



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

Processo n° 10120.002557/2007-57
Recurso n° 149.274 Voluntário
Acórdão n° **2302-01.623 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária**
Sessão de 08 de fevereiro de 2012
Matéria Retenção - cessão de mão-de-obra
Recorrente SOCIEDADE GOIANA DE CULTURA
Recorrida DRJ - BRASÍLIA/DF

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/07/2001 a 30/11/2003

CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. PRAZO DECADENCIAL. CINCO ANOS. TERMO A QUO. AUSÊNCIA DE RECOLHIMENTO ANTECIPADO SOBRE AS RUBRICAS LANÇADAS. ART. 173, INCISO I, DO CTN.

O Supremo Tribunal Federal, conforme entendimento sumulado, Súmula Vinculante de n° 8, no julgamento proferido em 12 de junho de 2008, reconheceu a inconstitucionalidade do art. 45 da Lei n° 8.212 de 1991.

Não tendo havido pagamento antecipado sobre as rubricas lançadas pela fiscalização, há que se observar o disposto no art. 173, inciso I do CTN.

RETENÇÃO DE 11 %. CESSÃO DE MÃO-DE OBRA.

A empresa contratante de empreitada parcial é obrigada a reter 11% sobre o valor bruto dos serviços contidos na nota fiscal e prestados pela contratada.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, Por maioria de votos, em dar provimento parcial ao recurso, nos termos do relatório e voto que integram o presente julgado, reconhecendo a fluência do prazo decadencial nos termos do art. 173, inciso I do CTN. Vencido o Conselheiro Manoel Coelho Arruda Junior que entendeu aplicar-se o art. 150, parágrafo 4 do CTN para todo o período. Para o período não decadente não houve divergência. Designado para redigir o voto quanto a preliminar da decadência o Conselheiro Marco André Ramos Vieira.

(assinado digitalmente)

LIEGE LACROIX THOMASI-

Presidente Substituta (na datada formalização do acórdão)

(assinado digitalmente)

MANOEL COELHO ARRUDA JÚNIOR - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Marco André Ramos Vieira (Presidente de Turma), Manoel Coelho Arruda Junior (Vice-presidente de turma), Liége Lacroix Thomasi, Adriana Sato e Arlindo da Costa e Silva.

Relatório

Trata-se de crédito lançado em face da Empresa acima identificada que, de acordo com o Relatório Fiscal de fls. 165/169, refere-se às contribuições previdenciárias destinadas à Seguridade Social referentes à retenção de onze por cento, a título de substituição tributária, incidente sobre as notas fiscais das prestadoras de serviços contratadas pela notificada mediante empreitada parcial na construção civil, no período de 07/2001 a 11/2003, não recolhidas em épocas próprias e previstas no art. 31 da Lei nº 8.212, de 1991, com a redação dada pela Lei nº 9.711, de 1998.

O sujeito passivo apresentou impugnação que alegou, em síntese, que a notificação não deve prevalecer, pois as obras executadas, objeto da presente notificação, referem-se a contratos por empreitada global, circunstância que, nos termos do item 15 da Ordem de Serviço INSS/DAF nº 209, de 1999, determina a responsabilização por solidariedade, conforme o inciso VI do art. 30 da Lei nº 8.212, de 1991 [fls. 173/177].

Para comprovar sua alegação, a notificada informa que a empresa CTESA ENGENHARIA LTDA foi contratada para a construção das juntas A, B e A/13 do Bloco "D", enquanto que a junta C foi realizada pela empresa DÁRIO JARDIM ENGENHARIA E CONTRUÇÃO LTDA.

Além dessas informações, foram anexados documentos diversos que registram a regularidade das obrigações das empresas prestadoras de serviços, em especial: folhas de pagamentos distintas para cada estabelecimento ou obra, com a relação dos segurados alocados na prestação dos serviços; GFIP individualizada por obra; demonstrativo mensal por contratante e por contrato; arrecadação dos valores recolhidos no mês com vinculação, à matrícula CEI da obra. Também foram juntadas as plantas das referidas obras, procurando demonstrar a realização dos contratos mediante empreitada global.

Em 14 de agosto de 2007, a DRJ em Brasília-DF julgou procedente o lançamento [fls. 518-521].

(vii) Para tanto, juntou ao processo, a planilha de levantamento da Junta C, com o fim de comprovar o recolhimento, por parte daquela Empreiteira, do imposto devido à Previdência, pela obra de Construção Civil.

Requer, ao final, seja o recurso recebido e conhecido, para que seja julgado improcedente o lançamento questionado.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Manoel Coelho Arruda Júnior, Relator.

1 DOS PRESSUPOSTOS DE ADMISSIBILIDADE

O sujeito passivo foi válida e eficazmente cientificado da decisão recorrida no dia 21/09/2007. Havendo sido o recurso voluntário postado na agência dos correios em 22 de outubro de 2007, há que se reconhecer a tempestividade do recurso interposto.

Presentes os demais requisitos de admissibilidade do recurso, dele conheço.

Ante a ausência de questões preliminares, passamos diretamente ao exame do mérito.

2 DO MÉRITO

2.1 DECADÊNCIA

O artigo 45, inciso I, da Lei nº 8.212/91, estabelece prazo decadencial de 10 (dez) anos para a apuração e constituição das contribuições previdenciárias, como segue:

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

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

[...]”

Por outro lado, o Código Tributário Nacional em seu artigo 173, *caput*, determina que o prazo para se constituir crédito tributário é de 05 (cinco) anos, contados do exercício seguinte àquele em que poderia ter sido lançado, *in verbis*:

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

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

[...]

Com mais especificidade, o artigo 150, § 4º, do CTN, contempla a decadência para os tributos sujeitos ao lançamento por homologação, nos seguintes termos:

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

[...]

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

O núcleo da questão reside exatamente nesses três artigos, ou seja, qual deles deve prevalecer para as contribuições previdenciárias, tributos sujeitos ao lançamento por homologação.

Ocorre que, após muitas discussões a respeito do tema, o Supremo Tribunal Federal, em 11/06/2008, ao julgar os RE's nºs 556664, 559882 e 560626, por unanimidade de votos, declarou a inconstitucionalidade do artigo 45 da Lei nº 8.212/91, oportunidade em que aprovou a Súmula Vinculante nº 08, abaixo transcrita, rechaçando de uma vez por todas a pretensão do Fisco:

“Súmula nº 08: São inconstitucionais o parágrafo único do artigo 5º do Decreto-lei 1569/77 e os artigos 45 e 46 da Lei 8.212/91, que tratam de prescrição e decadência de crédito tributário.”

Registre-se, ainda, que na mesma Sessão Plenária, o STF achou por bem modular os efeitos da declaração de inconstitucionalidade em comento, estabelecendo, em suma, que somente não retroagem à data da edição da Lei em relação a pedido de restituição judicial ou administrativo formulado posteriormente à 11/06/2008, concedendo, por conseguinte, efeito *ex tunc* para os créditos pendentes de julgamentos e/ou que não tenham sido objeto de execução fiscal.

Não bastasse isso, é de bom alvitre esclarecer que o Pleno da Câmara Superior de Recursos Fiscais, em sessão de julgamento realizada no dia 15/12/2008, por maioria de votos (21 x 13), firmou o entendimento de que o prazo decadencial a ser aplicado para as contribuições previdenciárias é o insculpido no artigo 150, § 4º, do CTN, independentemente de ter havido ou não pagamento parcial do tributo devido, o que veio a ser ratificado, também por maioria de votos, pelo Pleno da CSRF em sessão ocorrida em 08/12/2009, com a ressalva de qualquer atividade do contribuinte tendente a apurar a base de cálculo do tributo devido.

Consoante se positiva da análise dos autos, a controvérsia a respeito do prazo decadencial para as contribuições previdenciárias, após a aprovação/edição da Súmula Vinculante nº 08, passou a se limitar a aplicação dos artigos 150, § 4º, ou 173, inciso I, do Código Tributário Nacional.

Indispensável ao deslinde da controvérsia, mister se faz elucidar, resumidamente, as espécies de lançamento tributário que nosso ordenamento jurídico contempla, como segue.

Primeiramente destaca-se o **lançamento de ofício ou direto**, previsto no artigo 149 do CTN, onde o fisco toma a iniciativa de sua prática, por razões inerentes a natureza do tributo ou quando o contribuinte deixa de cumprir suas obrigações legais. Já o **lançamento por declaração ou misto**, contemplado no artigo 147 do mesmo Diploma Legal, é aquele em que o contribuinte toma a iniciativa do procedimento, ofertando sua declaração tributária, colaborando ativamente. Alfim, o **lançamento por homologação**, inscrito no artigo 150 do Códex Tributário, em que o contribuinte presta as informações, calcula o tributo devido e promove o pagamento, ficando sujeito a eventual homologação por parte das autoridades fazendárias.

Dessa forma, estando às contribuições previdenciárias sujeitas ao lançamento por homologação, defende parte dos julgadores e doutrinadores que a decadência a ser aplicada seria aquela constante do artigo 150, § 4º, do CTN, levando-se em consideração a natureza do tributo atribuída por lei, independentemente da ocorrência de pagamento, entendimento compartilhado por este conselheiro.

Ou seja, a regra para os tributos sujeitos ao lançamento por homologação é o artigo 150, § 4º, do Código Tributário, o qual somente não prevalecerá nas hipóteses de ocorrência de dolo, fraude ou conluio, o que ensejaria o deslocamento do prazo decadencial para o artigo 173, inciso I, do mesmo Diploma Legal.

Não é demais lembrar que o lançamento por homologação não se caracteriza tão somente pelo pagamento. Ao contrário, trata-se, em verdade, de um procedimento complexo, constituído de vários atos independentes, culminando com o pagamento ou não.

Observe-se, pois, que a ausência de pagamento não desnatura o lançamento por homologação, especialmente quando a sujeição dos tributos àquele lançamento é conferida por lei. E, esta, em momento algum afirma que assim o é tão somente quando houver pagamento.

Não fosse assim, o que se diria quando o contribuinte apura prejuízos e não tem nada a recolher, ou mesmo quando encontra-se beneficiado por isenções e/ou imunidades, onde, em que pese haver o dever de elaborar declarações pertinentes, informando os fatos geradores dos tributos dentre outras obrigações tributárias, deixa de promover o pagamento do tributo em razão de uma benesse fiscal?

Cabe ao Fisco, porém, no decorrer do prazo de 05 (cinco) anos, contados do fato gerador do tributo, nos termos do artigo 150, § 4º, do CTN, proceder à análise das informações prestadas pelo contribuinte homologando-as ou não, quando inexistir concordância. Neste último caso, promover o lançamento de ofício da importância que imputar devida.

Aliás, como afirmado alhures, a regra nos tributos sujeitos ao lançamento por **homologação é o prazo decadencial insculpido no artigo 150, § 4º, do CTN**, o qual dispôs

expressamente os casos em que referido prazo deslocar-se-á para o artigo 173, inciso I, na ocorrência de dolo, fraude ou simulação comprovados. Somente nessas hipóteses a legislação específica contempla a aplicação de outro prazo decadencial, afastando-se a regra do artigo 150, § 4º. Como se constata, a toda evidência, a contagem do lapso temporal em comento independe de pagamento.

Ou seja, comprovando-se que o contribuinte deixou efetuar o recolhimento dos tributos devidos e/ou promover o autolancamento com dolo, utilizando-se de instrumentos ardilosos (fraude e/ou simulação), o prazo decadencial será aquele inscrito no artigo 173, inciso I, do CTN. Afora essa situação, não se cogita na aplicação daquele dispositivo legal. É o que se extrai da perfunctória leitura das normas legais que regulamentam o tema.

Por outro lado, alguns julgadores e doutrinadores entendem que somente aplicar-se-ia o artigo 150, § 4º, do CTN quando comprovada a ocorrência de recolhimentos relativamente ao fato gerador lançado, seja qual for o valor. Em outras palavras, a homologação dependeria de antecipação de pagamento para se caracterizar, e a sua ausência daria ensejo ao lançamento de ofício, com observância do prazo decadencial do artigo 173, inciso I.

Ressalta-se, ainda, o entendimento de outra parte dos juristas, suscitando que o artigo 150, 4º, do Código Tributário Nacional, prevalecerá quando o contribuinte promover qualquer ato tendente a apuração da base de cálculo do tributo devido, seja pelo pagamento, escrituração contábil, declaração do imposto em documento próprio, etc. Melhor elucidando, o contribuinte deverá adotar algum procedimento com o fito de apurar o tributo para que pudesse se cogitar em “homologação”. Esta, aliás, é a tese que prevaleceu na última reunião do Conselho Pleno da Câmara Superior de Recursos Fiscais.

Destarte, tendo a fiscalização constituído o crédito previdenciário em **23/04/2007**, com a devida ciência da contribuinte constante da folha de rosto da notificação, a exigência fiscal resta parcialmente fulminada pela decadência – **até a competência 03/2002** -, eis que os fatos geradores ocorreram durante o período de **01/07/2001 a 30/11/2003**, 05 (cinco) anos do CTN, com base no artigo 150, § 4º.

2.2 DA RETENÇÃO DE 11% E DO *DECISUM A QUO*

Com a finalidade de simplificar a arrecadação das mencionadas contribuições previdenciárias e bem assim para facilitar a fiscalização, a Lei n. 9.711/98, alterou o citado art. 31, da Lei n. 8.212/91, modificando a forma de recolhimento das contribuições estabelecendo a responsabilidade pelo seu reconhecimento às empresas contratantes dos serviços de mão-de-obra.

O Supremo Tribunal Federal entendeu, quando do julgamento do RE n. 393.946/MG e consubstanciado no voto do Ministro Carlos Mário Veloso, que:

[...] alteração introduzida pela Lei 9.711, de 1998, objetiva, apenas, simplificar a arrecadação do tributo e facilitar a fiscalização do seu recolhimento. No caso, nem há falar que o fato gerador do tributo ocorreria posteriormente ao recolhimento. Não, aqui, simplesmente

está o sujeito passivo obrigado a reter onze por cento do valor bruto da nota fiscal ou fatura de prestação de serviços e recolher a importância

Documento assinado digitalmente em 05/10/2012 por MANOEL COELHO ARRUDA JUNIOR, Assinado digitalmente em 05/10/2012 por LIEGE LACROIX THOMA

retida até o dia dois do mês subsequente ao da emissão da respectiva nota fiscal ou fatura, em nome da empresa cedente da mão-de-obra, observado o disposto no §5º, do art. 33 e as disposições inscritas nos parágrafos do citado art. 31. Prevê a lei, inclusive, a restituição de saldos remanescentes, na impossibilidade de haver compensação integral na forma do §1º do art. 31 (art. 31, §2º)

A Constituição autoriza coisa maior: a lei poderá atribuir a sujeito passivo de obrigação tributária a condição de responsável pelo pagamento do imposto ou contribuição, cujo fato gerador deva ocorrer posteriormente, assegurada a imediata e preferencial restituição da quantia paga, caso não se realize o fato gerador presumido. CF, art. 150 §7º. E o Código Tributário Nacional. art. 128, prescreve que, “Sem prejuízo do disposto neste capítulo, 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.”

Nesse sentido, a fonte pagadora tem o dever legal de efetuar determinada retenção, diminuindo o valor pago. Logo, é uma prestação positiva imposta a determinada pessoa, no interesse da arrecadação de exações devidas.

Assim, o egrégio STF manifestou que não se trata de nova contribuição, mas sim de mera “obrigação acessória” [RE n. 393.946/MG].

Diante desse posicionamento do STF e em atendimento ao objeto da presente NFLD, aponto que para a transposição dos obstáculos apresentados se faz mister uma análise dos conceitos de obrigação, lançamento e crédito, no âmbito do Direito Tributário.

A obrigação tributária nasce independentemente de manifestação de vontade do sujeito passivo dirigida à sua criação. Vale dizer, não se requer que o sujeito passivo queira obrigar-se; o vínculo obrigacional tributário abstrai a vontade e até o conhecimento do obrigado: ainda que o devedor ignore ter nascido a obrigação tributária, esta o vincula e o submete ao cumprimento da prestação que corresponda ao seu objeto [AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 11. ed. São Paulo: Saraiva, 2005, p. 246.].

Na sistemática do Código, a obrigação tributária é a relação jurídica que nasce com a ocorrência do fato gerador, que é regida pelo título II do CTN [art. 123 ss.]; o crédito tributário é a situação jurídica que, decorrendo de obrigação tributária, é constituída pelo lançamento, sendo objeto de disciplina do título III [art. 139 ss.]. Por outras palavras: a obrigação tributária é a situação jurídica subjacente; o crédito tributário, a situação jurídica abstrata [XAVIER, Alberto. **Do lançamento no direito tributário brasileiro**. 3. ed. Rio de Janeiro: Editora Forense, 2005, p. 405-406.].

Não obstante o reconhecimento da autonomia ou independência de uma situação tributária subjacente e de uma situação tributária abstrata, não se pode afirmar que o lançamento possui dupla eficácia: uma declarativa da obrigação tributária e outra constitutiva do crédito tributário.

Ora, a obrigação e o crédito não são realidades juridicamente distintas. Bem pelo contrário, o crédito é a própria obrigação, uma vez o objeto de lançamento, ou seja, é a obrigação tributária titulada. Encontra-se, pois, perante a obrigação como a imagem que no espelho reflete a pessoa. Na verdade, a obrigação tributária não morre com a constituição do crédito, como sucederia se se tratasse de situações jurídicas distintas na sua identidade. Ela

subsiste como tal [isto é, como relação subjacente] só se extinguindo quando se extinguir a situação jurídica abstrata, conforme estabelece o artigo 113, §1º, do CTN [XAVIER, Alberto. **Ob. cit.** p. 408-409.].

Da análise do instituto da retenção [art. 33, da Lei n. 8.212, de 1991] denota-se que existe apenas uma obrigação, isto é, a do recolhimento das contribuições incidentes sobre os serviços executados mediante cessão de mão-de-obra.

Ora, como bem disse o Min. Carlos Veloso, não se trata no caso de instituição de nova contribuição, mas de procedimento de **simplificação da arrecadação do tributo e facilitação da fiscalização do seu recolhimento**.

Nesse sentido, *a priori*, existindo a obrigação e o crédito tributário um liame jurídico, extinto o crédito referente às contribuições incidentes sobre os serviços executados mediante cessão de mão-de-obra, não há que se falar em crédito decorrente de retenção.

Ocorre que, os mais cautelosos diriam que o legislador transferiu a responsabilidade pelo crédito ao Contratante dos serviços, logo, seria esse o substituto tributário.

O substituto absorve totalmente, no caso, o *debitum*, assumindo, na plenitude, os deveres de sujeito passivo, quer os pertinentes à prestação patrimonial, quer os que dizem respeito aos expedientes de caráter instrumental, que a lei costuma chamar de “obrigações acessórias”. Paralelamente, os direitos porventura advindos do nascimento da obrigação, ingressam no patrimônio jurídico do substituto, que poderá defender suas prerrogativas, administrativa ou judicialmente, formulando impugnações ou recursos, bem como deduzindo suas pretensões em juízo para, sobre elas, obter a prestação jurisdicional do Estado [CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência**. 3. ed. rev. atual. São Paulo: Saraiva, 2004, p. 164.].

Entretanto, não se perde de vista o substituído, ainda que não seja compelido ao pagamento do tributo, nem a proceder ao implemento dos deveres instrumentais que a ocorrência suscita, tudo isso a cargo do substituto, mesmo assim permanece à distância, como importante fonte de referência para o esclarecimento de aspectos que dizem com o nascimento, a vida e a extinção da obrigação tributária [CARVALHO, Paulo de Barros. **Ob. cit.** p. 164.].

Então, se o substituído for imune ou estiver protegido por isenção, por exemplo, o substituto exercerá os efeitos correspondentes.

É sabido que, atualmente, o instituto da substituição está difundindo e apresenta-se como um poderoso instrumento de controle racional e de fiscalização eficiente no processo de arrecadação dos tributos. No entanto, no mesmo passo que corresponde aos anseios de conforto e segurança das entidades tributantes, provoca sérias dúvidas no que concerne aos limites jurídicos de sua abrangência e à extensão de sua aplicabilidade, pois o impacto da repercussão fiscal mexe com valores fundamentais da pessoa humana - propriedade e liberdade -, de tal sorte que não se pode admitir transponha o legislador certos limites, representados por princípios lógico-jurídicos e também jurídico-positivos [CARVALHO, Paulo de Barros. **Ob. cit.** p. 165.].

Ante a divergência entre os pressupostos, filio-me ao posicionamento do Professor PAULO DE BARROS CARVALHO que manifesta, *verbis*:

Na verdade, parece-me extremamente difícil abrir mão de valores que as civilizações modernas conquistaram com muita luta e de modo paulatino, no sentido de acolher uma diretriz fundada unicamente em critérios de comodidade administrativa, para realizar melhores padrões de conforto na arrecadação dos tributos. Interessa a todos, não há dúvida, o bom êxito da gestão tributária, concretizada pelos órgãos da Administração Pública. Ao mesmo tempo, ninguém desconhece a constante preocupação dos funcionários especializados, na busca de providências racionalizadoras, que diminuam o risco e aumentem o rendimento dos procedimentos de cobrança. Todavia, aquilo que choca o sentimento jurídico do cidadão é que isso se faça à custa de valores tão caros e obtidos com tanto sacrifício [Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência. 3. ed. rev. atual. São Paulo: Saraiva, 2004, p. 166].

Dessa forma, não se pode perder de vista o substituído, ou melhor, a empresa cedente de mão-de-obra, que está adstrita ao cumprimento da obrigação tributária [recolhimento das contribuições sociais].

Ignorar essa situação e esses pressupostos, seria prestigiar o excesso de arrecadação, com arrimo no *in bis in idem*.

Ademais, não deve a tida “substituição” sobrepor o cumprimento da obrigação tributária pelo substituído, pois, como assevera o TRF 1ª Região, quando do julgamento do AMS1999.01.00.114681-8/MG:

CONSTITUCIONAL E TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÃO SOCIAL. RETENÇÃO DE 11% (ONZE POR CENTO) SOBRE O VALOR BRUTO DA NOTA FISCAL OU DA FATURA DE PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS. ARTIGO 31 DA LEI Nº 8.212/91, COM A REDAÇÃO DA LEI Nº 9.711/98. ORDEM DE SERVIÇO 209/99. LEGALIDADE E CONSTITUCIONALIDADE.1. As modificações introduzidas pela referida Lei 9.711/98 visam, apenas e tão-somente, facilitar a arrecadação e a fiscalização do recolhimento das contribuições para a Previdência Social, prevenindo a sonegação, não havendo nisso nenhuma ilegalidade ou **inconstitucionalidade.**

Ora, a então 2ª CAJ firmou entendimento, em relação à solidariedade passiva, que a apuração do crédito tributário junto ao prestador é necessária. Caso ocorra a não-apresentação ou apresentação, deficiente pelo prestador, da documentação contábil ou trabalhista necessária a comprovar a extinção previdenciária, poderia o INSS arbitrar, junto ao responsável solidário, as contribuições que entender devidas.

Ademais, aquele órgão do CRPS demonstrou preocupação pela cobrança indevida ou em duplicidade, in bis in idem, em relação ao tomador e prestador de serviços. Tal entendimento está consubstanciado no Parecer nº 2.376, de 21 de dezembro de 2000:

14. O que não pode haver é a cobrança de uma obrigação já paga ou negociada, ou seja, se um dos sujeitos passivos do tributo extinguir a obrigação pelo pagamento ou se ocorrer uma das hipóteses previstas de suspensão da exigibilidade do crédito tributário, não poderá o INSS cobrar, ou continuar cobrando, a obrigação do outro sujeito passivo.

[...]

16. Desta forma, temos que o ordenamento jurídico não veda a possibilidade de existência de mais de um crédito sobre a mesma

obrigação tributária. O que não pode ser admitido é a cobrança de um débito já pago.

[...]

21. A extinção ou a suspensão da obrigação importará, necessariamente, a extinção ou a suspensão da obrigação em relação aos demais responsáveis, exatamente porque a obrigação é uma só. O INSS deve, portanto, providenciar uma sistemática de acompanhamento de cobrança que possibilite a verificação destas ocorrências, evitando-se o pagamento e o recebimento de obrigações já quitadas ou suspensas, bem como um sistema que possibilite verificar o valor real do estoque de dívida, afastando-se a contagem em dobro, ou seja, dos valores devidos pelos contribuintes e pelos responsáveis sobre a mesma dívida.

[...]

26. Em relação à arrecadação fiscal, temos que o mesmo fato gerador da obrigação tributária deve sempre constar do mesmo débito, evitando-se, assim, que a mesma obrigação seja cobrada duas vezes em duas NFLS's distintas, uma relação ao contribuinte e outra em relação ao responsável tributário. Portanto, em cada NFLD deve constar o nome não só do contribuinte como também de todos os responsáveis tributários.

27. A arrecadação não deve lançar, sobre o mesmo fato gerador, duas NFLD's, uma contra o contribuinte e outra contra o responsável.

No caso da retenção, entendo que o legislador apenas alterou determinado procedimento de exigibilidade do crédito previdenciário, entretanto, não buscou a exclusão do substituído como forma de referência para a verificação do cumprimento da obrigação previdenciária.

Como disse alhures, existe apenas uma obrigação, isto é, a do recolhimento das contribuições incidentes sobre os serviços executados mediante cessão de mão-de-obra, que se extingue com o pagamento, conforme dispõe o art. 113, do CTN:

Art. 113. A obrigação tributária é principal ou acessória.

§ 1º A obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente.

O procedimento alterado simplesmente facilita a arrecadação e a fiscalização do recolhimento das contribuições para a Previdência Social, prevenindo a sonegação, isto é, exige o cumprimento pelo tomador dos serviços, ou melhor, transfere a esse o ônus de comprovar adimplemento da obrigação com a quitação do crédito previdenciário.

Tanto é verdade este fato que, a lei prevê, inclusive, a restituição de saldos remanescentes, na impossibilidade de haver compensação integral na forma do §1º do art. 31 (art. 31, §2º):

Art. 31. *A empresa contratante de serviços executados mediante cessão de mão-de-obra, inclusive em regime de trabalho temporário, deverá reter onze por cento do valor bruto da nota fiscal ou fatura de prestação de serviços e recolher a importância retida até o dia dois do mês subsequente ao da emissão da respectiva nota fiscal ou fatura, em nome da empresa cedente da mão-de-obra, observado o disposto no § 5º do art. 33.*

§ 1º *O valor retido de que trata o caput, que deverá ser destacado na nota fiscal ou fatura de prestação de serviços, será compensado pelo respectivo estabelecimento da empresa cedente da mão-de-obra, quando do recolhimento das contribuições destinadas à Seguridade Social devidas sobre a folha de pagamento dos segurados a seu serviço.*

§ 2º *Na impossibilidade de haver compensação integral na forma do parágrafo anterior, o saldo remanescente será objeto de restituição.*

Nesse contexto, ao meu ver, entendo que ao revés do procedimento adotado na solidariedade [da Secretaria da Receita Previdenciária verificar a existência de crédito], na retenção cabe ao tomador a prova do recolhimento.

Ressalte-se, portanto, que o fíto da Administração Tributária, ao caso em julgamento, é pelo recolhimento das contribuições incidentes da tida prestação mediante cessão de mão-de-obra.

Ocorre que, diferentemente da solidariedade passiva, na retenção cabe ao Notificado a comprovação do cumprimento da obrigação pela prestadora.

Segundo consta do Relatório Fiscal [fls. 165-166], o presente lançamento trata-se de:

*[...] 5- Para realizar suas obras de construção civil, edifícios, salas de administração, salas de aula, estacionamento, igreja / auditório, /oteamentos etc, a SGC mantém equipe de engenharia, empregados com formação na área de construção civil, além de contratar construtoras para executarem serviços ou empreitadas parciais, de modo que suas obras são executadas, concomitantemente ou sequencialmente, por diversas pessoas jurídicas e pessoas físicas. Os materiais de consunção são fornecidos pelas construtoras/empresas contratadas, como também, são adquiridos pela própria SGC quando se tratam de materiais com custo significativo. Nas suas construções, a SGC assina diversos contratos para suas obras, inclusive com mais de uma construtora, para executar o serviço ou empreitada parcial estipulada em seu contrato e **aditivos. As ART - Anotação de Responsabilidade Técnica para execução das obras são cadastradas no CREA-GO em nome de diversas construtoras e de profissionais habilitados e, inclusive, em nome dos engenheiros empregados da SGC.** Enfim, as obras de construção civil da SGC são executadas através de empreitadas parciais e não através de empreitadas globais, como se pode verificar no objeto de contratos com construtoras CTESA e Dano Jardim, cópia às fls.108 a 125, 55 a 75, cópia de parte de plantas, às fis.51 a 54, listagem de pagamentos, fls.144 a 146, listagem de ART de execução de obras na Área II em nome de*

vários profissionais e empresas, como: Engesol, CTESA, Dario e Jardim, Nishi Engenharia, Eliane Garcia da Silva (engenheira empregada da SGC/UCG), Liderança Impermeabilizações, Pireus Tecnologia, as fis.49 e 50, listagem de contratos apresentados, às fls.159 a 161.

6- Durante esta ação fiscal, não foram apresentados todos os contratos de construção civil e outros documentos e informações que se faziam necessárias, inclusive planilhas orçamentárias e anexos integrantes dos contratos. A não apresentação destes documentos e de outras informações acarretou o Al- Auto de Infração n.º.37074634-1. Constatou-se que não foi providenciado Alvará de Construção antes do início de algumas de suas obras, como também, Habite-se na conclusão de diversas obras. Também, não foi providenciada matrícula junto ao INSS de diversas obras de construção civil, conforme listagem das suas três matrículas CEI as 118.162 a 164.,o que acarretou o AI n.º37074635-0. Constatou-se que o edifício destinado a igreja /auditório ainda não foi concluído, encontrando paralisada aquela obra. Consta no cadastro informatizado do INSS que a matrícula CEI 38780004531178 de 23.05.2001, à Av.Universitario, n.400, Od 87, refere-se a 14.278,70 m3, enquanto consta nos poucos projetos arquitetônicos apresentados, um deles datado de Mar/2007, outro desenhado em Mar/2004 e aprovado em 12.05.05, área de construção/obra de 19.986,47 m 2. e de 26.655,39 m2, fis.162, 51 a 54.

7- O débito constante na presente NFLD refere-se as contribuições não recolhidas, tendo sido apurado com base em NFS - Notas Fiscais de Serviço pagas e contabilizadas, referentes a empreitadas parciais em obras de construção civil realizadas na Área II. Nenhuma contribuição constante neste débito foi descontada das duas empreiteiras, conforme documentação de pagamentos e preenchimentos das Notas Fiscais das empreiteiras, o que acarretou o Al-Auto de Infração n.º37074636-8. **Nos documentos contabilizados, verifica-se que foram retidas e recolhidas as contribuições de 11% de outras empresas que realizaram diversas outras empreitadas parciais nas obras da Área II.**

8- O débito constante na presente NFLD foi apurado por meio de arbitramento da base de calculo da retenção de 11%, ou seja, arbitramento dos valores dos serviços prestados na Área II pelas empresas CTESA Engenharia Ltda, CNPJ-03.696.499/0001-01, e Dado Jardim Engenharia e Construção Ltda, CN-25.076.373/0001-77, como previsto nos parágrafos 3º e 50 do artigo 33 da Lei 8.212/91. O procedimento de arbitramento do valor do serviço, com base no valor contido em NFS-Notas Fiscais de Serviços, encontra-se regulamentado nos artigos 233 do Decreto 3.048 de 06/05/1999, na Ordem de Serviço INSS/DAF n.º209 de 20.05.1999, além dos artigos 149 a 186 da Instrução Normativa INSS/DC n.º.100 de 18.12.2003, e nos artigos 140 a 177 da Instrução Normativa MPS/SRP n.º.03 de 14.07.2005.

9- *Constituem fatos geradores do presente Crédito Previdenciário, o valor arbitrado para o service prestado pelas construtoras CTESA e Dano Jardim, que empreitaram parte das obras na Área II da UCG, no período de 2001 a 2003, recebendo através de NFS, conforme cópia de NES e listagens as fls.76 a 107, 126 a 143, 148. Tendo em vista que constava em contratos o fornecimento de materiais, porém, não constava na documentação apresentada, nem nas NFS das citadas construtoras, o valor do serviço e o valor da retenção para a Previdência Social, apurou-se como serviço da construtora Dado Jardim o percentual de 50% (cinquenta por cento) do valor contido nas suas NES, conforme planilha as fls.107, visto não foi apresentado nenhum recolhimento. Para a apuração do valor do serviço prestado pela construtora CTESA, em cujos contratos também constava fornecimento de materiais, visto que entregou GFIP e recolheu (IPS na matrícula CEI-3878004531/78, fls.147, foi considerado como serviço o percentual de 50% (cinquenta por cento) do valor das NFS, aproveitando-se os valores recolhidos pela CTESA, no CEI-387804531/78, para calcular o valor das NES cobertas por recolhimento providenciado, conforme planilha às fls.148.*

Realizando-se o cotejo entre os argumentos dispostos no Relatório Fiscal e aqueles apresentados pelo Sujeito Passivo, entendo que a Recorrente não conseguiu elidir a responsabilidade pela retenção. Além disso, consta do “Termo Aditivo” assinado em 16/07/2002, cujo objeto foi “obra da Igreja Apóstolo João (infra-estrutura) Área II, a execução da Super-Estrutura dos níveis -1, 0, +1,”, consta da Cláusula Quarta que compete à Contratante [fl. 57]:

[...] a retenção da contribuição dos encargos sociais em 11% [onze por cento], que deverá ser recolhida pela empresa Contratante em GPS – Guia de Previdência Social anexada a Nota Fiscal – conforme Ordem de Serviço n. 203 de 29 de janeiro de 1999.

4 CONCLUSÃO:

Pelos motivos expendidos, CONHEÇO do recurso voluntário, para no mérito DAR-LHE PROVIMENTO PARCIAL, para excluir do lançamento à exigência fiscal até a competência **03/2002**.

É como voto.

(assinado digitalmente)

MANOEL COELHO ARRUDA JÚNIOR - Conselheiro

Processo nº 10120.002557/2007-57
Acórdão n.º **2302-01.623**

S2-C3T2
Fl. 69

CÓPIA