exemplos**, fizeram opção pelo sistema simplificado de tributação, sim, mas em data posterior, ou seja, 01/01/2003, 01/01/2004, 11/09/2002 e 11/02/2003, como constam dos próprios extratos, que juntou à defesa. Deste modo, não há qualquer repercussão no lançamento em pauta. **Também foram juntados documentos comprobatórios dessa opção, de empresas que sequer foram objeto de lançamento no aludido período e, por isso mesmo, não ensejam qualquer reformulação [...]**”. (Relatório Fiscal Complementar, fls. 25411 – Volume 85) (g.n.)*

Por sua, a decisão de primeira instância somente analisou os contratos dados como exemplo pela Recorrente para embasar a sua decisão e, com isso, deixou de analisar se os demais contratos de prestação de serviços teriam sido executados por meio de empresas enquadradas no SIMPLES, nos seguintes termos:

“[...] Ora, a regra legal é de que haja a retenção de 11% sobre a fatura quando os serviços prestados se enquadrem na situação por ela descrita. Assim, havendo a cessão de mão-de-obra ou empreitada na prestação dos serviços, sempre terá que ser feita a retenção dos 11%, a qual, conforme o § 5º do art. 31 da Lei nº 8.212/91 acima transcrito, presume-se feita.

Portanto, o interesse de saber se a empresa é optante pelo Simples ou não durante o período de exceção legal (período de 01/2000 a 08/2002) seria da própria impugnante, para que não efetuasse a retenção e o recolhimento. Para isso bastava entrar em contato com a sua prestadora para obter essa informação, o que não seria tão difícil, uma vez que inclusive em vários de seus contratos existe a previsão de retenção dos 11%, como por exemplo, nos seguintes contratos: Temaq Eng. Com. Repres. Ltda - contrato fl. 1459, Rossmann & Razzano Ltda. - contrato fl. 3348, Ralm Serviços Técnico Coml. Ltda - contrato fl. 3115, e Elcma Com. e Eletrificação Ltda. - contrato fl. 5599.

Entretanto, a fiscalização, durante a diligência solicitada, verificou a real situação das empresas apontadas na impugnação, e em seu Relatório Fiscal Complementar concluiu o seguinte: [...]” (decisão de primeira instância, fls. 96)

.....

“[...] c - Empresas enquadradas no Simples

Com relação às empresas enquadradas no Simples, a fiscalização seguiu as normas legais, de acordo com o período de competência dos fatos geradores.

- Período de 01/2000 a 08/2002

Desta forma, até a competência 08/2002, os lançamentos em que se constatou que se referiram a empresas de fato incluídas no regime do Simples, após pesquisas efetuadas, estão sendo excluídos do lançamento, como já informado anteriormente.

- Período posterior a 08/2002

No período posterior a 08/2002 a retenção dos 11% das notas fiscais em relação às empresas optantes pelo Simples está embasada nas Instruções Normativas reproduzidas acima, não cabendo neste foro discussão sobre a normatização que dispõe sobre o assunto, tendo em vista a atividade vinculada da fiscalização.

- Comprovação de contratação de empresas optantes do Simples

O reconhecimento pela fiscalização da situação de determinadas empresas como incluídas no Simples, com a sua consequente exclusão até a competência 08/2002, significou simplesmente que houve o cumprimento dos princípios da ampla defesa, da verdade material e da legalidade, com o acatamento das provas apresentadas, e exclusão dos valores os quais comprovadamente referiam-se a empresas optantes do Simples no período em que não havia incidência de contribuição, como determinavam as normas de regência. Assim, corroborado o acerto do procedimento fiscal.” [...] (decisão de primeira instância, fls. 127)

Assim, a decisão de primeira instância não realizou uma análise de todas as empresas contratadas para a prestação de serviços, objeto do presente lançamento, que estariam ou não enquadradas no sistema de arrecadação SIMPLES. Entende-se que deverá ser feita uma análise de todas as empresas inseridas nos contratos de prestação de serviços, imputando-se quais delas estavam devidamente enquadradas no SIMPLES, dentro das competências remanescentes de 12/2001 a 12/2005 (após declaração de decadência).

Nessa seara de quem deverá produzir os elementos informativos, entende-se que compete ao Fisco demonstrar quais as empresas estariam devidamente enquadradas no SIMPLES, já que se trata de um fato constitutivo do lançamento fiscal. Ademais, o Fisco encontra-se em melhores condições de produzir a prova essencial ao deslinde do litígio ora instaurado, consubstanciado na teoria dinâmica de distribuição do ônus da prova, pois as informações das empresas optantes do SIMPLES estão inseridas em seus dados informatizados.

Esse entendimento está consubstanciado na regra estabelecida pelo art. 333 do CPC, eis que cabe ao autor (Fisco) o ônus de provar os fatos constitutivos de seu direito – no qual foi apontado no Relatório Fiscal e seus anexos que existiam empresas prestadoras de serviços optantes pelo Sistema Simplificado de Tributação (SIMPLES), e cabe à Recorrente comprovar à existência de qualquer fato impeditivo, modificativo ou extintivo do direito do Fisco.

Código de Processo Civil – CPC:

Art. 333. O ônus da prova incumbe:

I - ao autor, quanto ao fato constitutivo do seu direito;

II - ao réu, quanto à existência de fato impeditivo, modificativo ou extintivo do direito do autor. (g.n.)

Logo, ainda que o sujeito passivo não tenha previamente acautelado-se a respeito das informações das empresas contratadas optantes do SIMPLES, essas informações ficam registradas nos sistemas informatizados do Fisco, e, posteriormente, quando eventualmente deflagrada alguma ação fiscal ou quando a atuação administrativa possa produzir efeitos sobre a constituição do crédito tributário, estará então o Fisco habilitado a buscar as informações necessárias ao deslinde da controvérsia ora instaurada.

Quarto, em decorrência dos documentos acostados aos autos (fls. 82/25705), constata-se que é impossível uma análise por este Conselho (CARF) visando apurar se há ou não uma indevida inclusão de valores não sujeitos à composição da base de cálculo das contribuições retidas, já que isso é matéria que, em procedimento de diligência, deverá ser realizada pela auditoria fiscal e, posteriormente, deverá ser submetida a um novo julgamento pela primeira instância. Após tais providências, este Conselho poderá se manifestar a respeito dessas matérias: (i) erros em relação às competências; (ii) erros em relação ao agrupamento de diversos serviços para a apuração de uma única base de cálculo da retenção; (iii) erros na correta apuração da base de cálculo para retenção; (iv) não observância, não observância do abatimento das retenções já realizadas em relação aos serviços subcontratados pelos fornecedores da Recorrente; (v) indevidas inclusão de despesas indenizatórias (vale alimentação, seguro de vida, assistência médica, despesas de cursos).

Para averiguar se a base de cálculo está correta e não estar em desconformidade com itens (i) a (v) retromencionados, entende-se que o processo deverá retornar ao setor de fiscalização, que, após a confrontação dos documentos acostados aos autos com a escrituração contábil da empresa, deverá emitir um parecer conclusivo.

Constatar-se ainda que as diligências realizadas anteriormente, na fase de análise da decisão de primeira instância, restringiu-se a reportar as questões evidenciadas no Relatório Fiscal original, então deverá ser feita uma nova diligência fiscal para cotejar todas alegações fáticas da Recorrente, acompanhadas de documentos acostados aos autos, com a escrituração contábil da empresa. Após isso, deverá ser emitido o parecer conclusivo.

A título de exemplo a Recorrente afirma na peça recursal o seguinte:

“[...] C. 1. Erros em Relação às Competências 237.

237. Nota-se, da própria descrição contida no relatório fiscal, que a D. Fiscalização, ao argumento de não ter localizado as datas de emissão das notas fiscais de prestação de serviços envolvida em diversas competências da atuação, optou pela

consideração de datas contidas nos controles internos da Recorrente - que não se prestam para esta finalidade - para aferir em qual competência teria sido emitida a Nota Fiscal e identificar a correção da respectiva retenção.

(...)

244. Contudo, a r. decisão recorrida pretendeu justificar o método utilizado pelo Fisco no suposto descumprimento de obrigação acessória pela Recorrente, a qual não teria registrado devidamente em sua contabilidade os serviços contratados, razão pela qual foi lavrado Auto de Infração nº 35.957.805-5.

245. Ora, independentemente da lavratura desse auto de infração por suposto descumprimento de obrigação acessória, com o que a Recorrente também não concorda, era dever do Fisco analisar todas as notas fiscais a sua disposição em obediência ao princípio da verdade material que rege o processo administrativo, o que, como visto, não ocorreu.

246. Portanto, o viciado e injustificável “método” utilizado pelo Fisco culminou no lançamento de diferenças inexistentes, pois se houvesse o cuidado de localizar as notas fiscais e confrontá-las com as retenções realizadas certamente teria identificado que os recolhimentos realizados pela Recorrente foram corretos.

247. A título de exemplo de situações que ocorreram ao longo de todo o trabalho fiscal, a Recorrente pede vênia para demonstrar abaixo o seguinte equívoco cometido na ação fiscal: (...)

249. Ocorre que ao analisar as Notas Fiscais envolvidas neste período, e que, repita-se, encontravam-se à disposição da D. Fiscalização durante todo o tempo, a Recorrente identificou a incorreção dos valores apurados pelo INSS. A planilha a seguir bem demonstra os vícios no trabalho fiscal: (...)

260. Percebe se também desta ilustração que a Nota Fiscal nº 22 foi emitida no mês de competência Dezembro/2001 e não em Novembro/2001, o que demonstra que a sua consideração em data equivocada levou à apuração de diferença inexistente.

261. Relativamente à empresa Aratec Araguaia Tecnologia Ltda., com intuito de facilitar a visualização da ocorrência destes vícios ao longo do trabalho fiscal, a Recorrente anexou à defesa toda a documentação comprobatória deste fato (doc. 12).

262. Entretanto, da mesma forma, a D. Fiscalização, em sua “manifestação” (fls. 18), imputou tais vícios do lançamento à própria Recorrente”. Da mesma forma, a r. decisão recorrida assim entendeu:

“Como se vê, houve um acerto posterior na data nesta nota fiscal, o que pode ter causado a diferença nas datas em questão. E como não foi encontrada a nota fiscal original nos documentos juntados, bem como não já processo qualquer confirmação por

órgão oficial quanto a esta alteração, não se pode ratificar que houve erro por parte da fiscalização”.

(...)

C. 2. Erros em Relação ao Agrupamento de Diversos Serviços Para Apuração de uma Única Base de Cálculo da Retenção

276. A Recorrente demonstrou alguns exemplos colhidos do trabalho fiscal e que denotam a completa ilegitimidade dos valores apurados.

277. Inicialmente, a Recorrente ilustrou a situação acima indicada com exemplo colhido do levantamento realizado em relação à empresa Medral Engenharia Ltda: (...)

278. Do exemplo acima é possível identificar que, relativamente ao mês de competência Dezembro/2005, a D. Fiscalização apurou uma suposta diferença no recolhimento da contribuição no valor de R\$ 37.342,72 (trinta e sete mil, trezentos e quarenta e dois reais e setenta e dois centavos).

279. Para chegar a esse número, a D. Fiscalização somou todas as Notas Fiscais de Serviços emitidas pela Medral Engenharia Ltda. contra a Recorrente nesta competência e apurou o valor da contribuição devida por retenção, considerando a redução da base de cálculo em 50%, por se tratar de serviços de engenharia com fornecimento de materiais destacados no corpo dos documentos fiscais.

280. Ocorre que, ao assim proceder, a D. Fiscalização cometeu equívoco, pois não considerou que determinados serviços prestados em favor da Recorrente neste mês não ensejam a retenção da contribuição previdenciária.

281. Por exemplo, se a Fiscalização tivesse analisado as Notas Fiscais n^{os} 6943 e 6945, que se referem ao Contrato de Prestação de Serviços n^o 4600002829, teria identificado que o serviços em comento - reforma de transformadores no estabelecimento da contratada - não enseja a retenção da contribuição previdenciária, a teor do que determina o artigo 176, VI da IN 3/2005, como, inclusive, já foi demonstrado acima.

282. Ademais, da análise das Notas Fiscais n^{os} 4069 e 4072, vinculadas aos Contratos n^{os} 4600003029 e 4600003028, verifica-se que os serviços prestados - projeto de instalação de redes de distribuição - igualmente desobrigam a Recorrente da retenção previdenciária, nos termos do artigo 170, II, da IN 3/2005, conforme já explicado em tópico anterior.

283. Percebe-se, desta ilustração, que a D. Fiscalização, ao longo da ação fiscal, com o intuito de “facilitar” seu trabalho de apuração das bases de cálculo das retenções, acabou por não se atentar aos objetos dos contratos celebrados entre a Recorrente e seus fornecedores, o que implicou na incorreção dos levantamentos realizados na presente NFLD.

284. Portanto, cabe rechaçar os fundamentos da r. decisão recorrida, ao afirmar que o Fisco teria considerado e excluído

da base das retenções os serviços que não se sujeitavam à retenção, pois houve o indevido agrupamento das bases de cálculo.

285. Com relação ao fundamento de que a planilha apresentada pela Recorrente não seria hábil a demonstrar os erros apontados, mais uma vez a Recorrente reitera que apresentou todos os documentos necessários para a comprovação de todos os dados constantes na planilha, tais como notas fiscais, GPS's, extratos, etc. [...]"

Apenas a título de realce – por evidenciar que os supostos vícios apontados pela Recorrente na base de cálculo da contribuição previdenciária merecem uma análise pormenorizada pelo Fisco, que deverá verificar se os valores lançados da retenção de 11% sobre a nota fiscal/fatura estão em conformidade com a escrituração contábil da empresa –, é bem de ver que, caso tal análise fosse realizada, neste momento, por este Conselho (CARF), isso ensejaria a teratológica situação de propiciar, por via transversa, efetivamente um típico procedimento de auditoria fiscal, o que é de atribuição exclusiva do Fisco. Isso porque a instância recursal não pode substituir o trabalho do Fisco de averiguação entre os valores lançados na base de cálculo e os valores registrados na escrituração contábil.

FUNDAMENTO JURÍDICO DA DECISÃO:

Considerando a garantia da ampla defesa e da supressão de instância, entende-se que a decisão de primeira instância deverá examinar e analisar as alegações fáticas postas nas peças de impugnação, bem como na peça recursal, eis que essa decisão não analisou, de forma suficiente, todos os pontos abordados pela peça de impugnação, e resumiu-se em uma decisão pautada no aspecto jurídico, não abordando toda a matéria fática acima mencionada (primeiro a quarto).

Com a finalidade de afastar qualquer dúvida acerca do fato gerador apurado no presente processo, já que a Recorrente alega que os fatos apontados pelo Fisco não guardam correspondências com a documentação existente na empresa, retromencionados, bem como outros fatos – tais como erros em relação às competências, erros em relação ao agrupamento de diversos serviços para a apuração de uma única base de cálculo da retenção, erros na correta apuração da base de cálculo para retenção, não observância, não observância do abatimento das retenções já realizadas em relação aos serviços subcontratados pelos fornecedores da Recorrente, indevidas inclusão de despesas indenizatórias (vale alimentação, seguro de vida, assistência médica, despesas de cursos), dentre outros registrados na peça recursal –, deverá a autoridade de primeira instância de julgamento rebater os pontos apresentados na peça de impugnação, bem como a matéria fática de cada contratado de prestação de serviços executados por meio de cessão ou empreitada de mão de obra, visando demonstrar que o Fisco cumpriu, ou não, a legislação de regência na época de ocorrência do fato gerador. Ou caso os autos não possuam os elementos suficientes, entende-se eficaz a baixa do processo em diligência para manifestação do Fisco quanto aos argumentos apresentados na peça recursal ou na peça de impugnação, dando-se uma chance para que a Recorrente emende a peça inicial (peça de impugnação) e especifique os elementos probatórios que demonstram as suas alegações.

Dentro desse contexto da decisão de primeira instância, cumpre esclarecer que tal decisão deve ser pautada dentro princípio da motivação. Esta motivação exige da Administração o dever de justificar seus atos, apontando-lhes os pressupostos fáticos e

jurídicos, assim como a correlação lógica entre os fatos expostos nos autos e o ato praticado, demonstrando a compatibilidade da conduta com a lei. Enfim, exige um raciocínio lógico entre o motivo, o resultado da decisão e a lei. Assim, não é razoável o exame de várias matérias fáticas na fase recursal, se a Recorrente já tinha manifestado sobre as matérias fáticas nas peças de impugnação, isso permitirá que tais matérias fáticas sejam analisadas pela primeira instância, evitando-se violação à garantia da supressão de instância e do cerceamento ao direito da ampla defesa.

Esse entendimento acima está em consonância com o art. 50 da Lei 9.784/1999, que estabelece a exigência de motivação como condição de validade do ato.

Lei 9.784/1999 – diploma que estabelece as regras no âmbito do processo administrativo federal:

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

I - neguem, limitem ou afetem direitos ou interesses;

II - imponham ou agravem deveres, encargos ou sanções; (...)

Diante disso, entende-se que a decisão de primeira instância não está devidamente motivada, eis que lhe faltou examinar as questões fáticas retromencionadas (primeiro a quarto) e sinalizadas na peça de impugnação. Nesse particular não há outra solução a ser dada ao presente processo, anulando-se a decisão de primeira instância em decorrência da constatação do cerceamento a garantia da ampla defesa e da supressão de instância evidenciada nos autos.

A Recorrente possui o direito de verificação e análise de todos seus argumentos na primeira instância. Não procedendo dessa forma, ocorrerá a supressão de instância do direito de defesa da Recorrente, motivo de nulidade, ainda que se trata de matéria fática exposta somente na peça recursal, desde que seja de forma excepcional e justificada na peça de impugnação, que é o caso dos autos.

Da forma como foi prolatada a decisão de primeira instância, o direito do sujeito passivo ao contraditório não foi conferido de forma ampla.

E a ampla defesa, assegurada constitucionalmente aos contribuintes, deve ser observada no processo administrativo fiscal. A propósito do tema, é salutar a adoção dos ensinamentos de Sandro Luiz Nunes que, em seu trabalho intitulado Processo Administrativo Tributário no Município de Florianópolis, esclarece de forma precisa e cristalina: “*A ampla defesa deve ser observada no processo administrativo, sob pena de nulidade deste. Manifesta-se mediante o oferecimento de oportunidade ao sujeito passivo para que este, querendo, possa opor-se a pretensão do fisco, fazendo-se serem conhecidas e apreciadas todas as suas alegações de caráter processual e material, bem como as provas com que pretende provar as suas alegações*”.

Ressalte-se, também, que há determinação legal para que se verifique o direito dos cidadãos, nos termos do art. 2º da Lei 9.784/1999 e do art. 5º, inciso LV, da Constituição Federal/1988.

Lei 9.784/1999:

Art. 2º. A Administração Pública obedecerá, dentre outros, aos princípios da legalidade, finalidade, motivação, razoabilidade,

proporcionalidade, moralidade, ampla defesa, contraditório, segurança jurídica, interesse público e eficiência.

Parágrafo único. Nos processos administrativos serão observados, entre outros, os critérios de:

*I - **atuação conforme a lei e o Direito;** (...)*

*VI - adequação entre meios e fins, **vedada a imposição de** obrigações, **restrições** e sanções em medida superior àquelas estritamente necessárias ao atendimento do interesse público;(...)*

*VIII - **observância das formalidades essenciais à garantia dos direitos dos administrados;** (...)*

*X - **garantia dos direitos à comunicação, à apresentação de alegações finais, à produção de provas e à interposição de recursos, nos processos de que possam resultar sanções e nas situações de litígio;** (...)*

*XII - **impulsão, de ofício, do processo administrativo, sem prejuízo da atuação dos interessados;***

.....

Constituição Federal/1988:

Art. 5º. Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes: (...)

*LV - aos litigantes, **em processo judicial ou administrativo**, e aos acusados em geral são assegurados **o contraditório e ampla defesa, com os meios e recursos a ela inerentes;** (g.n.)*

Assim, é dever da Administração Pública garantir o direito dos cidadãos contribuintes, especialmente àqueles que se configuram como direitos e deveres individuais e coletivos, previstos na Constituição Federal/1988 como cláusula pétrea.

Sobre nulidade, a legislação determina motivos e atos a serem praticados em caso de decretação de nulidade.

Decreto 70.235/1972:

Art. 59. São nulos:

I - os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

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

*§ 1º **A nulidade de qualquer ato só prejudica os posteriores que dele diretamente dependam ou sejam consequência.***

*§ 2º Na declaração de nulidade, a autoridade **dirá os atos alcançados, e determinará as providências necessárias ao prosseguimento ou solução do processo.***

§ 3º Quando puder decidir do mérito a favor do sujeito passivo a quem aproveitaria a declaração de nulidade, a autoridade julgadora não a pronunciará nem mandará repetir o ato ou suprir-lhe a falta.

Art. 60. As irregularidades, incorreções e omissões diferentes das referidas no artigo anterior não importarão em nulidade e serão sanadas quando resultarem em prejuízo para o sujeito passivo, salvo se este lhes houver dado causa, ou quando não influírem na solução do litígio.

*Art. 61. **A nulidade será declarada pela autoridade competente para praticar o ato ou julgar a sua legitimidade.** (g.n.)*

Portanto, por ser autoridade julgadora competente para a decretação da nulidade, por estar claro que ocorreu preterição ao direito de defesa da Recorrente, decido pela nulidade da decisão de primeira instância.

Em respeito ao § 2º do art. 59 do Decreto 70.235/1972, ressalto que a Receita Federal do Brasil deve cientificar o sujeito passivo dessa decisão, emitir nova decisão, dar ciência de todas as diligências e de seus respectivos resultados (pronunciamentos da fiscalização e do órgão julgador), reabrir prazos e tomar as devidas providências para a continuação do contencioso.

Desse modo, para que se possa julgar a procedência ou não do lançamento fiscal, bem como a análise do recurso voluntário interposto, é necessário que seja efetuado o saneamento dos vícios apontados.

CONCLUSÃO:

Voto no sentido de **ANULAR** a decisão de primeira instância, para que seja proferida uma nova decisão consubstanciada em motivação fática e jurídica, presentes nos autos, bem como seja oferecido ao sujeito passivo um novo prazo para manifestação.

Ronaldo de Lima Macedo.