



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

**Processo n°** 10073.001985/2007-75  
**Recurso n°** Voluntário  
**Acórdão n°** 2202-004.367 – 2ª Câmara / 2ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 08 de maio de 2018  
**Matéria** Contribuições Sociais Previdenciárias  
**Recorrente** COMPANHIA SIDERÚRGICA NACIONAL E OUTRO  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS**

Período de apuração: 01/01/1998 a 30/06/1998

**VÍCIO FORMAL - PRAZO PARA O LANÇAMENTO**

O prazo de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário se extingue após 5 anos, contados da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado.

**LANÇAMENTO POR ARBITRAMENTO OU AFERIÇÃO INDIRETA. IMPOSSIBILIDADE. FATO GERADOR ANTERIOR À VIGÊNCIA DA LEI 9.711/98. ENTENDIMENTO PACÍFICO DO STJ.**

Não é possível o lançamento da contribuição previdenciária por arbitramento ou aferição indireta nas contas da empresa tomadora de serviços, relativamente ao fato gerador ocorrido em data anterior à vigência da Lei 9.711/98, sem que antes tenha o Fisco verificado a contabilidade da empresa prestadora, exigência essa que não afasta a responsabilidade solidária entre o prestador do serviço e o contratante.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por voto de qualidade, em rejeitar a preliminar de decadência, e no mérito, por maioria de votos, em dar provimento ao recurso. Vencidos os Conselheiros Martin da Silva Gesto, Junia Roberta Gouveia Sampaio (relatora), Dilson Jatahy Fonseca Neto e Virgilio Cansino Gil (suplente convocado) quanto à preliminar, e, no mérito, os Conselheiros Rosy Adriane da Silva Dias, Waltir de Carvalho e Ronnie Soares Anderson que negavam provimento ao recurso. O Conselheiro Dilson Jatahy Fonseca Neto acompanhou a relatora pelas conclusões quanto ao mérito. Designada para redigir o voto vencedor relativamente à rejeição da preliminar a Conselheira Rosy Adriane da Silva Dias.

*(Assinado digitalmente)*

Ronnie Soares Anderson- Presidente.

*(Assinado digitalmente)*

Júnia Roberta Gouveia Sampaio - Relatora.

*(Assinado digitalmente)*

Rosy Adriane da Silva Dias - Redatora Designada.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Rosy Adriane da Silva Dias, Martin da Silva Gesto, Waltir de Carvalho, Junia Roberta Gouveia Sampaio, Fabia Marcilia Ferreira Campelo (suplente convocada), Dilson Jatahy Fonseca Neto, Virgilio Cansino Gil (suplente convocado), Ronnie Soares Anderson (Presidente). Ausente, justificadamente, o conselheiro Paulo Sergio Miranda Gabriel Filho.

## **Relatório**

Por bem descrever os fatos, adoto, no que couber, o relatório da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento do Rio de Janeiro I (RJ) (fls. 297/298):

*Trata-se de crédito tributário lançado pela fiscalização - NFLD DEBCAD 37.048.347-2 pertinente às contribuições devidas pela empresa em epígrafe, em substituição às lançadas através da Notificação Fiscal de Lançamento de Débito (NFLD) DEBCAD nº 35.007.354-6, anulada pelo Conselho de Recursos da Previdência Social (CRPS), conforme Acórdão nº 724/2005, prolatado pela 4ª CAJ - Câmara de Julgamento, em 20/04/2005, sob a alegação de vício formal, acarretado pela omissão, no anexo relativo aos Fundamentos Legais do Débito, do dispositivo legal que autoriza o arbitramento das contribuições previdenciárias através de aferição indireta. O valor do presente lançamento é de R\$ 94.783,83, consolidado em 14/12/2006.*

*2. A responsabilidade solidária incidu no presente caso devido ao não cumprimento, por parte do sujeito passivo, dos requisitos necessários para elidir-se do gravame jurídico-tributário, originando, ainda, o arbitramento do débito, conforme autorizado pelo § 3º do art. 33 da Lei 8.212/91, mediante a aplicação do percentual de 40% determinado nas Ordens de Serviço INSS/DAF 51, de 06/10/92, 165, de 11/07/97 e 176, de 05/12/97, sobre o valor bruto das Notas Fiscais/Faturas/recibos de serviços executados mediante cessão de mão de obra.*

*' 3. A prestadora de serviços, devidamente relacionada no Relatório Fiscal, e cientificada do procedimento por AR, é a pessoa jurídica PLENAPLAN SERV. DE TERRAPLANAGEM LTDA, CNPJ 00368341/0001-14.*

*Da impugnação da prestadora \_*

4. Notificada por via postal, a empresa prestadora contestou o lançamento através do instrumento de fls. 33/48, aduzindo o que a seguir se resume:

4.1. Os créditos lançados estariam extintos, a teor do Código Tributário Nacional. O prazo de dez anos é inconstitucional. Não há como o Fisco exigir os documentos. Colaciona excertos doutrinários em abono de suas teses.

4.2. No mérito, argumenta que já fora fiscalizada no período, de sorte que com exceção dos documentos comprobatórios juntados a presente, em razão dos fatos e direitos arguidos, os demais comprovantes já não estão mais disponíveis.

4.3. Afirma que, por ocasião da locação de veículos para a COMPANHIA SIDERURGICA NACIONAL, não fomezou mão-de-obra, de sorte que o fato, por si só, desobrigava-a do recolhimento aos cofres previdenciários àquele título.

#### *Da Informação Fiscal*

5. Às fls. 62, a Seção de Contencioso Administrativo da DRP/Caxias faz retornarem os autos à Fiscalização, para esclarecer acerca da existência de serviços prestados mediante cessão de mão de obra na situação tratada nos autos ou justificar eventual impossibilidade de fazê-lo em face da apresentação deficiente da documentação solicitada - amparada em auto de infração regularmente emitido - mediante emissão de Relatório Fiscal

*Complementar e reabertura do prazo de defesa dos interessados.*

5.1. Em atendimento, a Informação Fiscal de fls. 114/116 esclarece que os contratos de prestação de serviços cujas cópias aduna às fls. 69/ 1 12, demonstram a existência de prestação de serviços mediante cessão de mão-de-obra.

5.2. Outrossim, informa que, embora a AFRFB Notificante não tenha mencionado o fato em seu Relatório, houve no decorrer da ação fiscal a lavratura do Auto de Infração - AI Debcad nº 37.048.416-9, por não ter o contribuinte apresentado todos os documentos solicitados à época.

#### *Da segunda impugnação da prestadora*

6. Notificada do Relatório Fiscal Complementar, a empresa prestadora reiterou seus argumentos, acrescentando o teor da Súmula Vinculante nº 8 do STF.

#### *Da impugnação da tomadora*

7. Reaberto o prazo para apresentação de defesa, a Companhia Siderúrgica Nacional impugna ternpestivamente o lançamento, deduzindo as razões a seguir reproduzidas:

7.1: Os débitos lançados estão extintos, uma vez que o acórdão de nulidade lavrado nos autos da NFLD originária baseou-se

*integralmente no ferimento às garantias constitucionais da ampla defesa e do contraditório, tratando-se, portanto, de vício material, que não autorizaria o deslocamento da regra decadencial para o art. 173, II, do CTN.*

*7.2. Trata-se de autuação em razão de responsabilidade solidária, tema que*

*tem cunho exclusivamente material, não havendo que se falar em vício formal na hipótese.*

*7.3. Isto posto, se não houve reabertura do prazo para lançamento, impõe-se a conclusão de que decaiu o direito de constituir o crédito tributário por parte do sujeito ativo, que é de cinco anos, a teor do art. 173, I, do CTN.*

*7.4. No mérito, alega que a responsabilidade solidária deve ser observada no momento da exigibilidade do crédito, não na sua constituição, sendo obrigatória a averiguação, por parte da fiscalização, da efetiva inadimplência da empreiteira antes de efetuar qualquer lançamento contra a tomadora.*

*7.5. Inexiste débito da prestadora eis que a prestadora comprova o recolhimento do débito e teve expedidas a seu favor Certidões Negativas de Débitos emitidas no período de 05/2001 a 04/2010.*

*7.8. Em nome do princípio da Verdade Material, protesta pela conversão do feito em diligência, para que se proceda à aferição dos livros contábeis da prestadora.*

*8. É o relatório.*

A Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento no Rio de Janeiro I (RJ) negou provimento à impugnação em decisão cuja ementa é a seguinte (fls. 295):

*TRIBUTÁRIO                      PREVIDENCIÁRIO                      CUSTEIO  
RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA - CESSÃO DE MÃO-DE  
OBRA*

*O Art. 31, § 3º da Lei 8.212/91, na redação da Lei 9.032/95, bem como o Art. 46, § 2º do Regulamento de Organização e Custeio da Seguridade Social, aprovado pelo Dec. 612/92 (vigente até a competência março de 1997) e o Art. 42, § 2º do Regulamento de Organização e Custeio da Seguridade Social, aprovado pelo Dec. 2173/97 (aplicado até a competência dezembro de 1998) definem a forma de elisão da responsabilidade solidária. Não cumpridos estes requisitos, a tomadora responsável pelas contribuições previdenciárias oriundas do fato gerador comum. A solidariedade passiva, legalmente imposta, pode unir diversos devedores que responderão, cada qual, pela dívida toda. A Secretaria da Receita Federal do Brasil tem o direito de escolher e de exigir, de acordo com seu interesse e conveniência, o valor total do crédito constituído, sem que o devedor tenha qualquer benefício de ordem.*

*DECADÊNCIA. NULIDADE POR VICIO FORMAL.  
APLICAÇÃO DO ARTIGO 173, II CTN. ABRANGÊNCIA.  
LANÇAMENTO SUBSTITUTIVO.*

*O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário substitutivo, com fundamento no artigo 173, II do CTN, abrange as contribuições relativas h. totalidade das obrigações tributárias ainda não atingidas pela decadência quando da lavratura do lançamento tornado nulo.*

A Companhia Siderúrgica Nacional e a empresa PLENAPLAN Serviços de Terraplanagem Ltda foram cientificadas das decisões conforme se verifica pelos AR's contantes às fls. 312 (14/02/2011) e 311 (16/02/2011).

A Companhia Siderúrgica Nacional (fls. 312/332) e empresa apresentou PLENAPLAN Serviços de Terraplanagem Ltda (fls. 339/342) apresentaram seus respectivos recursos voluntários nos quais reiteram as alegações já suscitadas.

É o relatório

## **Voto Vencido**

Conselheira Júnia Roberta Gouveia Sampaio - Relatora

Os recursos preenchem os pressupostos legais de admissibilidade, motivo pelo qual, deles conheço

### **1) PRELIMINARES**

**1.1) DA DECADÊNCIA EM RAZÃO DA NULIDADE DO LANÇAMENTO POR VÍCIO MATERIAL NO PRIMEIRO LANÇAMENTO;**

Alega a Recorrente que o lançamento anulado pela 4ª Câmara de Julgamento do Conselho de Recursos da Previdência Social, nos autos da NFLD nº 35.007.354-6 continha vícios materiais, motivo pelo qual, não deveria ser reaberto o prazo de lançamento previsto no artigo 173, II do CTN, um vez que este só se aplica às hipóteses de lançamento por vício formal.

O primeiro lançamento foi anulado por em virtude de ausência fundamentação para aferição indireta e ausência de individualização e intimação dos prestadores de serviço, o que ofenderia os princípios da ampla defesa e do contraditório aplicáveis ao processo administrativo fiscal. A decisão recorrida entendeu que tais vícios eram formais, conforme se verifica pelo trecho abaixo transcrito:

*24. De fato, o Acórdão 724/2005, que anulou o lançamento, argui a ausência de fundamentação legal para a aferição indireta, vício procedimental que constitui violação aos direitos constitucionais do devido processo legal e da ampla defesa do contribuinte.*

*25. Entretanto, ao contrário do que entende a impugnante, os fatos descritos caracterizam vício de forma e a circunstância de se tratar de débito de responsabilidade solidária não tem o*

*condão de modificar essa premissa, eis que o procedimento do lançamento não se confunde com a materialidade da obrigação.*

O critério essencial para distinguir se determinado lançamento padece de vício formal ou material reside na materialidade da obrigação. Em outras palavras, o lançamento substitutivo de que trata o artigo 173, II, não pode trazer qualquer elemento novo na obrigação anteriormente constituída. Nesse sentido, registre-se a decisão proferida por este Conselho no julgamento do Acórdão 1402-002.206, julgado na sessão de 08/06/2016, cuja ementa é a seguinte:

*ARTIGO 173, II, DO CTN. CONSTITUIÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO PARA NOVO EXAME DE PERÍODO JÁ FISCALIZADO. VICIO FORMAL. PRAZO DECADENCIAL PARA NOVO LANÇAMENTO.*

*Tendo a Fazenda Pública, por força do art. 173, II, do CTN, readquirido o direito de constituir o crédito tributário dentro do prazo de cinco anos, contado a partir da data em que se tornou definitiva a decisão que anulou os lançamentos efetuados anteriormente, **os novos lançamentos devem ser restritos às matérias e provas contidas na acusação original, sem inovação, mormente nas bases imponíveis das exações lançadas.** Descumpridas tais regras, a contagem decadencial sujeita-se ao definido nos artigos 150, § 4º ou 173, I, do Estatuto Tributário. Decadência estampada. Lançamentos cancelados (grifamos)*

Dessa forma, os elementos materiais do lançamento devem ser extraídos do artigo 142 do CTN ao dispor que:

*Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a **ocorrência do fato gerador** da obrigação correspondente, **determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo** e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível. (grifamos)*

Sendo assim, entendo que assiste razão à recorrente, pois o novo lançamento determinou a inclusão de sujeito passivo que não constava do lançamento originário. A 1ª Seção do Superior Tribunal de Justiça possui precedente no sentido de que a inclusão de devedor solidário é de ordem material, conforme se verifica pela ementa da decisão proferida nos Embargos de Divergência em REsp nº 1.115.549-SP, cuja ementa é a seguinte:

*TRIBUTÁRIO. EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA. ISS. EXECUÇÃO FISCAL. SUBSTITUIÇÃO DA CDA PARA MODIFICAÇÃO DO POLO PASSIVO. IMPOSSIBILIDADE. SÚMULA 392/STJ.*

*1. Embargos de divergência pelos quais se busca dirimir dissenso pretoriano acerca da possibilidade de alteração do sujeito passivo da execução fiscal, mediante emenda da CDA, para cobrar daquele a quem a lei imputa a condição de co-responsável da exação.*

*2. Caso em que a Fazenda municipal constituiu o crédito tributário de ISS apenas contra a empresa construtora*

(PLANEL) e tão somente contra ela ingressou com a execução fiscal. Somente depois de frustradas as tentativas de citação dessa empresa, no curso da execução, permitiu-se, com base em legislação municipal que prevê hipótese de co-responsabilidade, a inclusão da empresa tomadora do serviço (SCANIA) no polo passivo da execução mediante simples emenda da Certidão de Dívida Ativa.

3. *Independentemente de a lei contemplar mais de um responsável pelo adimplemento de uma mesma obrigação tributária, cabe ao fisco, no ato de lançamento, identificar contra qual(is) sujeito(s) passivo(s) ele promoverá a cobrança do tributo, nos termos do art. 121 combinado com o art. 142, ambos do CTN, garantindo-se, assim, ao(s) devedor(es) imputado(s) o direito à apresentação de defesa administrativa contra a constituição do crédito. Por essa razão, não é permitido substituir a CDA para alterar o polo passivo da execução contra quem não foi dada oportunidade de impugnar o lançamento, sob pena de violação aos princípios do devido processo legal, do contraditório e da ampla defesa, também assegurados constitucionalmente perante a instância administrativa.*

4. *A esse respeito: "Quando haja equívocos no próprio lançamento ou na inscrição em dívida, fazendo-se necessária alteração de fundamento legal ou do sujeito passivo, nova apuração do tributo com aferição de base de cálculo por outros critérios, imputação de pagamento anterior à inscrição etc., será indispensável que o próprio lançamento seja revisado, se ainda viável em face do prazo decadencial, oportunizando-se ao contribuinte o direito à impugnação, e que seja revisada a inscrição, de modo que não se viabilizará a correção do vício apenas na certidão de dívida. A certidão é um espelho da inscrição que, por sua vez, reproduz os termos do lançamento. Não é possível corrigir, na certidão, vícios do lançamento e/ou da inscrição. Nestes casos, será inviável simplesmente substituir-se a CDA." (Leandro Paulsen, René Bergmann Ávila e Ingrid Schroder Sliwka, in "Direito Processual Tributário: Processo Administrativo Fiscal e Execução Fiscal à luz da Doutrina e da Jurisprudência", Livraria do Advogado, 5ª ed., Porto Alegre, 2009, pág. 205)"(Recurso Especial Representativo de Controvérsia 1.045.472/BA, Rel. Ministro **Luiz Fux, Primeira Seção, DJe 18/12/2009).***

5. *Incide, na espécie, a Súmula 392/STJ: "A Fazenda Pública pode substituir a certidão de dívida ativa (CDA) até a prolação da sentença de embargos, quando se tratar de correção de erro material ou formal, vedada a modificação do sujeito passivo da execução".*

6. *Embargos de divergência providos*

Do voto do Ministro Relator Benedito Gonçalves destacam-se os seguintes

trechos:

*Dessa forma, tem-se que, no caso dos autos, para buscar a cobrança do crédito da empresa solidária deve o fisco municipal, dentro do prazo decadencial, fazer novo lançamento.*

*E, nesse particular, as próprias alegações da embargada demonstram a que substituição do sujeito passivo exige novo lançamento, pois defendeu que "a legislação tributária **permite alteração do lançamento** por impugnação do sujeito passivo (cf. I, art. 145, do CTN) ou por meio de recurso de ofício, nos termos do art. 145 e 149 do CTN" (grifo adicionado).*

Como o período de apuração está compreendido entre 09/97 e 12/98 e o presente lançamento ocorreu apenas em dezembro de 2006, decaído está o direito do sujeito ativo constituir o crédito respectivo.

Em face de todo exposto, acolho a preliminar de decadência por entender que se trata de anulação do lançamento por vício material, uma vez que a inclusão do sujeito passivo não se refere ao procedimento mas ao conteúdo da obrigação tributária.

## II - DO MÉRITO.

### II.1 - DA AUSÊNCIA DE COMPROVAÇÃO DE EXISTÊNCIA DO DÉBITO EXIGIDO

Em virtude da relação jurídica existente entre as empresas envolvidas (contratação para execução de obras de construção civil), a Recorrente figurou como responsável solidária da empresa Plenaplan Serv. de Terraplanagem Ltda. com relação ao cumprimento das obrigações previdenciárias desta, nos termos do art. 30, inc. VI da Lei nº 8.212/91:

***Art. 30.** A arrecadação e o recolhimento das contribuições ou de outras importâncias devidas à Seguridade Social obedecem às seguintes normas: (...)*

*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 dada pela Lei 9.528, de 10.12.97)*

O Regulamento da Organização e do Custeio da Seguridade Social (Decreto nº 356/91 e alterações posteriores), vigente à época dos fatos, esclarecia as atribuições do responsável tributário e a maneira de elidir a responsabilidade tributária (grifamos):

***Art. 43.** O proprietário, o incorporador definido na Lei nº 4.591, de 16 de dezembro de 1964, o dono de obra ou o condômino de unidade imobiliária, qualquer que seja a forma de contratação da construção, reforma ou acréscimo, são solidários com o construtor nas obrigações para com a seguridade social, ressalvado o seu direito regressivo contra o executor ou*

*contratante da obra, admitida a retenção de importância a este devida para garantia do cumprimento dessas obrigações.*

*§ 1º. A responsabilidade solidária somente será elidida se for comprovado pelo executor da obra o recolhimento das contribuições incidentes sobre a remuneração dos segurados incluída em nota fiscal ou fatura correspondente aos serviços executados, quando da quitação da referida nota fiscal ou fatura, quando não comprovadas contabilmente.*

*§ 2º. Para efeito do disposto no parágrafo anterior, o executor da obra deverá elaborar folhas de pagamento e guias de recolhimento distintas para cada empresa contratante, devendo esta exigir do executor da obra, quando da quitação da nota fiscal ou fatura, cópia autenticada da guia de recolhimento quitada e respectiva folha de pagamento.*

*§ 3º. Considera-se construtor, para os efeitos deste Regulamento, a pessoa física ou jurídica que executa obra sob sua responsabilidade, no todo ou em parte.*

A imputação de responsabilidade solidária à Recorrente não é um ponto controvertido no presente processo.

O ponto controvertido, a meu ver, refere-se ao procedimento adotado pela fiscalização para apurar as contribuições previdenciárias supostamente devidas.

A fiscalização entende que, em virtude de a Recorrente não lhe ter apresentado os documentos exigidos pela legislação, estava autorizada a imediatamente arbitrar a base de cálculo das contribuições previdenciárias, mediante a técnica de aferição indireta (art. 33, §§ 3º e 6º, Lei nº 8.212/91), não sendo imperiosa qualquer diligência prévia perante o contribuinte (Plenaplan Serv. de Terraplangem Ltda) com o fito de verificar o montante dos salários pagos pela execução de obra de construção civil.

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

*§ 3º Ocorrendo recusa ou sonegação de qualquer documento ou informação, ou sua apresentação deficiente, a Secretaria da Receita Federal do Brasil pode, sem prejuízo da penalidade cabível, lançar de ofício a importância devida. (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009). (...)*

*§ 6º Se, no exame da escrituração contábil e de qualquer outro documento da empresa, a fiscalização constatar que a contabilidade não registra o movimento real de remuneração dos segurados a seu serviço, do faturamento e do lucro, serão apuradas, por aferição indireta, as contribuições efetivamente devidas, cabendo à empresa o ônus da prova em contrário.*

Já a Recorrente defende que a imputação de solidariedade não retira o ônus da fiscalização de promover as competentes averiguações prévias perante o contribuinte) para que só então, diante da impossibilidade de verificação dos salários pagos pela execução de obra de construção civil, utilize-se do arbitramento.

Nessa questão, considero assistir razão à Recorrente.

O instituto da responsabilidade solidária almeja conferir maior proteção ao crédito tributário, atribuindo o dever de adimplemento a mais de um sujeito. A caracterização do disposto no art. 30, inc. VI da Lei nº 8.212/91 (aliada à ausência dos procedimentos elisivos) faz com que o terceiro passe a integrar a relação tributária na qualidade de responsável solidário, mas não de contribuinte.

A ampliação da sujeição passiva, por outro lado, não altera os demais critérios da obrigação tributária, especialmente aqueles relacionados à determinação da base de cálculo (remuneração dos segurados). Nessa toada, o Fisco deveria ter procedido ao levantamento da real base de cálculo das contribuições junto à prestadora de serviços (Plenaplan Serv. de Terraplanagem Ltda), analisando sua folha de pagamento, seus livros contábeis etc. o que acabou não acontecendo.

Somente diante da impossibilidade comprovada de determinar a remuneração dos segurados é que subsidiariamente a autoridade fiscal poderia lançar mão do procedimento de aferição indireta. O próprio § 6º do art. 33 acima transcrito exige da fiscalização o exaurimento das tentativas previamente ao arbitramento da base de cálculo (“*Se, no exame da escrituração contábil e de qualquer outro documento da empresa, a fiscalização constatar que...*”).

Nesse sentido, o procedimento adotado pela fiscalização de arbitrar diretamente a base de cálculo das contribuições previdenciárias com base no valor das notas fiscais, sem ouvir previamente a prestadora (Plenaplan Serv. de Terraplanagem Ltda), tornou a falta de apresentação da documentação pela Recorrente uma *presunção absoluta* de inadimplência dos tributos.

Esta é a posição reiterada de ambas as turmas da 1ª Seção do Superior Tribunal de Justiça:

*TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. LANÇAMENTO POR ARBITRAMENTO OU AFERIÇÃO INDIRETA. IMPOSSIBILIDADE. FATO GERADOR ANTERIOR À VIGÊNCIA DA LEI 9.711/98. ENTENDIMENTO PACÍFICO DO STJ.*

*1. Esta Corte Superior firmou entendimento no sentido de que não é possível o lançamento da contribuição previdenciária por arbitramento ou aferição indireta nas contas da empresa tomadora de serviços, relativamente ao fato gerador ocorrido em data anterior à vigência da Lei 9.711/98, sem que antes tenha o Fisco verificado a contabilidade da empresa prestadora, exigência essa que não afasta a responsabilidade solidária entre o prestador do serviço e o contratante. Precedentes: AgRg no REsp 1142065/RS, Rel. Ministro Benedito Gonçalves, Primeira Turma, DJe 10/06/2011 e AgRg no REsp 1348395/RJ, Rel. Ministro Humberto Martins, Segunda Turma, DJe 04/12/2012.*

2. Na hipótese dos autos, percebe-se que o lançamento abrange períodos anteriores à vigência da Lei 9.711/98. (STJ, 1ª Turma, AgRg no AREsp 294.150, Rel. Min. Sérgio Kukina, julgado em 20/02/2014)

TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA ENTRE PRESTADOR E TOMADOR DE SERVIÇOS. ART. 31 DA LEI N. 8.212/91 (REDAÇÃO ORIGINAL). CONSTITUIÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO. VERIFICAÇÃO PRÉVIA DO PRESTADOR DE SERVIÇO. PRECEDENTES. SÚMULA 83/STJ.

1. A jurisprudência do STJ reconhece, nos termos do art. 31 da Lei n. 8.212/91, com a redação vigente até 1º.2.1999, a inviabilidade de lançamento por aferição indireta, com base tão somente nas contas do tomador do serviço, pois, para a devida constituição do crédito tributário, faz-se necessário observar se a empresa cedente recolheu ou não as contribuições devidas, o que, de certo modo, implica a precedência de fiscalização perante a empresa prestadora, ou, ao menos, a concomitância. Incidência da Súmula 83/STJ.

2. O entendimento sufragado não afasta a responsabilidade solidária do tomador de serviço, até porque a solidariedade está objetivamente delineada na legislação infraconstitucional. Reprime-se apenas a forma de constituição do crédito tributário perpetrada pela Administração Tributária, que arbitra indevidamente o lançamento sem que se tenha fiscalizado a contabilidade da empresa prestadora dos serviços de mão de obra. (STJ, 2ª Turma, AgRg no Ag 1.348.395, Rel. Min. Humberto Martins, julgado em 27/11/2012) (grifamos)

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. OMISSÃO. EXISTÊNCIA. CONTRIBUIÇÃO. CESSÃO DE MÃO DE OBRA. EMPRESA CONTRATANTE. ART. 31 DA LEI N. 8.212/91. SOLIDARIEDADE. REDAÇÃO ANTERIOR À LEI N. 9.711/87 QUE ESTABELECEU A RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. LANÇAMENTO POR ARBITRAMENTO / AFERIÇÃO INDIRETA APENAS A PARTIR DA CONTABILIDADE DA EMPRESA CONTRATANTE (DEVEDORA SOLIDÁRIA). ART. 33, § 6º, DA LEI N. 8.212/91 E 148 DO CTN. IMPOSSIBILIDADE.

1. O presente caso cuida de situação anterior à Lei n. 9.711/98, hipótese diversa da retratada no acórdão embargado, merecendo, portanto, reforma. Houve omissão quanto à tese de que a responsabilidade da sociedade tomadora somente poderia ter sido invocada se ficasse constatada, mediante verificação da autarquia previdenciária junto à prestadora dos serviços, o inadimplemento da contribuição previdenciária.

*2. Não existindo para o contratante, antes da Lei n. 9.711/98, o dever de apurar e reter valores, não era permitido à Fazenda Pública utilizar-se da técnica do § 6º do art. 33 da Lei n. 8.212/91 para aferir indiretamente o montante devido a partir do exame da contabilidade da empresa contratante de mão de obra, sem antes buscar a apuração da base de cálculo e de eventuais pagamentos realizados na documentação do contribuinte (executor/cedente). Isso deveria ter ocorrido primeiramente em relação à contabilidade de quem tinha o dever de apurar e pagar o tributo, ou seja, a empresa cedente de mão de obra.*

*3. Sendo insuficiente a documentação da empresa contribuinte, seria possível ao órgão fazendário buscar na documentação de terceiros, tal como o contratante, os elementos necessários à estipulação do tributo devido mediante arbitramento (art. 148 do CTN).*

*4. Apenas a partir da Lei n. 9.711/98, quando a empresa contratante de mão de obra passou a ser responsável tributário, se tornou possível aplicar a técnica da aferição indireta do § 6º do art. 33 da Lei n. 8.212/91 diretamente em relação à sua contabilidade, porquanto passou a ela o dever de apurar e efetivar retenções em nome da empresa cedente.*

*5. Dessarte, não se está a negar a solidariedade entre a empresa contratante e a cedente de mão de obra antes da Lei n. 9.711/98. O óbice à cobrança intentada pela Fazenda Pública é a forma utilizada para apurar o crédito tributário, porquanto se utilizou da aferição indireta a partir do exame da contabilidade do devedor solidário apenas, deixando de buscar os elementos necessários junto à empresa cedente (contribuinte).*

*6. Precedentes: AgRg no REsp 840179/SE, Rel. Min. Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, DJe 24.3.2010; REsp 727.183/SE, Rel. Min. Teori Albino Zavascki, Primeira Turma, DJe 18.5.2009; e REsp 780.029/RJ, Rel. Min. Denise Arruda, Primeira Turma, DJe 5.11.2008.*

*7. Embargos de declaração acolhidos com efeitos infringentes. (STJ, 2ª Turma, EDcl no AgRg no Ag 1.043.396/RJ, Rel. Min. Mauro Campbell Marques, julgado em 05/10/2010)*

Por essa razão, entendo que o lançamento fiscal deve ser cancelado.

## II.2 - DA INEXISTÊNCIA DE DÉBITO DA PRESTADORA PERANTE A PREVIDÊNCIA

Alega a Recorrente a inexistência de débito da prestadora de serviço perante à previdência, uma vez que esta juntou aos autos tela do sistema DATAPREV que comprova o recolhimento do débito ora cobrado, bem como Certidões Negativas de Débitos emitidas no período de 05/2001 a 04/2010.

A decisão recorrida, por sua vez, não acatou as mencionadas alegações pelos seguintes motivos:

*40. A tomadora de serviços sustenta a inexistência de débito na prestadora baseada no fato de que a contratada teve expedidas a seu favor Certidões Negativas de Débitos no período a partir de 04/1997.*

41. Quanto à vaga alegação, deve ser frisado que a CND certifica a inexistência, naquele momento de sua emissão, de débito fonnalmente constituído ou a ocorrência de débito cuja exigibilidade não esteja suspensa, porém não reconhece que as contribuições previdenciárias foram inteiramente recolhidas, tanto que o artigo 47, parágrafo 1º, da Lei nº 8.212/91 ressalva o direito de apuração e constituição de eventual crédito remanescente, in verbis.

*Art.47. É exigida Certidão Negativa de Débito-CND, fornecida pelo órgão competente, nos seguintes casos: (Redação dada pela Lei nº 9.032, de 28.4.95)*

(...)

*§ 1º A prova de inexistencia de débito deve ser exigida da empresa em relação a todas as suas dependências, estabelecimentos e obras de construção civil, independentemente do local onde se encontrem, ressalvado aos órgãos competentes o direito de cobrança de qualquer débito apurado posteriormente. (ressaltei)*

42. Também podemos ressaltar que a simples emissão de CND não caracteriza a homologação do lançamento, e muito menos caracteriza modalidade de extinção do crédito tributário, não estando elencada nas hipóteses do art. 156 do Código Tributário Nacional, que disciplina o assunto:

43. Vale dizer que a CND comprova apenas que, no momento de sua emissão, não havia crédito lançado exigível, não significando, portanto, que a empresa tenha recolhido todas as contribuições por ela devidas. Pela simples leitura do documento que representa a certidão, verifica-se que este ressalva o direito do Fisco "de cobrar qualquer importância que venha a ser considerada devida".

Nesse ponto, entendo, mais uma vez, que cabe razão à Recorrente. Isso porque, como afirma a própria decisão recorrida as Certidões Negativas de Débitos gozam de presunção relativa da quitação dos débitos tributários. A intenção da norma que estabeleceu a solidariedade entre a prestadora e tomadora de serviço era a de que essa última (tomadora) assegurasse a quitação dos tributos devidos pela prestadora. Tanto é assim que a legislação dispunha que a "responsabilidade solidária somente será elidida se for comprovado pelo executor da obra o recolhimento das contribuições incidentes sobre a remuneração dos segurados incluída em nota fiscal ou fatura correspondente aos serviços executados a responsabilidade da tomadora seria elidida na hipótese em que esta tivesse em seu poder.

Entendo que a comprovação dos recolhimento das contribuições por parte do prestador de serviço pode se dar pelas cópias das notas fiscais e respectivas guias de recolhimento ou pela apresentação da certidão negativa de débito. As Certidões negativas de Débito são, por excelência, a prova de quitação de tributos. Exatamente por isso, gozam, como reconhece da decisão recorrida de presunção. Dessa forma, existindo certidões negativas de débitos à época do fato gerador estas somente podem ser elididas mediante a comprovação, por parte da fazenda pública, da ocorrência do fato gerador o que, conforme demonstrado, não foi feito.

### 3) CONCLUSÃO

Em face de todo o exposto, acolho a preliminar de decadência e, no mérito, dou provimento ao recurso voluntário.

*(Assinado digitalmente)*

Júnia Roberta Gouveia Sampaio.

## **Voto Vencedor**

Conselheira Rosy Adriane da Silva Dias, Redatora Designada.

Congratulo a i. Conselheira Júnia Roberta Gouveia Sampaio, pelo brilhantismo com que fundamentou seu voto. Entretanto, peço vênia para divergir de seu posicionamento em relação à decadência.

Conforme verificado no relatório da DRJ/RJ1, a nulidade da Notificação Fiscal foi em função de a auditoria ter arrolado de forma globalizada os 169 prestadores de serviço e pela falta do dispositivo legal que autoriza o levantamento do débito por arbitramento, no relatório de Fundamentos Legais do Débito.

Portanto, entendo que nessa situação, não se tratou de nulidade por erro na identificação do sujeito passivo, que dependendo do caso, poderia ser considerado nulidade por erro material.

No caso dos autos, entendo que se tratou de nulidade por erro formal, visto que ocorreu um erro na forma de elaboração da emissão da NFLD. Em verdade, como existiam 169 prestadores de serviço, a auditoria não deveria arrolá-los em uma única NFLD, mas desmembrar essa NFLD em 169, como forma de facilitar o contraditório e ampla defesa, vez que ela deveria ter sido também intimada da autuação, o que efetivamente ocorreu no segundo lançamento.

Dessa forma, não houve a inclusão de dado novo, pois a prestadora de serviço "PLENAPLAN" já estava arrolada na primeira NFLD anulada. E, como informa a auditoria, a matéria e a base de cálculo foram as mesmas constantes naquela NFLD.

Observo a existência de decisão judicial (fls. 257/265), que faz referência à NFLD anulada no seguinte sentido:

*Ocorre que os lançamentos impugnados se referem a parte de créditos que foram objeto de lançamento anterior que foi anulado pela Administração em razão de recurso administrativo da autora, ou seja, a NFLD n° 35.007.354-6, que foi lavrada em 30/11/1999 e anulada, por decisão definitiva, em 20/04/2005 (fls. 53, 95 e 165).*

*Quando foi lavrada a NFLD n° 35.007.354-6, já havia ocorrido a decadência do direito à constituição dos créditos tributários referentes às competências da março de 1993 a dezembro de 1993, referentes à NFLD n° 37.048.355-3 e à parte da NFLD n° 37.048.357-0. Em relação aos créditos relativos às competências*

iniciadas em janeiro de 1994, não ocorreu decadência, porquanto o prazo decadencial mais remoto terminaria em 1º de janeiro de 2000.

Por outro lado, uma vez anulada a NFLD nº 35.007.354-6, iniciou-se novo prazo decadencial em abril de 2005, nos termos do artigo 173, inciso II, do CTN, que prescreve que o direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário se extingue 5 anos contados da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado. (Grifei)

Conforme se verifica o julgamento na esfera judicial entendeu que a nulidade da primeira NFLD foi por erro formal, uma vez que não acatou a questão da decadência utilizando como fundamento o art. 173, II, do CTN.

Portanto, considerando a nulidade por erro formal, não há que se falar que tenha ocorrido o instituto da decadência, pois quando do novo lançamento não havia decorrido 5 anos, contados da data de nulidade do lançamento.

### **Conclusão**

Por todo o exposto, voto por rejeitar a preliminar de decadência.

(assinado digitalmente)

Rosy Adriane da Silva Dias.