



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

[Assinatura]

Processo nº 10073.001085/2007-28
Recurso nº 253.123 Voluntário
Acórdão nº 2302-01.543 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 18 de janeiro de 2012
Matéria Responsabilidade Solidária.
Recorrente COMPANHIA SIDERURGICA NACIONAL E OUTRO
Recorrida SRP - SECRETARIA DA RECEITA PREVIDENCIÁRIA

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/07/1998 a 31/12/1998

RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA - ELISÃO DA RESPONSABILIDADE. NÃO OCORRÊNCIA. - NÃO HAVENDO GUARDA DA DOCUMENTAÇÃO A RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA PASSA A NÃO COMPORTAR O BENEFÍCIO DE ORDEM.

A tomadora de serviços é solidária com a prestadora de serviços nos serviços que envolvem construção civil até a entrada em vigor da Lei n ° 9.711/1998. A elisão é possível, mas se não realizada na época oportuna persiste a responsabilidade.

Não há benefício de ordem na aplicação do instituto da responsabilidade solidária na construção civil.

NOTAS FISCAIS DE MATERIAIS. EXCLUSÃO DO LANÇAMENTO.

As notas fiscais referentes à aquisição de materiais, desde que devidamente comprovadas, devem ser excluídas do lançamento.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros da Segunda Turma da Terceira Câmara da Segunda Seção do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, por unanimidade, em dar provimento parcial ao recurso, nos termos do relatório e voto que integram o presente julgado. Devem ser excluídos os valores conforme planilha no item 2 à fl. 194.

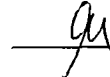
Marco André Ramos Vieira - Presidente e Relator

Participaram do presente julgamento, os Conselheiros Marco André Ramos Vieira (Presidente), Liege Lacroix Thomasi, Arlindo da Costa e Silva, Adriana Sato, Vera Kempers de Moraes Abreu e Manoel Coelho Arruda Júnior.

Ausente momentaneamente o Conselheiro Eduardo Augusto Marcondes de Freitas.

Processo nº 10073.001085/2007-28
Acórdão n.º 2302-01.543

S2-C3T2
Fl. 248



Relatório

A presente NFLD foi lavrada em substituição à de n.º 35.007.354-6 anulada pela 4ª Câmara do CRPS. O crédito foi apurado em função da aplicação de responsabilidade solidária na construção civil, conforme relatório fiscal às fls. 23 a 26.

Não conformada com a notificação, foi apresentada defesa pela prestadora de serviços, fls. 31 a 38.

A Decisão-Notificação confirmou a procedência do lançamento, fls. 48 a 51.

A tomadora de serviços interpôs recurso na forma das fls. 59 a 82, alegando em síntese:

- a) O crédito já foi atingido pela decadência;
- b) A anulação do acórdão anterior foi por vício material;
- c) O lançamento anterior foi atingido pela preempção, pelo fato de ter decorrido mais de cinco anos entre a notificação do lançamento e o julgamento definitivo pelo CRPS;
- d) Não houve constatação da existência do débito;
- e) O julgamento deve ser convertido em diligência para que a fiscalização verifique se o prestador recolheu as contribuições.

Não concordando com a decisão do órgão previdenciário, foi interposto recurso pela prestadora, fls. 114 a 121, em síntese alega o seguinte:

- f) O crédito já foi atingido pela decadência;
- g) As notas fiscais referem-se a operações de vendas;

Decisão proferida por esta Turma, fls. 126 a 128, converteu o julgamento em diligência para que a Receita se pronunciasse sobre a documentação juntada e a possibilidade de alteração do valor inicialmente lançado.

A Receita Federal prestou informações às fls. 192 a 195. Cientificada do resultado da diligência, a autuada manifestou-se às fls. 204 a 210.

É o relato suficiente.

Voto

Conselheiro Marco André Ramos Vieira, Relator

O recurso foi interposto tempestivamente, pressuposto superado, passo ao exame das questões preliminares ao mérito.

Um dos argumentos recursais está lastreado na eventual fluência do prazo decadencial. Segundo a recorrente o lançamento anterior teria sido anulado por vício material e não por vício formal.

Para esclarecer esse ponto, transcrevo o voto proferido pela 4ª Câmara do CRPS, nestas palavras:

EMENTA: PREVIDENCIÁRIO. CUSTEIO. RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. ARTIGO 31 DA LEI nº 8.212/91. AFERIÇÃO INDIRETA. AUSÊNCIA DE FUNDAMENTAÇÃO LEGAL. NULIDADE ABSOLUTA.

A ausência de fundamentação legal do arbitramento das contribuições previdenciárias é vício insanável e gera a nulidade absoluta da notificação em referência.

NFLD ANULADA.

Analizando detidamente os autos, creio que a presente notificação fiscal deve ser anulada, ante a existência de vício insanável, o que macula todo o procedimento levado a efeito pela fiscalização. Senão veja-se.

O crédito foi apurado com base no instituto da solidariedade e a notificação fiscal em referência foi lavrada em desfavor da empresa tomadora de serviços.

Como a tomadora de serviços não elidiu a responsabilidade solidária nos moldes determinados pelo artigo 31 da Lei nº 8.212/91, já que não apresentou as guias de recolhimento nem as folhas de pagamento dos serviços prestados, a autoridade fiscal não teve outra alternativa senão levantar o débito por meios indiretos, quais sejam, a utilização das notas fiscais/faturas dos prestadores de serviços.

Ocorre, todavia, que a fiscalização mencionou nos autos o artigo 33, §3º, da Lei nº 8.212/91 nos Fundamentos Legais do Débito (fls. 862), dispositivo legal que autoriza o arbitramento por aferição indireta. Confira-se:

"Art. 33

§ 3º. Ocorrendo recusa ou sonegação de qualquer documento ou informação, ou sua apresentação deficiente, o Instituto Nacional do Seguro Social - INSS e o Departamento da Receita Federal - DRF podem, sem prejuízo da penalidade cabível, inscrever de

Protocolo de Inteiro Teor do CRPS nº 2.200.2 de 24/08/2001

Protocolo nº 2.212.1 do MARCO ANDRÉ RAMOS VIEIRA. Assinado digitalmente em 02/07/2012

Processo nº 10073.001085/2007-28
Acórdão n.º 2302-01.543

S2-C3T2
Fl. 249



ofício importância que reputarem devida, cabendo à empresa ou ao segurado o ônus da prova em contrário”.

Em face da omissão nos Fundamentos Legais do Débito (fls. 862) do dispositivo legal que autoriza o levantamento do débito por arbitramento, restaram violados os direitos constitucionais do devido processo legal e da ampla defesa do contribuinte.

Cumpre destacar os pontos mencionados pelo ilustre Presidente desta colenda Câmara, no voto proferido em notificação fiscal da mesma natureza:

“O enquadramento correto da legislação tributária aplicável e a precisa informação desses fatos ao contribuinte são formalidades essenciais que não podem ser consideradas meras irregularidades. Considerando a natureza das obrigações tributárias, qualquer omissão por parte das autoridades fiscais vicia o procedimento, pois afronta a legalidade estrita e a necessária proteção do cidadão no que tange ao devido processo legal.

(...)

a hipótese de incidência aferida em seu elemento material, base de cálculo, pelas notas fiscais de serviços, tem como fundamento legal a possibilidade que a lei concedeu ao fisco, como exceção à regra geral, de arbitrar os valores que reputar devidos em razão de não ser possível aferir de maneira convencional o fato gerador da obrigação previdenciária que é a remuneração paga aos segurados empregados das empresas prestadoras de serviço”.

(...)

“Todos os procedimentos fiscais apurados por responsabilidade solidária do tomador com o prestador de serviços devem informar, ao notificado, que o fundamento legal em relação ao fato gerador decorre da possibilidade de arbitramento em relação à importância que o fisco reputa devida ante o permissivo contido no § 3º do art. 33 (...)”.

Ressalta-se, por oportuno, que a constituição da dívida ativa somente se dará após a regular inscrição na repartição competente, nos termos do artigo 201 do Código Tributário Nacional. Ademais, o termo de inscrição da dívida ativa, efetuado após o trâmite regular da notificação fiscal, deverá indicar, entre outras informações, a origem e a natureza do crédito, mencionando especificamente a disposição de lei em que seja fundado. É o que determina o inciso III do artigo 202 do mencionado Código Tributário.

Do dispositivo legal supracitado extrai-se a conclusão de que é nos Fundamentos Legais do Débito que deve constar o fundamento que autoriza o levantamento do débito por arbitramento, haja vista que tal documento, dentre outros, é parte integrante do termo de inscrição da dívida ativa.

... 2023-01-10 14:05:00

... MARCO ANTONIO PATRICIO VIEIRA Assinado digitalmente em 02/02/2023

Além disso, verifica-se no caso em apreço a existência de outro vício insanável também capaz de anular o procedimento levado a efeito pela autoridade fiscal: a inclusão, em uma única notificação fiscal, de débitos referentes a 169 (cento e sessenta e nove) contratos de cessão de mão de obra.

Tal fato dificulta sobremaneira e até mesmo impede o exercício do direito de defesa pelo tomador do serviço e pelas empresas prestadoras de serviços, considerando-se que são 27 (vinte e sete) volumes a serem analisados no mesmo decurso de prazo deferido para todos os processos sujeitos à esfera administrativa fiscal.

Nem se diga que a exigência de Notificações individualizadas por prestador só veio a ser exigida a partir do início de vigência da IN 70/2002.

Tão pouco o Parecer CJ 2376/2000 pode ser considerado como termo inicial para este procedimento.

Certo é que a solidariedade do tributo previdenciário se comporta como autoritário litisconsórcio passivo. Nos termos do artigo 47 do CPC, aplicável subsidiariamente ao Contencioso Administrativo Fiscal, a eficácia da decisão depende da citação de todos os litisconsortes. É dizer, desde o momento em que houve a constituição do crédito, sempre haverá a necessidade legal para que todos os que podem figurar no pólo passivo do lançamento tornem devidamente intimados.

Dessa forma, a autoridade fiscal deve seguir a orientação de desmembrar a presente notificação fiscal em várias outras, podendo até separar por grupos de serviços prestados como, por exemplo, empresas construtoras, empresas de alimentação, empresas de segurança, etc., com intuito de facilitar, ou melhor, possibilitar que os contribuintes envolvidos tenham garantido o exercício do direito de defesa e do contraditório.

Por estas razões, VOTO no sentido de ANULAR a presente NFLD.

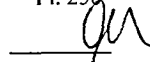
Pelo exposto, entendo que o vício que maculou o lançamento anterior foi formal. Não havia o fundamento legal que autoriza o arbitramento, e como é cediço a falta de fundamento legal é vício na formalização do ato administrativo. O outro motivo que ensejou a nulidade foi o fato de em uma única NFLD ter sido incluída 169 prestadoras de serviços, o que dificultou o direito de defesa. No caso, tal motivo também se enquadra como vício formal, inclusive a própria Câmara recomendou o desmembramento da Notificação Fiscal.

O lançamento é forma, sendo o ato de aplicação material da norma de incidência. Apesar de ser forma, exteriorização, reflete o conteúdo da norma de incidência tributária, o fato gerador. A falha na exteriorização do lançamento é um vício formal, por seu turno, o erro quanto ao conteúdo irá traduzir um vício material.

Como é cediço, são componentes do ato administrativo: a competência, a forma, a finalidade, o motivo e o objeto. Ao lavrar um ato administrativo, a autoridade pode

Protocolado em 24/08/2001, nº 2.200-2 de 24/08/2001

Assinado digitalmente em 02/12/2002 por MARCO ANDRÉ RAMOS VIEIRA



falhar em algum desses elementos; dessa maneira, a distinção, entre os componentes do ato, é relevante para fins de determinação dos efeitos que o vício nos elementos geram.

Em uma concepção a respeito da forma do ato administrativo é incluída não somente a exteriorização do ato, mas também as formalidades que devem ser observadas durante o processo de formação da vontade da Administração, e até os requisitos concernentes à publicidade do ato. Nesse sentido é a lição de Maria Sylvia di Pietro, na obra Manual de Direito Administrativo, 18ª edição, Ed. Atlas, página 200.

Na lição expressa de Maria Sylvia di Pietro, na obra já citada, página 202, *in verbis*: “Integra o conceito de forma a motivação do ato administrativo, ou seja, a exposição dos fatos e dos direitos que serviram de fundamento para a prática do ato; a sua ausência impede a verificação da legitimidade do ato.”

Se houver falha no pressuposto de fato ou de direito, o vício é material. Como exemplo nas contribuições previdenciárias: se houve lançamento enquadrando o segurado como empregado, mas com as provas contidas nos autos é possível afirmar que se trata de contribuinte individual, há falha no pressupostos de fato e de direito. Agora, se houve lançamento como empregado, mas o relatório fiscal falhou na caracterização; entendo que haveria falha na motivação; devendo o lançamento ser anulado por vício formal.

Vício extrínseco são aqueles que dizem respeito à forma, seja pela inobservância das formalidades legais ou dos critérios de competência. Por sua vez os vícios intrínsecos são os inerentes ao conteúdo, à essência do documento ou à substância do ato nele representado. O lançamento pode ser defeituoso, mas pode não ser falso, no sentido de não ter vício material, mas apenas o vício formal. Caso não haja oportunidade de correção da falta, a autoridade julgadora nunca poderá restar convicta da ausência ou inexistência do fato gerador. O vício material é aquele que não corresponde à verdade.

Pelo exposto reconhecendo que o lançamento anterior foi anulado por vício formal, o termo a quo para contagem passa a ser a data que se tornar definitiva a decisão que houver anulado por vício formal o crédito anteriormente constituído, na forma do art. 173, inciso II do CTN.

A presente NFLD englobou os fatos geradores ocorridos entre JULHO A DEZEMBRO DE 1998. A NFLD originária foi lavrada em dezembro de 1999, conforme informação no recurso voluntário, portanto em período não abrangido pela decadência. A notificação originária foi anulada em abril de 2005, e a presente NFLD foi lavrada dentro do período de cinco anos a contar da data que anulou o lançamento anterior. Pelo exposto não reconheço a decadência.

Quanto ao argumento recursal de que o lançamento anterior foi atingido pela preempção, pelo fato de ter decorrido mais de cinco anos entre a notificação do lançamento e o julgamento definitivo pelo CRPS; não lhe assiste razão. Entre o prazo que medeia o lançamento e o julgamento definitivo dos recursos administrativos de que tenha se valido o sujeito passivo não se fala em decadência, tampouco em prescrição, uma vez que essa somente se inicia com a constituição definitiva do crédito.

Em julgamento de 27/4/1984, tendo como relator do processo AGRAG nº 96616, o Ministro Francisco Rezek, o STF assim dispôs: no intervalo entre a lavratura do auto de infração e a decisão definitiva de Recurso Administrativo de que tenha se valido o

contribuinte não corre ainda o prazo de prescrição (CTN, art. 151, III). Tampouco o de decadência, já superado pelo auto, que importa lançamento do crédito tributário (CTN, art. 142).

O parágrafo único do art. 173 do CTN está ligado ao prazo para constituição do crédito pela autoridade fiscal por meio do lançamento. Após o lançamento ser notificado ao contribuinte, não há prazo previsto em lei para que a autoridade julgadora profira a decisão, mesmo porque dependerá de o sujeito passivo apresentar ou não impugnação e recurso administrativo.

Até a entrada em vigor da Lei n° 9.711 de 1998, os serviços que envolvem construção civil sempre implicam responsabilidade solidária por determinação do art. 30, inciso VI da Lei n° 8.212 de 1991.

A notificada poderia se elidir, afastar a solidariedade nos termos do art. 42 do RPS, aprovado pelo Decreto n° 612/1991 ou art. 42 do RPS, aprovado pelo Decreto n° 2.173/1997, ou art. 220, § 3° do RPS, aprovado pelo Decreto n° 3.048/1999, conforme a época de ocorrência do fato gerador, nestas palavras:

Art.220. O proprietário, o incorporador definido na Lei n° 4.591, de 1964, o dono da obra ou condômino da unidade imobiliária cuja contratação da construção, reforma ou acréscimo não envolva cessão de mão-de-obra, são solidários com o construtor, e este e aqueles com a subempreiteira, pelo cumprimento das obrigações para com a seguridade social, ressalvado o seu direito regressivo contra o executor ou contratante da obra e admitida a retenção de importância a este devida para garantia do cumprimento dessas obrigações, não se aplicando, em qualquer hipótese, o benefício de ordem.

(...)

§ 3° A responsabilidade solidária de que trata o caput será elidida:

I - pela comprovação, na forma do parágrafo anterior, do recolhimento das contribuições incidentes sobre a remuneração dos segurados, incluída em nota fiscal ou fatura correspondente aos serviços executados, quando corroborada por escrituração contábil; e

II - pela comprovação do recolhimento das contribuições incidentes sobre a remuneração dos segurados, aferidas indiretamente nos termos, forma e percentuais previstos pelo Instituto Nacional do Seguro Social.

III - pela comprovação do recolhimento da retenção permitida no caput deste artigo, efetivada nos termos do art. 219. (Inciso acrescentado pelo Decreto n° 4.032, de 26/11/2001)

Como acima demonstrado, não é exigido da notificada o pleno conhecimento dos fatos ocorridos na empresa construtora, bastando a guarda da documentação, folhas de pagamento e guias de recolhimento do pessoal utilizado na obra, para que a recorrente pudesse afastar a solidariedade. A elisão é uma faculdade conferida ao devedor solidário, uma vez que não houve a utilização dessa prerrogativa pela notificada, a solidariedade persiste, no presente caso.

Assinado eletronicamente, conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Assinado por MARCO ANDRÉ RAMOS VIEIRA. Assinado digitalmente em 02/02/2021

Processo nº 10073.001085/2007-28
Acórdão n.º 2302-01.543

S2-C3T2

Fl. 251

A recorrente não fez prova do recolhimento de todas as contribuições previdenciárias devidas pela contratada em relação aos segurados que lhe prestaram serviços. Ao não realizar tal prova, consequentemente não p de mais invocar o benefício de ordem.

Uma vez o recorrente não detendo a referida documentação, o órgão previdenciário passa a ter a prerrogativa de lançar a importância que reputar devida, cabendo ao contribuinte o ônus da prova em contrário, por força do artigo 33, §§ 3º da Lei n.º 8.212/1991. Assim a legislação previdenciária oferece à Fiscalização Federal mecanismos para lavrar a Notificação, nesse caso utilizando como base de aferição o valor da nota fiscal, pois embutido nesse valor há a parcela referente à mão-de-obra utilizada.

Portanto, era dever do contribuinte a guarda da referida documentação e apresentação à fiscalização quando solicitado, conforme previsto no art. 32 caput combinado com o § 11 da Lei n.º 8.212/1991. Uma vez não apresentando a documentação, a fiscalização não pode deixar de lavrar o débito, partindo nesse caso para aferição dos valores.

Conforme dispõe o art. 128 do CTN, a lei pode atribuir de modo expresso a responsabilidade pelo crédito tributário a terceira pessoa, vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação, excluindo a responsabilidade do contribuinte ou atribuindo-a a este em caráter supletivo do cumprimento total ou parcial da referida obrigação. Há um vínculo entre a notificada e os segurados que prestaram serviço ao construtor, pois o beneficiado por aquela utilização de mão-de-obra foi o próprio recorrente, cujo produto dessa utilização é de sua propriedade, a edificação. Além disso, o disposto no art. 128 do CTN permite que a lei venha atribuir a responsabilidade do crédito à terceira pessoa, assim o fez a Lei n.º 8.212/1991 em seu artigo 30, inciso VI, nestas palavras:

Art. 30 A arrecadação e o recolhimento das contribuições ou de outras importâncias devidas à Seguridade Social obedecem às seguintes normas: (Redação alterada pela Lei nº 8.620, de 05/01/93)

(...)

VI - o proprietário, o incorporador definido na Lei nº 4.591, de 16 de dezembro de 1964, o dono da obra ou condômino da unidade imobiliária, qualquer que seja a forma de contratação da construção, reforma ou acréscimo, são solidários com o construtor, e estes com a subempreiteira, pelo cumprimento das obrigações para com a Seguridade Social, ressalvado o seu direito regressivo contra o executor ou contratante da obra e admitida a retenção de importância a este devida para garantia do cumprimento dessas obrigações, não se aplicando, em qualquer hipótese, o benefício de ordem; (Redação alterada pela MP nº 1.523-9, de 27/06/97, reeditada até a conversão na Lei nº 9.528, de 10/12/97. Ver art. 29 da Lei nº 4.591/64)

A redação original desse inciso era a seguinte:

VI - o proprietário, o incorporador definido na Lei nº 4.591, de 16 de dezembro de 1964, o dono da obra ou condômino da unidade imobiliária, qualquer que seja forma de contratação da construção, reforma ou acréscimo, são solidários com o construtor pelo cumprimento das obrigações para com a

Seguridade Social, ressalvado o seu direito regressivo contra o executor ou contratante da obra e admitida a retenção de importância a este devida para garantia do cumprimento dessas obrigações, não se aplicando, em qualquer hipótese, o benefício de ordem;

Redação alterada pela MP nº 1.523-9, de 27/06/97, reeditada até a conversão na Lei nº 9.528, de 10/12/97. Ver art. 29 da Lei nº 4.591/64

Processo nº 10073.001085/2007-28
Acórdão n.º 2302-01.543

S2-C3T2
Fl. 252

benefício de ordem, não existiria motivo para se efetuar o lançamento na tomadora de serviços, se em qualquer caso a Receita Previdenciária devesse diligenciar para examinar a contabilidade da construtora. Havendo inversão é imprescindível a colação aos autos da prova contábil pelos interessados.

Nessa mesma linha de fundamentação, não é outro o entendimento firmado pelo STJ, conforme ementa do acórdão no Recurso Especial n.º 780.703 / SC, cujo relator foi o Ministro Castro Meira, publicado no DJ em 16/06/2006:

TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. CONSTRUÇÃO CIVIL. RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. IMPOSSIBILIDADE. BENEFÍCIO DE ORDEM. ARTIGO 31, § 3º DA LEI Nº 8.212/91. ELISÃO. NECESSIDADE. COMPROVAÇÃO. RECOLHIMENTO.

1. A responsabilidade solidária na contratação de quaisquer serviços por cessão de mão-de-obra foi instituída pela Lei nº 8.212/91, notadamente, em seu artigo 31, ou seja, há solidariedade entre o contratante dos serviços executados mediante cessão de mão-de-obra e o executor desses serviços. A responsabilidade solidária do contratante está definida, em linhas gerais, nos artigos 124 e 128 do Código Tributário Nacional. O § 1º do artigo 124 do Código Tributário Nacional prevê expressamente que a solidariedade nele descrita não comporta benefício de ordem. 2. A solidariedade somente poderia ser elidida, caso obedecido o preceito do § 3º do artigo 31 da Lei nº 8.212/91 - o executor deveria comprovar o recolhimento prévio das contribuições incidentes sobre a remuneração dos segurados incluída na nota fiscal ou fatura correspondente aos serviços executados, quando da respectiva quitação. Precedentes. 3. Recurso especial provido.

Desse modo, o próprio guardião judicial da lei federal, o Superior Tribunal de Justiça, ratifica o procedimento fiscal no caso dos lançamentos por solidariedade das contribuições previdenciárias.

No presente caso há que se reconhecer o resultado da diligência às fls. 192 a 195. Foi demonstrado que há notas fiscais referentes a aquisição de materiais.

CONCLUSÃO:

Voto por CONHECER DO RECURSO do notificado para no mérito CONCEDER-LHE PROVIMENTO PARCIAL. Devem ser excluídos os valores conforme planilha no item 2 à fl. 194.

É como voto.

Marco André Ramos Vieira