



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

Processo n° 11080.722470/2010-81
Recurso n° 002.074 Voluntário
Acórdão n° 2302-002.074 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 19 de setembro de 2012
Matéria CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS - AIOP
Recorrente BANCO DO BRASIL S/A E OUTRO
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/11/1998 a 30/06/2000

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. RECURSO VOLUNTÁRIO. IMPUGNAÇÃO INOVADORA. PRECLUSÃO.

No Processo Administrativo Fiscal, dada à observância aos princípios processuais da impugnação específica e da preclusão, todas as alegações de defesa devem ser concentradas na impugnação, não podendo o órgão *ad quem* se pronunciar sobre matéria antes não questionada, sob pena de supressão de instância e violação ao devido processo legal.

CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. CONSTRUÇÃO CIVIL.

O proprietário, 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, admitida a retenção de importância a este devida para garantia do cumprimento dessas obrigações, não se aplicando, em qualquer hipótese, o benefício de ordem.

RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. CONSTRUÇÃO CIVIL. ARBITRAMENTO DA BASE DE CÁLCULO. LEGALIDADE.

Nas hipóteses em que o cálculo do tributo tiver por base, ou tomar em consideração, o valor ou o preço de bens, direitos, serviços ou atos jurídicos, a autoridade lançadora, mediante processo regular, poderá arbitrar o valor da base de cálculo ou os aludidos preços, sempre que forem omissos ou não merecerem fé as declarações ou os esclarecimentos prestados, ou os documentos expedidos pelo sujeito passivo ou pelo terceiro legalmente obrigado. Em caso de recusa ou sonegação de qualquer documento ou informação, ou sua apresentação deficiente, o fisco federal pode inscrever de ofício importância que reputar devida, cabendo à empresa o ônus da prova em contrário.

A utilização de percentual definido em ato normativo, incidente sobre o valor dos serviços contidos em notas fiscais, para fins de apuração indireta da base de cálculo das contribuições previdenciárias, constitui procedimento que observa os princípios da legalidade e da proporcionalidade.

CERTIDÃO NEGATIVA DE DÉBITO. ELISÃO DA SOLIDARIEDADE. IMPOSSIBILIDADE.

A CND apenas certifica que, no momento de sua emissão, não havia crédito tributário formalmente constituído em desfavor da empresa signatária da certidão, circunstância que não afasta o direito da Fazenda Pública de constituir e cobrar qualquer débito eventualmente apurado após a sua emissão, conforme ressalvado na própria CND.

A apresentação de CND emitida em nome de empresa prestadora de serviços não é suficiente para elidir a responsabilidade solidária na construção civil. A elisão somente é possível com a comprovação do recolhimento da contribuição devida, pela apresentação dos documentos exigidos pela legislação de regência.

Recurso Voluntário Negado

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros da 2ª TO/3ª CÂMARA/2ª SEJUL/CARF/MF/DF, por unanimidade de votos, em conhecer parcialmente do recurso e, na parte conhecida, negar-lhe provimento, nos termos do relatório e voto que integram o presente julgado.

Liége Lacroix Thomasi – Presidente Substituta.

Arlindo da Costa e Silva - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Liége Lacroix Thomasi (Presidente Substituta de Turma), Manoel Coelho Arruda Junior (Vice-presidente de turma), Adriana Sato, Paulo Roberto Lara dos Santos e Arlindo da Costa e Silva.

Relatório

Período de apuração: 01/11/1998 a 30/06/2000

Data de lavratura do AIOP: 20/08/2010.

Data da Ciência do AIOP: 23/08/2010.

O presente processo tem por objeto o restabelecimento da exigência fiscal constituída pelas NFLD – Notificação Fiscal de Lançamento de Débito nº 35.067.668-2 e 35.067.669-0, declaradas nulas por vício formal pela 4ª CAJ – Câmara de Julgamento do CRPS:

“NOTIFICAÇÃO FISCAL DE LANÇAMENTO DE DÉBITO LAVRADA COM FALTA DO TIPO DE DÉBITO, ACARRETANDO AUSÊNCIA DA FUNDAMENTAÇÃO LEGAL NO RELATÓRIO FUNDAMENTOS LEGAIS DO DÉBITO, ENSEJA A SUA NULIDADE, PELA IMPOSSIBILIDADE TÉCNICA DE SE EFETUAR A CORREÇÃO NO SISTEMA DE CADASTRAMENTO DE DÉBITO, CARACTERIZANDO-SE VÍCIO FORMAL INSANÁVEL – LANÇAMENTO NULO.”

Trata-se de lançamento fiscal para constituição de crédito tributário correspondente a contribuições previdenciárias a cargo da empresa, destinada ao custeio da Seguridade Social e ao financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho, incidentes sobre o total das remunerações pagas, creditadas ou devidas aos segurados empregados das empresas executoras de obras de construção civil, incluídas em notas fiscais, faturas e recibos, apuradas por aferição indireta na forma da legislação previdenciária, devidas pelo Autuado em referência em razão da responsabilidade solidária da empresa contratante com o executor de obra/serviço de construção civil, conforme descrito no Relatório Fiscal a fls. 16/28.

Compete destacar que as NFLD nº 35.067.668-2, referente aos fatos geradores ocorridos antes de janeiro de 1999, e nº 35.067.669-0, referente aos fatos geradores ocorridos a partir de janeiro de 1999, foram substituídas por 134 Autos de Infração, sendo 67 Autos de Infração relativos a Contribuição Previdenciária – Parte patronal -, sendo um Auto de Infração para cada empresa com a qual o Banco do Brasil é solidário, e outros 67 Autos de Infração relativos a Contribuição Previdenciária – Parte segurados -, sendo, igualmente, um Auto de Infração para cada empresa com a qual o Banco do Brasil é solidário.

Deve ser enaltecido igualmente que, após a aplicação da regra estabelecida para o prazo decadencial na forma do art. 173, II do CTN, em combinação com os efeitos da Súmula Vinculante nº 8 do STF, e pela adoção do mecanismo inscrito no art. 150, §4º do CTN, foram alcançados pelos Autos de Infração substitutos, tão somente, as obrigações tributárias relativas aos fatos geradores ocorridos a contar da competência novembro/96 até fevereiro/2001.

Por outro lado, informa a Autoridade Lançadora que foram excluídas do lançamento original as empresas que vieram a sofrer procedimento fiscal previdenciário

(Auditoria Fiscal Total com contabilidade ou Auditoria específica na obra identificada no levantamento), sendo mantidas as competências não alcançadas por Auditoria Fiscal Previdenciária.

Foram excluídas, também, as empresas do levantamento original cujo CNPJ ou Razão Social não foram identificados.

Irresignado com o supracitado lançamento tributário, o responsável solidário apresentou impugnação a fls. 85/99.

Devidamente intimada a respeito do lançamento, nos termos assinalados no Aviso de Recebimento a fl. 83, o devedor principal deixou transcorrer *in albis* o prazo assinalado na lei, sem oferecer impugnação.

A Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Brasília/DF lavrou Decisão Administrativa textualizada no Acórdão a fls. 153/165, julgando procedente o lançamento, e mantendo o crédito tributário em sua integralidade.

O Sujeito Passivo foi cientificado da decisão de 1ª Instância no dia 18/05/2012, conforme Avisos de Recebimento a fl. 167.

Inconformado com a decisão exarada pelo órgão administrativo julgador *a quo*, o responsável solidário interpôs recurso voluntário, a fls. 176/194, deduzindo seu inconformismo em face da decisão guerreada em argumentação desenvolvida nos termos que se vos seguem:

- Que a matrícula da obra e as contribuições devidas eram obrigações da empresa contratada, devendo esta ser chamada a integrar o processo;
- Que a sociedade de economia mista somente pode contratar mediante licitação pública, não devendo o Recorrente responder de forma solidária pelas obrigações do responsável pela execução;
- Que deve ser aplicado o benefício de ordem para afastar a corresponsabilidade solidária atribuída ao Recorrente;
- Que as CND expedidas à época das autuações originais certificam que a inexistência de débito pendente em nome da empresa contratada perante o INSS;
- Que os serviços de construção estão sujeitos ao regime da retenção e não à responsabilidade solidária;

Ao fim, requer a declaração de nulidade da autuação e insubsistência do lançamento.

Relatados sumariamente os fatos relevantes.

Voto

Conselheiro Arlindo da Costa e Silva, Relator.

1. DOS PRESSUPOSTOS DE ADMISSIBILIDADE

1.1. DA TEMPESTIVIDADE

O sujeito passivo foi válida e eficazmente cientificado da decisão recorrida no dia 18/05/2012. Havendo sido o recurso voluntário protocolado no dia 22 do mesmo mês e ano, há que se reconhecer a tempestividade do recurso interposto.

2. DO CONHECIMENTO DO RECURSO.

Afirma o Recorrente que os serviços de construção estão sujeitos ao regime da retenção e não à responsabilidade solidária.

Tal alegação, todavia, não poderá ser objeto de deliberação por esta Corte Administrativa eis que a matéria nela aventada não foi oferecida à apreciação da Corte de 1ª Instância, não integrando, por tal motivo, a decisão ora guerreada.

Com efeito, compulsando a Peça de Defesa ao Auto de Infração em julgamento, verificamos que a alegação acima postada inova o Processo Administrativo Fiscal ora em apreciação. Tal matéria não foi, nem mesmo indiretamente, aventada pelo impugnante em sede de impugnação administrativa em face do lançamento tributário que ora se discute.

Os alicerces do Processo Administrativo Fiscal encontram-se fincados no Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, cujo art. 16, III estipula que a impugnação deve mencionar os motivos de fato e de direito em que se fundamenta a defesa, os pontos de discordância e as razões e provas que possuir. Em plena sintonia com tal preceito normativo processual, o art. 17 dispõe de forma hialina que a matéria que não tenha sido expressamente contestada pelo impugnante será considerada legalmente como não impugnada.

Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972

Art. 16. A impugnação mencionará:

(...)

*III - os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância e as razões e provas que possuir;
(Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993)*

(...)

§4º A prova documental será apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual, a menos que: (Incluído pela Lei nº 9.532, de 1997)

a) fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior; (Incluído pela Lei nº 9.532, de 1997)

b) refira-se a fato ou a direito superveniente; (Incluído pela Lei nº 9.532, de 1997)

c) destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos. (Incluído pela Lei nº 9.532, de 1997)

Art. 17. Considerar-se-á não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada pelo impugnante. (Redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997)

As disposições inscritas no art. 17 do Dec. nº 70.235/72 espelham, no Processo Administrativo Fiscal, o princípio processual da impugnação específica retratado no art. 302 do Código de Processo Civil, assim redigido:

Código de Processo Civil

Art. 302. Cabe também ao réu manifestar-se precisamente sobre os fatos narrados na petição inicial. Presumem-se verdadeiros os fatos não impugnados, salvo:

I - se não for admissível, a seu respeito, a confissão;

II - se a petição inicial não estiver acompanhada do instrumento público que a lei considerar da substância do ato;

III - se estiverem em contradição com a defesa, considerada em seu conjunto.

Parágrafo único. Esta regra, quanto ao ônus da impugnação especificada dos fatos, não se aplica ao advogado dativo, ao curador especial e ao órgão do Ministério Público.

Deflui da normatividade jurídica inserida pelos comandos insculpidos no Decreto nº 70.235/72 e no Código de Processo Civil, na interpretação conjunta autorizada pelo art. 108 do CTN, que o impugnante carrega como fardo processual o ônus da impugnação específica, a ser levada a efeito no momento processual apropriado, *in casu*, no prazo de defesa assinalado expressamente no Auto de Infração, observadas as condições de contorno assentadas no relatório intitulado IPC – Instruções para o Contribuinte.

Nessa perspectiva, a matéria específica não expressamente impugnada em sede de defesa administrativa será considerada como verdadeira, precluindo processualmente a oportunidade de impugnação ulterior, não podendo ser alegada em grau de recurso.

Saliente-se que as diretivas ora enunciadas não conflitam com as normas perfiladas no art. 473 do CPC, aplicado subsidiariamente no processo administrativo tributário, a qual exclui das partes a faculdade discutir, no curso do processo, as questões já decididas, a cujo respeito já se operou a preclusão.

De outro eito, cumpre esclarecer, eis que pertinente, que o Recurso Voluntário consubstancia-se num instituto processual a ser manejado para expressar, no curso do processo, a inconformidade do sucumbente em face de decisão proferida pelo órgão julgador *a quo* que lhe tenha sido desfavorável, buscando reformá-la. Não exige o dispêndio de

energias intelectuais no exame da legislação em abstrato a conclusão de que o recurso pressupõe a existência de uma decisão precedente, dimanada por um órgão julgador postado em posição processual hierarquicamente inferior.

Não se mostra despidendo frisar, eis que pertinente, que o efeito devolutivo do recurso não implica a revisão integral do lançamento à instância revisora, mas, tão somente, a devolução da decisão proferida pelo órgão *a quo*, a qual será revisada pelo Colegiado *ad quem*.

Assim, não havendo a decisão vergastada se manifestado sob determinada questão do lançamento, eis que não expressamente impugnada pelo sujeito passivo, não há que se falar em reforma do julgado em relação a tal questão, eis que a respeito dela nada consta no acórdão hostilizado. É gravitar em torno do nada.

Nesse contexto, à luz do que emana, com extrema clareza, do Direito Positivo, permeado pelos princípios processuais da impugnação específica e da preclusão, que todas as alegações de defesa devem ser concentradas na impugnação, não podendo o órgão *ad quem* se pronunciar sobre matéria antes não questionada, sob pena de supressão de instância e violação ao devido processo legal.

Além disso, nos termos do art. 17 do Decreto nº 70.235/72, as matérias não expressamente contestadas pelo impugnante em sede de defesa ao lançamento tributário são juridicamente consideradas como não impugnadas, não se instaurando qualquer litígio em relação a elas, sendo processualmente inaceitável que o Recorrente as resgate das cinzas para inaugurar, em segunda instância, um novo *front* de inconformismo em face do lançamento que se opera.

O conhecimento de questões inovadoras, não levadas antes ao conhecimento do Órgão Julgador Primário, representaria, por parte desta Corte, negativa de vigência ao preceito insculpido no art. 17 do Decreto nº 70.235/72, provimento este que somente poderia emergir do Poder Judiciário.

Por tais razões, a matéria abordada no primeiro parágrafo deste tópico, não poderá ser conhecida por este Colegiado.

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

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

2. DO MÉRITO

Cumpra de plano assentar que não serão objeto de apreciação por este Colegiado as matérias não expressamente impugnadas pelo Recorrente, as quais serão consideradas como verdadeiras, assim como as matérias já decididas pelo Órgão Julgador de 1ª

instância não expressamente contestadas pelo sujeito passivo em seu instrumento de Recurso Voluntário, as quais se presumirão como anuídas pela parte.

2.1. DO CHAMAMENTO AO PROCESSO

Argumenta o Recorrente que a matrícula da obra e as contribuições previdenciárias devidas eram obrigação da empresa contratada, razão pela qual deve esta ser chamada a integrar o processo.

Razão não lhe assiste.

O chamamento ao processo é uma modalidade de intervenção de terceiros prevista nos artigos 77 a 80 do CPC, configurando-se como um incidente processual por intermédio do qual o devedor demandado chama para integrar o mesmo processo os coobrigados pela dívida, de modo a fazê-los também responsáveis pelo resultado da demanda.

No processo civil, o chamamento ao processo figura como uma faculdade legal outorgada exclusivamente ao réu da demanda. Ocorre, todavia, que no Processo Administrativo Fiscal não há assento reservado para tal modalidade de intervenção de terceiros, uma vez que a relação jurídica tributária se estabelece diretamente entre a Fazenda Pública e os responsáveis tributários pelo adimplemento da obrigação, os quais são formalmente cientificados do lançamento, quando então se lhes abre a oportunidade de impugnar a exigência fiscal.

Cabe enfatizar que, tratando-se de lançamento por responsabilidade solidária do contratante pelas obrigações tributárias da contratada pela execução de obra de construção civil, inexistente benefício de ordem podendo o crédito tributário ser constituído em face do devedor principal ou em face do devedor solidário ou, ainda, em desfavor de ambos, simultaneamente, como sói ocorrer no presente caso, a teor do Parágrafo Único do art. 124 do CTN.

No caso em apreciação, o devedor principal houve-se por devidamente cientificado do lançamento em debate em 06/09/2010, conforme assim denuncia o Aviso de Recebimento a fl. 83, e Termo de Sujeição Passiva Solidária nº 1, a fls. 81/82, deixando transcorrer *in albis* o prazo assinalado na lei, sem oferecer impugnação, configurando-se, assim, a revelia, exclusivamente em seu desfavor.

Todavia, tendo a relação jurídico-processual em palco multiplicidade de sujeitos passivos, a revelia do devedor principal não induz o efeito previsto no art. 319 do Código de Processo Civil, eis que o devedor solidário honrou impugnar, tempestivamente, a exigência fiscal em apreço, a teor do art. 320, I do CPC.

Código de Processo Civil

Art. 319. Se o réu não contestar a ação, reputar-se-ão verdadeiros os fatos afirmados pelo autor.

Art. 320. A revelia não induz, contudo, o efeito mencionado no artigo antecedente:

I - se, havendo pluralidade de réus, algum deles contestar a ação;

II - se o litígio versar sobre direitos indisponíveis;

III - se a petição inicial não estiver acompanhada do instrumento público, que a lei considere indispensável à prova do ato.

Teve, portanto, a contratada – devedor principal, a mesma oportunidade concedida à solidária de se manifestar nos autos do processo, favorecendo, dessarte o pleno acesso ao contraditório e a ampla defesa. Não fê-lo, porém, anuindo, implicitamente, com os termos do lançamento, em atenção ao disposto no art. 17 do Decreto nº 70.235/72.

Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972

Art. 17. Considerar-se-á não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada pelo impugnante. (Redação dada pela Lei nº 9.532/1997)

Nada obstante, tendo sido formalmente convidado o executor da obra a contestar a exação, independentemente de manifestação da contratada no Processo Administrativo Fiscal, a lei faculta ao devedor solidário o direito regressivo para reaver os valores por este diretamente recolhidos, conforme expressamente previsto o art. 30, VI da lei 8.212/91.

Adite-se que, nos termos assinalados no art. 322 do Pergaminho Processual Civil, aplicado subsidiariamente ao Processo Administrativo Fiscal, configurada a revelia do devedor principal e não tendo este patrono constituído nos autos, os prazos lhe correrão independentemente de intimação a contar da publicação de cada ato decisório.

Código de Processo Civil

Art. 322. Contra o revel que não tenha patrono nos autos, correrão os prazos independentemente de intimação, a partir da publicação de cada ato decisório. (Redação dada pela Lei nº 11.280/2006)

Parágrafo único O revel poderá intervir no processo em qualquer fase, recebendo-o no estado em que se encontrar. (Incluído pela Lei nº 11.280/2006)

2.2. DA RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA

Alega o Recorrente que a sociedade de economia mista somente pode contratar mediante licitação pública, não devendo o Recorrente responder de forma solidária pelas obrigações do responsável pela execução. Aduz, em ádito, que deve ser aplicado o benefício de ordem para afastar a corresponsabilidade solidária atribuída ao Recorrente.

A razão não lhe sorri, porém.

A sociedade de economia mista é uma instituição de Direito Administrativo, criada com o propósito de implementar um processo de descentralização administrativa que consiste em delegar a uma entidade criada por lei a realização, mediante adoção de métodos de ação privada, de atividade estatal específica. Por isso lhe é atribuída personalidade jurídica de

direito privado, para que, em suas operações e relações *interna corporis*, se submeta ao regime de direito privado. Como entidade administrativa que realiza atividade estatal fica, porém, a sociedade de economia mista sujeita ao influxo de normas de direito público compatíveis com o regime de direito privado.

As relações *interna corporis* das sociedades de economia mista são regidas, em regra, por normas típicas de direito privado (arts. 235 e seguintes da Lei nº 6.404/76), mas algumas dessas relações recebem o influxo de normas de direito público, dado que a sociedade é um ente administrativo, dentre as quais sobressaem aquelas enunciadas no Dec. Lei nº 200/67 e na Lei das Licitações, além daquelas com ressalva constitucional, como é o caso da contratação de servidores mediante concurso público, dentre tantas outras.

Nesse panorama, nem todos os aspectos da atuação de uma sociedade de economia mista, que cabem licitamente ao acionista controlador decidir no regime comum, ficam sujeitos às regras inerentes à administração pública, mas tão somente os aspectos que podem, por força de lei, receber o influxo de normas de direito público.

Assim, ao Estado, que é o acionista controlador, não cabe impor às sociedades de economia mista todas as regras inerentes à administração pública, mas tão somente àquelas que se coadunam com o poder de supervisão do Poder Executivo ou que se harmonizam com os programas governamentais relacionados com a atividade da sociedade de economia mista. Todos os demais aspectos que contrariam o regime de direito privado a que se submetem as sociedades de economia mista, mesmo que, em princípio, sejam da competência do acionista controlador, são a este vedados por força do art. 27 e seu parágrafo único do Dec. Lei nº 200/67.

No que pertine ao custeio da seguridade social, tanto as sociedades de economia mista como as empresas públicas, além dos órgãos federais, estaduais, distritais e municipais que não possuam Regime Próprio de Previdência Social, encontram-se sujeitos aos rigores fixados na Lei de Custeio da Seguridade Social, conforme assim estatui o art. 15 da Lei nº 8.212/91.

Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991

Art. 15. Considera-se:

*I - empresa - a firma individual ou sociedade que assume o risco de atividade econômica urbana ou rural, com fins lucrativos ou não, **bem como os órgãos e entidades da administração pública direta, indireta e fundacional;** (grifos nossos)*

II - empregador doméstico - a pessoa ou família que admite a seu serviço, sem finalidade lucrativa, empregado doméstico.

Parágrafo único. Equipara-se a empresa, para os efeitos desta Lei, o contribuinte individual em relação a segurado que lhe presta serviço, bem como a cooperativa, a associação ou entidade de qualquer natureza ou finalidade, a missão diplomática e a repartição consular de carreira estrangeiras. (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).

Mostra-se virtuoso também enveredar sobre algumas digressões acerca do instituto da solidariedade no ramo do Direito Previdenciário.

A pedra fundamental sobre a qual se edifica a doutrina atinente à responsabilidade solidária encontra-se assentada na Constituição Federal de 1988, cujo art.

146, topograficamente inserido no capítulo reservado ao Sistema Tributário Nacional, fixou a competência da lei complementar para o estabelecimento de **normas gerais** em matéria de legislação tributária, especialmente, dentre outros, sobre fatos geradores, obrigação e crédito tributários, e contribuintes, conforme se vos segue:

Constituição Federal de 1988

Art. 146. Cabe à lei complementar:

(...)

III - estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre:

- a) definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes;*
- b) obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários;*

Bailando em sintonia com os tons alvissareiros orquestrados pelo Constituinte Originário, sob a batuta do seu regente Ulisses Guimarães, o art. 121 do CTN, em performance *pa de deux* normativa harmônica com o regramento acima ponteadado, ao escolher os atores da obrigação tributária principal, reservou o papel do sujeito passivo à figura do contribuinte ou, a critério da lei, do responsável tributário.

Código Tributário Nacional

Art. 121. Sujeito passivo da obrigação principal é a pessoa obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária.

Parágrafo único. O sujeito passivo da obrigação principal diz-se:

- I - contribuinte, quando tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador;*
- II - responsável, quando, sem revestir a condição de contribuinte, sua obrigação decorra de disposição expressa de lei.*

Imerso em tal contexto constitucional, o instituto da solidariedade alicerçou suas sapatas de escoramento no art. 124 do CTN, o qual reconheceu a existências de duas modalidades de solidariedade aplicáveis ao direito tributário, a saber, a solidariedade de fato, verificada entre as pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal, e a solidariedade legal, a qual se avulta nas hipóteses taxativamente previstas na lei.

Código Tributário Nacional - CTN

Art. 124. São solidariamente obrigadas:

- I - as pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal;*
- II - as pessoas expressamente designadas por lei.*

Parágrafo único. A solidariedade referida neste artigo não comporta benefício de ordem.

Art. 125. Salvo disposição de lei em contrário, são os seguintes os efeitos da solidariedade:

I - o pagamento efetuado por um dos obrigados aproveita aos demais;

II - a isenção ou remissão de crédito exonera todos os obrigados, salvo se outorgada pessoalmente a um deles, subsistindo, nesse caso, a solidariedade quanto aos demais pelo saldo;

III - a interrupção da prescrição, em favor ou contra um dos obrigados, favorece ou prejudica aos demais.

Em ambos os casos acima ponteados, o CTN honrou estatuir que o instituto da solidariedade tributária não se confunde com o da subsidiariedade, eis que excluiu expressamente, de maneira peremptória, o benefício de ordem.

No plano infraconstitucional, no ramo do direito previdenciário, a matéria sob foco foi confiada à Lei nº 8.212/91, cujo inciso VI do art. 30, na redação que lhe fora outorgada pelas Leis nº 8.620/93 e 9.528/97, fixou de forma taxativa a responsabilidade solidária do proprietário, do incorporador, do dono da obra ou do condômino de unidade imobiliária, qualquer que seja a forma de contratação da construção, reforma ou acréscimo, com o construtor pelo cumprimento das obrigações para com a Seguridade Social, não se aplicando, em qualquer hipótese, o benefício de ordem.

Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991

Art. 30. A arrecadação e o recolhimento das contribuições ou de outras importâncias devidas à Seguridade Social obedecem às seguintes normas: (Redação dada pela Lei nº 8.620, de 5.1.93)

(...)

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 dada pela Lei 9.528, de 10.12.97)

Sem ultrapassar os umbrais que lhe foram erguidos pelo CTN e pela Lei nº 8.212/91, o Regulamento da Previdência Social, aprovado pelo Decreto nº 2.173/1997, estatuiu, sem vias laterais de escape, que a responsabilidade solidária em realce somente seria elidida na exclusiva hipótese em que o executor da obra comprovasse 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.

Regulamento da Previdência Social

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 de 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. (grifos nossos)

§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. (grifos nossos)

§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.

Mas não parou por aí. Disse mais. Sem deixar margens a dúvidas, o Regulamento da Previdência Social pavimentou o caminho a ser seguido pelo contratante e contratado na persecução da elisão em tela, ao impor ao executor da obra o dever jurídico tributário de elaborar folhas de pagamento e guia de recolhimento distintas e individualizadas para cada empresa tomadora de serviço, devendo esta exigir do executor, quando da quitação da nota fiscal ou fatura, cópia autenticada da guia de recolhimento quitada e respectiva folha de pagamento.

Inúteis se revelam, portanto, qualquer outro meio diverso, eventualmente engendrado pelos atores em foco, contribuinte e responsável solidário, para se elidir do instituto da solidariedade ora em apreciação, eis que a lei define, de maneira cristalina, ser aquela a única hipótese aceitável para que se proceda à elisão tributária em realce.

Nesse panorama, havendo verificado o auditor fiscal a execução de obra de construção civil e não restando elidida a responsabilidade solidária pela via estreita fixada pela legislação previdenciária, estabelece-se definitivamente a solidariedade em estudo entre o dono da obra e o executor, podendo o fisco, ante a inexistência do benefício de ordem, efetuar o lançamento do crédito tributário em face do contribuinte (o executor), ou diretamente em desfavor do responsável solidário (o contratante), ou contra ambos, sendo certo que o pagamento efetuado por um aproveita o outro.

Diante dos aludidos dispositivos, avulta, por decorrência lógica, que a eleição do sujeito passivo a figurar no polo passivo da obrigação tributária, na ocasião do lançamento, é prerrogativa privativa da autoridade fiscal, consoante dessaí das letras que conformam o art. 142 do *codex* tributário:

Código Tributário Nacional - CTN

*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.*

Parágrafo único. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.

A solidariedade tributária não constitui simples forma de eleição de responsável tributário, mas hipótese de garantia que colima, como objetivo precípuo, assegurar a arrecadação e a auxiliar a administração tributária na satisfação de seus interesses. Confere-se dessa sorte, poder ao Fisco de exercer sua ação fiscalizatória diretamente sobre aquele que melhor lhe aprouver, pautando-se, por óbvio, nos princípios da legalidade, eficiência, entre outros, inafastáveis da atuação estatal.

O Instituto da solidariedade justifica-se, portanto, pelo propósito de resguardar o adimplemento do crédito tributário, criando mecanismos para que o Estado Arrecadador possa indicar, com exclusividade, em face de quem promoverá o lançamento tributário, não havendo que se falar em benefício de ordem e nem em condições para o exercício desse direito que não estejam previstas em lei.

A Lei de Custeio da Seguridade Social, ao estabelecer a hipótese de solidariedade em seu art. 30, VI, culminou por atribuir ao contratante de obra de construção civil a obrigação acessória de auxiliar o Fisco na fiscalização das empresas construtoras, fazendo com que aquele exija destas cópias autenticadas das individualizadas guias de recolhimento e respectivas folhas de pagamento, acenando, inclusive, com a possibilidade de retenção das importâncias devidas pelo executor para a garantia do cumprimento das obrigações previdenciárias.

Não se mostra despiciendo salientar que as obrigações acessórias têm por objeto prestações, positivas ou negativas, estabelecidas pela legislação tributária no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos, a teor do art. 113, §2º do CTN.

Nessa perspectiva, da fiel observância das obrigações assim impostas pela solidariedade resulta que tanto a empresa construtora quanto o dono da obra passam a ter, à sua disposição, toda a documentação indispensável e necessária para fiscalização sindicada, pelos meios ordinários, o efetivo recolhimento das contribuições previdenciárias referentes aos serviços assim contratados.

Com efeito, o arcabouço normativo dos tributos em geral aponta no sentido de que a sua base de cálculo, em princípio, deve ser apurada com base em documentos do Sujeito Passivo que registrem, de forma precisa, os montantes pecuniários correspondentes a cada hipótese de incidência prevista nas leis de regência correspondentes. Nesse particular, como fruto do mecanismo fiscalizatório da solidariedade, a empresa tomadora passa a dispor da folha de pagamento dos trabalhadores cedidos e as GPS correspondentes, situação que somente não ocorrerá caso a contratante se descuide da obrigação acessória em realce, explicitamente imposta pela lei.

Tal inobservância frustra os objetivos da lei, prejudicando a atuação ágil e eficiente dos agentes do fisco, obrigando-os a despender uma energia investigatória suplementar na apuração dos fatos geradores em realce, não somente nos documentos destacados no parágrafo precedente, mas, igualmente, em outras fontes de informação, tais como notas fiscais de prestação de serviços, contratos, títulos diversos da contabilidade, Custo Unitário Básico da obra, etc.

Como consequência, nas ocasiões em que o conhecimento fiel da ocorrência de fatos jurídicos tributários e/ou do montante tributável a eles associado não for viável pelo exame direto dos documentos específicos indicados adrede pela lei, o ordenamento jurídico admite e legitima o emprego excepcional da aferição indireta da base de cálculo, transferindo-

se para os ombros do sujeito passivo o ônus da prova em contrário, conforme previsão taxativa expressa nos §§ 3º e 4º do art. 33 da Lei nº 8.212/91.

Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991

Art. 33. Ao Instituto Nacional do Seguro Social – INSS compete arrecadar, fiscalizar, lançar e normatizar o recolhimento das contribuições sociais previstas nas alíneas ‘a’, ‘b’ e ‘c’ do parágrafo único do art. 11, bem como as contribuições incidentes a título de substituição; e à Secretaria da Receita Federal – SRF compete arrecadar, fiscalizar, lançar e normatizar o recolhimento das contribuições sociais previstas nas alíneas ‘d’ e ‘e’ do parágrafo único do art. 11, cabendo a ambos os órgãos, na esfera de sua competência, promover a respectiva cobrança e aplicar as sanções previstas legalmente. (Redação dada pela Lei nº 10.256, de 2001).

§1º É prerrogativa do Instituto Nacional do Seguro Social-INSS e do Departamento da Receita Federal-DRF o exame da contabilidade da empresa, não prevalecendo para esse efeito o disposto nos arts. 17 e 18 do Código Comercial, ficando obrigados a empresa e o segurado a prestar todos os esclarecimentos e informações solicitados.

(...)

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

§4º Na falta de prova regular e formalizada, o montante dos salários pagos pela execução de obra de construção civil pode ser obtido mediante cálculo da mão-de-obra empregada, proporcional à área construída e ao padrão de execução da obra, cabendo ao proprietário, dono da obra, condômino da unidade imobiliária ou empresa corresponsável o ônus da prova em contrário.

(...)

*§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.** (grifos nossos)*

Saliente-se que o próprio CTN prevê a prerrogativa do agente fiscal de arbitrar, mediante processo regular de aferição indireta, o valor ou preço de bens, direitos, serviços e atos jurídicos, sempre que estes sejam tomados por base para o cálculo do tributo, e sejam omissas, ou não mereçam fé, as declarações ou esclarecimentos prestados ou documentos expedidos pelo sujeito passivo ou pelo terceiro legalmente obrigado.

Art. 148. Quando o cálculo do tributo tenha por base, ou tome em consideração, o valor ou o preço de bens, direitos, serviços ou atos jurídicos, a autoridade lançadora, mediante processo regular, arbitrará aquele valor ou preço, sempre que sejam omissos ou não mereçam fé as declarações ou os esclarecimentos prestados, ou os documentos expedidos pelo sujeito passivo ou pelo terceiro legalmente obrigado, ressalvada, em caso de contestação, avaliação contraditória, administrativa ou judicial.

Registre-se que o poder conferido pela lei ao dono da obra de exigir do executor cópias autenticadas das folhas de pagamento e das guias de recolhimento acima pontuadas não se consubstancia numa mera faculdade do tomador, mas, sim, num ônus que lhe é avesso, o qual lhe assegurará a elisão da comentada responsabilidade solidária.

Em reforço às diretivas ora enunciadas, o item 27 da Ordem de Serviço INSS/DAF nº 165/1997 dispõe expressamente que a responsabilidade solidária do contratante será imediatamente apurada pela fiscalização na forma do disposto no seu Título V, quando este não apresentar as cópias de GRPS correspondentes às notas fiscais de serviço/fatura de empresas de construção civil a seu serviço.

Diante de tal cenário jurídico, revelam-se órfãs de embasamento jurídico as alegações de que a sociedade de economia mista, por somente poderem contratar mediante licitação pública, não devem responder de forma solidária pelas obrigações do responsável pela execução da obra, e a de que deve ser aplicado o benefício de ordem para afastar a corresponsabilidade solidária atribuída ao Recorrente.

Isso porque as sociedades de economia mista sujeitam-se a todas as normas tributárias inscritas na Lei nº 8.212/91, por força de seu art. 15, além de tanto a Lei de Custeio da Seguridade Social quanto o próprio CTN estatuírem, com clareza solar, que a solidariedade tributária não comporta o benefício de ordem.

Com efeito, sob a ótica da garantia, da eficiência e da agilidade da atuação da Administração Tributária na recuperação de créditos previdenciários, exigir-se a fiscalização conjunta do dono da obra e do construtor ou o lançamento primeiramente em face deste e, subsidiariamente, em face daquele, configurar-se-ia um verdadeiro contrassenso, esvaziando por completo o sentido teleológico do instituto em análise, tornando-o inócuo. De outro eito, sob a ótica legal, tal procedimento representaria negativa de vigência aos preceitos inscritos no art. 30, VI da Lei nº 8.212/91, com a redação dada pela lei nº 9.528/97, ferindo os mais comecinhos princípios de Direito.

Tal compreensão não se atrita com as orientações pautadas no Parecer CJ/MPAS nº 2.376/2000, de cuja redação deflui não haver impedimentos legais para se constituir o crédito tributário tanto em face do contribuinte, como em desfavor do responsável tributário, conforme se depreende dos excertos transcritos a seguir, para uma perfeita compreensão de seus fundamentos.

Parecer CJ/MPAS nº 2.376/2000

(...)

10. No caso em tela, com a ocorrência do fato gerador, fica o Fisco autorizado a proceder o lançamento, constituindo o devido crédito tributário. Este crédito tributário, obviamente, pode ser

constituído tanto em face do contribuinte, como do responsável tributário. Pode ser feito em relação ao contribuinte e depois em relação ao responsável, ou ainda, somente em função do responsável tributário.

*11. Isto porque o contribuinte e o responsável tributário são solidários em relação à obrigação tributária, não cabendo, nos termos do parágrafo único do artigo 124 do CTN, benefício de ordem. **Cabe, portanto, ao credor escolher de quem irá cobrar, dentre os sujeitos passivos, a satisfação da obrigação tributária. E obviamente poderá fazê-lo em relação a todos os coobrigados, ou em relação a apenas um deles.** (grifos nossos)*

12. Havendo responsabilidade solidária, o INSS deve cobrar o seu crédito tanto do contribuinte, quanto do responsável tributário. Deve negar a expedição de CND para os dois e deve inscrever o nome de um e do outro no cadastro de inadimplentes, pois ambos são responsáveis solidários pelo valor total da obrigação.

13. Por outro lado, a lei não veda a existência de mais de um crédito tributário em relação à mesma obrigação tributária. Pode o fisco lançar o tributo (constituir o crédito tributário) e depois anular o lançamento, seja de ofício, seja por ordem judicial, e constituir outro crédito. Por outro lado, pode ainda ser constituído um crédito parcial e depois, verificando tal situação, lançar o crédito restante, tudo incidente sobre a mesma obrigação. Pode ainda constituir um crédito contra o responsável e um outro contra o contribuinte, pois o crédito tributário não se confunde com a obrigação tributária que, neste caso, será sempre a mesma.

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.

15. Veja-se, portanto, que sobre uma mesma obrigação tributária podem existir diversos créditos tributários, sem que com isso se possa afirmar que esteja havendo bis in idem. Este só ocorreria se houvesse duplicidade de pagamento. Até a ocorrência deste, ou a negociação da dívida, através de um contrato de parcelamento, por exemplo, não há que se falar em bis in idem.

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.

17. Nos casos de responsabilidade solidária, o credor pode escolher, dentre os co-responsáveis solidários, contra quem irá exigir a satisfação da obrigação. A escolha de um deles não exclui a responsabilidade dos demais até mesmo quando a

Certidão de Dívida Ativa não contempla o nome do responsável tributário. Nestes casos, a Jurisprudência vem admitindo que a execução fiscal seja direcionada ao responsável, mesmo quando o nome deste não esteja na CDA.

18. Vejamos a propósito o seguinte precedente do Eg. Superior Tribunal de Justiça:

EMENTA: PROCESSUAL CIVIL - EXECUÇÃO FISCAL - RESPONSABILIDADE DO SÓCIO-GERENTE - DISSOLUÇÃO IRREGULAR DA SOCIEDADE - FRAUDE À EXECUÇÃO - CARACTERIZAÇÃO.

Sócio-gerente que dissolve irregularmente a sociedade, deixando de recolher os tributos devidos, infringe a lei e se torna responsável pela dívida da empresa.

Mesmo não constando da CDA o nome dos diretores, gerentes ou representantes das pessoas jurídicas de direito privado, podem ser citados, e ter seus bens penhorados para o pagamento de dívidas da sociedade da qual eram sócios.

Para a caracterização da fraude à execução basta que a alienação seja posterior à existência de pedido de executivo despachado pelo juiz, não sendo necessária a efetivação da citação. (STJ, 1ª Turma, REsp 193226/SP, Relator Min. GARCIA VIEIRA, julgado em 14.12.1998, publicado no DJ de 08.03.1999).

19. Portanto, não há "bis in idem". O que há é a possibilidade, para o credor, de escolher, dentre os devedores solidários, contra qual deles irá forçar o cumprimento da obrigação tributária. Esta cobrança, portanto, pode se dar em relação a um dos co-obrigados, em relação a todos ou em relação apenas ao responsável. Não há, portanto, nenhuma vedação legal a isso e nem haverá cobrança em duplicidade.

O Egrégio STJ já irradiou em seus arestos a interpretação que deve prevalecer na pacificação do debate em torno do assunto, lançando definitivamente uma pá de cal nessa infrutífera discussão, consoante se depreende do Agravo Regimental no Agravo de Instrumento 2002/0089221-6, da Relatoria do Min. Luiz Fux, assim ementado:

Processo AgRg no Ag 463744 / SC ;

AGRAVO REGIMENTAL NO AGRAVO DE INSTRUMENTO 2002/0089221-6

Relator(a) Ministro LUIZ FUX (1122)

Órgão Julgador TI - PRIMEIRA TURMA

Data do Julgamento 20/05/2003

Data da Publicação/Fonte DJ 02.06.2003 p. 192

Ementa:

TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA DO TOMADOR DE SERVIÇOS PELO RECOLHIMENTO DOS VALORES DEVIDOS PELO PRESTADOR DE SERVIÇOS. AGRAVO REGIMENTAL. AUSÊNCIA DE FUNDAMENTOS PARA INFIRMAR A DECISÃO AGRAVADA. DESPROVIMENTO.

I. O artigo 31 da Lei 8.212/91 impõe ao contratante de mão-de-obra a solidariedade com o executor em relação às obrigações

de recolhimento das contribuições previdenciárias, bem como

outorga o direito de regresso contra o executor, permitindo, inclusive, ao tomador a retenção dos valores devidos ao executor para impor-lhe o cumprimento de suas obrigações.

2. Para a empresa tomadora de serviços isentar-se da responsabilidade pelo não pagamento das contribuições previdenciárias devidas pela prestadora de serviço, é necessário que demonstre o efetivo recolhimento destas contribuições.

3. O Agravante não trouxe argumento capaz de infirmar o decisório agravado, apenas se limitando a corroborar o disposto nas razões do Recurso Especial e no Agravo de Instrumento interpostos, de modo a comprovar o desacerto da decisão agravada.

4. Agravo regimental a que se nega provimento.

Quanto à alegação de que a matrícula era de responsabilidade da contratada e que o conceito de obra de construção civil se refere, exclusivamente, a obra de grande vulto, também não lhe confiro razão.

A legislação previdenciária estabelece os casos em que é necessária a abertura de matrícula para as obras de construção civil, sejam elas de grande ou de pequeno vulto.

Por outro viés, o debate acerca de matrícula de obra é impertinente ao processo em debate, haja vista que a obrigação principal e a responsabilidade solidária aqui tratadas independem do vulto da obra, da responsabilidade pela formalização da matrícula, até mesmo da condição da obra possuir ou não matrícula.

Da análise de tudo o quanto se considerou no presente tópico, pode-se asselar categoricamente que o procedimento adotado pela fiscalização, consistente no lançamento direto em face do devedor solidário, não se encontra eivado de qualquer vício de legalidade.

3.2. DAS CND EXPEDIDAS

Pondera o Recorrente que as CND expedidas à época das autuações originais certificam que a inexistência de débito pendente em nome da empresa contratada perante o INSS.

A cantilena ora esposada não merece o abrigo pretendido.

Conforme demonstrado no tópico anterior, por disposição expressa dos §§ 3º e 4º do art. 31 da Lei nº 8.212/91, na redação atribuída pela Lei nº 9.032/95, a responsabilidade solidária em apreço somente será elidida se for comprovado pelo executor o recolhimento prévio 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, devendo para tanto o cedente da mão-de-obra elaborar folhas de pagamento e guia de

recolhimento distintas para cada empresa tomadora de serviço, devendo esta exigir do executor, quando da quitação da nota fiscal ou fatura, cópias autenticadas de tais documentos.

Outro não é o Direito legislado na Ordem de Serviço INSS/DAF nº 165/1997, *in verbis*:

Ordem de Serviço INSS/DAF nº 165, de 11 de julho de 1997

20 - O proprietário, o incorporador, o dono da obra, o condômino de unidade imobiliária e a empresa construtora que contratarem obra de construção civil elidir-se-ão da responsabilidade solidária, desde que comprovem ter a contratada efetuado o recolhimento prévio das contribuições sociais relativas à nota fiscal ou fatura, devendo o salário de contribuição corresponder aos percentuais previstos no Título V, observado o item 27.

20.1 - Para comprovação do recolhimento prévio, a contratada anexará à nota fiscal de serviço cópia da GRPS quitada, autenticada pelo Posto de Arrecadação e Fiscalização ou por cartório, preenchida segundo o disposto no item 16, alínea "b", além de folha de pagamento.

No caso em estudo, compulsando os autos, não nos deparamos com as guias de recolhimento capazes de elidir a responsabilidade do contratante, nas condições de contorno determinadas pela lei, diga-se, cortejadas pelas respectivas folhas de pagamento individualizadas por tomador, condição *sine qua non* para a elisão da responsabilidade solidária ora em debate.

Da mesma forma, não há qualquer evidência nos autos, quanto mais comprovação, de que a prestadora em relevo tenha recebido CND referente ao período fiscalizado.

Por outro lado, mas ária de outra ópera, cumpre trazer à balha que a expedição de CND não representa reconhecimento de inexistência de obrigações tributárias passíveis de lançamento, tampouco se constitui em modalidade de extinção do crédito tributário, eis que não prevista nas hipóteses assentadas *numerus clausus* no art. 156 do Código Tributário Nacional que rege a matéria.

O que se deseja encarecer é que a CND apenas atesta que, no momento de sua emissão, não havia crédito constituído exigível em desfavor da empresa signatária da certidão, tanto assim que no instrumento de certidão encontra-se consignada a ressalva que alerta o beneficiário do direito da Previdência Social de cobrar qualquer débito eventualmente apurado após a sua emissão, nos termos do §1º do art. 47 da Lei nº 8.212/91:

Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991

Art.47. É exigida Certidão Negativa de Débito - CND, fornecida pelo órgão competente, nos seguintes casos: (Redação dada pela Lei nº 9.032/95).

(...)

§1º A prova de inexistência 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.

De acordo com os princípios basilares do direito processual, incumbe ao autor o ônus de comprovar os fatos constitutivos do Direito por si alegado, e à parte adversa, a prova de fato impeditivo, modificativo ou extintivo do direito do autor.

O fisco federal, com fundamento no instituto da responsabilidade solidária já tanto depurado nos tópicos precedentes, demonstrou as circunstâncias constitutivas do seu crédito, eis que demonstrada a prestação de serviços de construção civil sem a devida comprovação do recolhimento prévio das contribuições previdenciárias respectivas, não logrando o Recorrente produzir os meios de prova hábeis a desconstituir o lançamento que ora se opera.

Diante do que se coligiu até o momento, restou visível a procedência do procedimento levado a cabo pela Autoridade Fiscal.

3.3. DA APURAÇÃO DA BASE DE CÁLCULO

O art. 146 da CF/88 outorgou à Lei Complementar a competência para ditar normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre fatos geradores, obrigação e crédito tributários e contribuintes, dentre outras.

No exercício de tal competência, louvou o art. 148 do CTN prescrever que, nas hipóteses em que o cálculo do tributo tiver por base, ou tomar em consideração, o valor ou o preço de bens, direitos, serviços ou atos jurídicos, a autoridade lançadora, mediante processo regular, poderá arbitrar o valor da base de cálculo ou os aludidos preços, sempre que forem omissos ou não merecerem fé as declarações ou os esclarecimentos prestados, ou os documentos expedidos pelo sujeito passivo ou pelo terceiro legalmente obrigado.

Inserido no escopo iluminado no parágrafo precedente, o art. 33 da Lei nº 8.212/91 honrou estabelecer, de forma hialina, imune a qualquer questionamento, que nas hipóteses de recusa ou sonegação de qualquer documento ou informação, ou sua apresentação deficiente, o fisco federal pode inscrever de ofício importância que reputar devida, cabendo à empresa o ônus da prova em contrário.

Com efeito, a estrutura normativa dos tributos em geral aponta no sentido de que a sua base de cálculo, em princípio, deve ser apurada com base em documentos do Sujeito Passivo que registrem, de forma precisa, os montantes pecuniários correspondentes a cada hipótese de incidência prevista nas leis de regência correspondentes. Excepcionalmente, nas ocasiões em que o conhecimento fiel dos montantes acima referidos não for viável, o ordenamento jurídico admite o emprego da aferição indireta.

No procedimento de apuração da matéria tributável por arbitramento, vale-se a Autoridade Fiscal de outros elementos de sindicância que não aqueles documentos assinalados pela lei como adequados ao registro lapidado dos fatos geradores de contribuições previdenciárias, tais como as folhas de pagamento, GFIP e os Livros Fiscais. Tais elementos podem ser os mais diversos, como a título meramente ilustrativo, RPA, notas fiscais, Custo

Unitário Básico da construção civil, valor de mercado de utilidades recebidas por segurados, valor presumido de mão de obra empregada em serviços executados mediante cessão de mão de obra, dentre outros.

Alguns desses critérios de aferição indireta, a serem empregados pela fiscalização nas hipóteses autorizadas pela lei, como é o presente caso, encontram-se positivados na legislação previdenciária, ostentando natureza meramente procedimental interna, não interferindo, de maneira alguma, *extra muros*, eis que não vinculam nem impõem obrigações, de qualquer espécie, aos contribuintes. A abrangência de seus comandos, advirta-se, restringe-se, tão somente, ao critério de apuração indireta das bases de cálculo de contribuições previdenciárias, nada mais.

Nessa perspectiva, conforme expressamente estatuído na lei, não concordando o sujeito passivo com o valor aferido pela Autoridade Lançadora, compete-lhe, ante a refigurada distribuição do ônus da prova, que em princípio lhe é avesso, demonstrar por meios idôneos que tal montante não condiz com a realidade.

No caso ora em apreciação, o Recorrente não logrou elidir a responsabilidade solidária que lhe fora imputada pela lei, decorrente da contratação de serviços de construção civil.

A fiscalização intimou a empresa, mediante termo próprio, a apresentar a relação de contratos de obras de construção civil realizadas pelo Banco do Brasil a partir de maio/95, assim como os respectivos processos físicos. Em resposta ao pedido, a Instituição Financeira informou que os dados referentes aos contratos de construção/reforma/acréscimo, bem como as respectivas parcelas de pagamento, notas fiscais/faturas/recibos, encontravam-se cadastrados no sistema informatizado SISPAG, fato comprovado pela Auditoria Fiscal. Nesse contexto, utilizaram-se as informações contidas no sistema informatizado acima citado subsidiariamente nos casos de apresentação deficiente dos documentos solicitados, conforme determina o §3º do art. 33, da Lei nº 8.212/91.

Com base em tais informações, elaborou-se planilha eletrônica com vistas à utilização na Auditoria Fiscal. Na sequência, do exame da documentação física apresentada pelo Recorrente para o fim de comprovação de elisão da responsabilidade solidária, procedeu-se aos ajustes necessários na referida planilha através de retificações e exclusões dos valores lançados. Como resultado final, foram apuradas as diferenças de base de cálculo, conforme Demonstrativo a fls. 29/30, em relação às quais não houve a devida comprovação do recolhimento prévio, não se consumando, em consequência, em relação a estas, a elisão da responsabilidade solidária.

Não tendo o Recorrente comprovado o recolhimento prévio das contribuições devidas, mediante a anexação, pela contratada, à nota fiscal de serviço de cópia da GRPS quitada, autenticada pelo Posto de Arrecadação e Fiscalização ou por cartório, além de folha de pagamento, valeu-se a autoridade lançadora, escudada pelo permissivo legal há pouco revisitado, do critério de apuração das contribuições previdenciárias devidas via aferição indireta da base de cálculo, conforme os procedimentos estabelecidos para esse fim na Ordem de Serviço INSS/DAF nº 165/1997, aplicando-se para a apuração da remuneração, os percentuais estabelecidos de acordo com a atividade desenvolvida pela empresa prestadora de serviço constantes em seu subitem 31.

No caso presente, em conformidade com a legislação acima citada, foi adotado como salário de contribuição, o produto da incidência do percentual mínimo de 40% sobre os valores das diferenças contidas nas notas fiscais de serviços, calculadas na forma

descrita nos parágrafos precedentes, como assim determina o item 31 da OS INSS/DAF nº 165/1997.

A matéria em relevo já foi bater às portas da Suprema Corte, em precedente específico sobre o tema, proferido quando do julgamento do RE nº 579.281/PR, da lavra do eminente Ministro Cezar Peluso, DJe de 14/3/08, assim ementado:

TRIBUTÁRIO. AÇÃO ORDINÁRIA ANULATÓRIA. AFERIÇÃO INDIRETA. ORDEM DE SERVIÇO. LEGALIDADE.

Não padece de vício de legalidade a Ordem de Serviço nº 083/93, que estabelece percentuais a incidirem sobre o valor bruto de nota fiscal de serviço ou fatura, na hipótese de aferição indireta do salário de contribuição. Trata-se de regulamentação do procedimento de arbitramento, a estabelecer critérios para tanto. Do contrário, não existiriam parâmetros objetivos para o Fisco proceder ao levantamento do débito nos casos em que não dispusesse de elementos concretos para fazê-lo, ante a imprestabilidade ou inexistência de escrita contábil relativa a mão-de-obra empregada pelo contribuinte' (fl. 308). A recorrente, com fundamento no art. 102, III, a, alega violação ao disposto nos arts. 5º, II; 37; 146, III, a; e 150, I, da Constituição Federal.

Inadmissível o recurso.

E não se menospreze o poder normativo das Ordens de Serviço acima revisitadas. Atente-se que os Incisos II, IV e VI, 'a' do art. 84 da Constituição da República afloram como fontes jurídicas de onde dimana a competência do Presidente da República para o exercício da direção superior da Administração Pública Federal, com o auxílio dos Ministros de Estado, e o poder presidencial para sancionar, promulgar e fazer publicar as leis, bem como expedir decretos e regulamentos para sua fiel execução, bem assim como dispor sobre a organização e o funcionamento da máquina do Executivo Federal.

Constituição Federal de 1988

Art. 84. Compete privativamente ao Presidente da República:

II - exercer, com o auxílio dos Ministros de Estado, a direção superior da administração federal;

(...)

IV - sancionar, promulgar e fazer publicar as leis, bem como expedir decretos e regulamentos para sua fiel execução;

(...)

VI - dispor, mediante decreto, sobre: (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 32, de 2001)

a) organização e funcionamento da administração federal, quando não implicar aumento de despesa nem criação ou extinção de órgãos públicos;

Sintonizado nessa mesma frequência, a Suprema Lei reservou aos Ministros de Estado a competência para expedir instruções para a execução das leis, decretos e regulamentos.

Constituição Federal de 1988

Art. 87. Os Ministros de Estado serão escolhidos dentre brasileiros maiores de vinte e um anos e no exercício dos direitos políticos.

Parágrafo único. Compete ao Ministro de Estado, além de outras atribuições estabelecidas nesta Constituição e na lei:

I - exercer a orientação, coordenação e supervisão dos órgãos e entidades da administração federal na área de sua competência e referendar os atos e decretos assinados pelo Presidente da República;

II - expedir instruções para a execução das leis, decretos e regulamentos; (grifos nossos)

III - apresentar ao Presidente da República relatório anual de sua gestão no Ministério;

IV - praticar os atos pertinentes às atribuições que lhe forem outorgadas ou delegadas pelo Presidente da República.

Assim, sob o Manto Constitucional desfraldado nos parágrafos precedentes, foram editadas as Ordens de Serviço acima transcritas, condição que revela serem improcedentes as alegações deduzidas pela empresa de ausência de normativo legal para a fixação da base de cálculo no percentual de 40% do valor bruto das notas fiscais/faturas.

Depreende-se do exposto que as Ordens de Serviço e Instruções Normativas expedidas pelos órgãos da administração direta defluem da competência constitucional do Presidente da República e dos Ministros de Estado, estes últimos, para complementar e concretizar a vocação presidencialista, constitucionalmente afigurada. Por via de consequência, os instrumentos normativos expedidos pelos órgãos da administração direta fulguram como emanações de agentes políticos de elevada estatura – Presidente da República e Ministros de Estado – ocupantes do arquétipo fundamental de Poder, os quais, nestas circunstâncias, aliam-se para formar a vontade superior do Estado, na ordenação estrutural do Poder Executivo Federal.

Assentado que os instrumentos normativos suso citadas são dotados de normatividade em grau necessário e suficiente à partilha *interna corporis* das atribuições do Ministério da Previdência e Assistência Social e do Ministério da Fazenda, deflui daí que, na apuração por aferição indireta da mão de obra empregada em obra ou serviço de construção civil, o Salário de Contribuição será fixado em 40%, no mínimo, do valor bruto consignado nas notas fiscais de serviço/faturas correspondentes.

Por derradeiro, o Recorrente pondera que a Administração deve anular seus próprios atos, quando eivados de vício de legalidade, e pode revogá-los por motivo de conveniência ou oportunidade, respeitados os direitos adquiridos.

No caso sobre o qual nos debruçamos, ante a inexistência de vícios a macular o processo, motivos não se avultaram para a anulação do lançamento, uma vez que, conforme

demonstrado, o procedimento houve-se por conduzido de acordo com a estreita parametrização fixada na lei.

Também não vislumbramos razão para rever de ofício o lançamento eis que não restou demonstrada qualquer das ocorrências autorizadoras do revisional fixadas no art. 149 do CTN.

Conforme evidenciado, restam improcedentes as alegações desfiladas pelo Recorrente, não carecendo a decisão de Primeira Instância, alfim, qualquer reparo.

3. CONCLUSÃO:

Pelos motivos expendidos, CONHEÇO PARCIALMENTE do Recurso Voluntário para, no mérito, NEGAR-LHE PROVIMENTO.

É como voto.

Arlindo da Costa e Silva