



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

<b>Processo nº</b>	12269.001362/2009-01
<b>Recurso nº</b>	002.597 Voluntário
<b>Acórdão nº</b>	<b>2302-002.597 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária</b>
<b>Sessão de</b>	17 de julho de 2013
<b>Matéria</b>	CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS - NFLD
<b>Recorrente</b>	IRMANDADE SANTA CASA DE MISERICÓRDIA DE PORTO ALEGRE E OUTROS
<b>Recorrida</b>	FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS**

Período de apuração: 01/06/1998 a 31/01/1999

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. NFLD. RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. PRAZO DECADENCIAL. CINCO ANOS. ART. 173, I DO CTN.

O Supremo Tribunal Federal, conforme entendimento exarado na Súmula Vinculante nº 8, no julgamento proferido em 12 de junho de 2008, reconheceu a inconstitucionalidade do art. 45 da Lei nº 8.212/91. Incidência do preceito inscrito no art. 173, I do CTN.

Todas as obrigações tributárias relativas aos fatos geradores apurados pela fiscalização houveram por ocorridas em período ainda não vitimado pelo decurso do prazo decadencial.

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.

PRODUÇÃO DE PROVAS. MOMENTO PRÓPRIO. JUNTADA DE NOVOS DOCUMENTOS APÓS PRAZO DE DEFESA. REQUISITOS OBRIGATÓRIOS.

A impugnação deverá ser formalizada por escrito e mencionar os motivos de fato e de direito em que se fundamentar, bem como os pontos de discordância, e vir instruída com todos os documentos e provas que possuir, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual, salvo nas hipóteses taxativamente previstas na legislação previdenciária, sujeita a comprovação obrigatória a ônus do sujeito passivo.

Recurso Voluntário Negado

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros da 2<sup>a</sup> TO/3<sup>a</sup> CÂMARA/2<sup>a</sup> SEJUL/CARF/MF/DF, por unanimidade de votos, em conhecer parcialmente do Recurso Voluntário para, na parte conhecida, negar-lhe provimento, nos termos do relatório e voto que integram o presente julgado. A Conselheira Bianca Delgado Pinheiro acompanhou pelas conclusões.

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), Leonardo Henrique Pires Lopes (Vice-presidente de turma), André Luís Mársico Lombardi, Juliana Campos de Carvalho Cruz, Bianca Delgado Pinheiro e Arlindo da Costa e Silva.

## Relatório

Período de apuração: 01/06/1998 a 31/01/1999

Data de lavratura da NFLD: 27/10/2003.

Data da Ciência da NFLD: 25/11/2003.

Trata-se de Recurso Voluntário interposto em face de Decisão Administrativa de 1<sup>a</sup> Instância proferida pela DRP em Porto Alegre/RS que julgou procedente o crédito tributário lançado mediante a Notificação Fiscal de Lançamento de Débito - NFLD nº 35.572.896-6, de 27/10/2003, consistente em contribuições sociais previdenciárias a cargo dos segurados, incidentes sobre os seus respectivos Salários de Contribuição, calculada por aferição indireta mediante a aplicação da alíquota da alíquota mínima prevista no art. 20 da Lei nº 8.212/91 sobre o montante de mão de obra contida nas notas fiscais /faturas, 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, Rocha e Lira Instaladora Elétrica Itda, conforme descrito no Relatório Fiscal a fls. 25/29.

Informa a Autoridade Lançadora que as bases de cálculo foram apuradas a partir do exame dos lançamentos contábeis do Livro Diário e Razão na conta 13.21.9000 - Obras em Andamento. Como o contribuinte não apresentou os documentos de caixa que embasavam tais lançamentos durante o período considerado, sobre tais valores assim apurados foram aplicados os percentuais de 40% (somente mão-de-obra) ou 20% (mão de obra e material sem discriminação) para determinação montante da mão de obra.

Irresignado com o supracitado lançamento tributário, o responsável solidário apresentou impugnação a fls. 59/103.

Devidamente intimado mediante editais a fls. 123 e 129 a respeito da NFLD em debate, o devedor principal - Rocha e Lira Instaladora Elétrica Itda – deixou transcorrer *in albis* o prazo normativo que lhe fora assinalado sem apresentar contestação aos termos do lançamento.

A Delegacia da Receita Previdenciária em Porto Alegre/RS lavrou Decisão-Notificação a fls. 169/185, julgando procedente o lançamento, e mantendo o crédito tributário em sua integralidade.

Devidamente cientificado da Decisão de Primeira Instância Administrativa mediante editais a fls. 241, 367 , o devedor principal não interpôs Recurso Voluntário em face da decisão proferida pela Delegacia da Receita Previdenciária em Porto Alegre/RS.

O Sujeito Passivo – devedor solidário - foi cientificado da decisão de 1<sup>a</sup> Instância no dia 21/02/2006, conforme Avisos de Recebimento a fl. 195.

Inconformado com a decisão exarada pelo órgão administrativo julgador *a quo*, o responsável solidário interpôs recurso voluntário, a fls. 249/273, deduzindo seu inconformismo em face da decisão guerreada em argumentação desenvolvida nos termos que se vos seguem:

- Decadência;
- Que a prestadora de serviços Rocha & Lira Instaladora Elétrica Ltda procedeu corretamente os recolhimentos previdenciários, parte dos empregados, no período de 06/98 a 01/99; Aduz que o contrato realizado entre a tomadora e a prestadora permitia a realização de serviços da prestadora simultaneamente a mais de uma empresa, fato previsto para a

e não específica, devidamente autenticada, conforme disposto no art. 21 da Ordem de Serviços nº 165/97;

- Que o INSS vem efetuando ilegalmente cobrança de contribuição previdenciária em face dos incorporadores e proprietários de construção civil, considerando estes como devedores solidários, sendo que a apuração dos valores é feita através de arbitramento, utilizando como parâmetro as notas fiscais pagas;
- Que a Santa Casa é entidade benéfica e assistencial, sem fins lucrativos e, como tal, merecedora inclusive da assistência judiciária gratuita, com dispensa de custas, despesas processuais e demais emolumentos legais;
- Requer a produção de todas as provas em direito admitidas até julgamento do presente processo administrativo, especialmente, testemunhal, documental e pericial

Ao fim, requer a declaração de insubsistência do lançamento ou, alternativamente, a retificação do valor do débito.

Contrarrazões pelo Órgão Fazendário a fl. 321.

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 21/02/2006. Havendo sido o recurso voluntário protocolado no dia 22/03/2006, há que se reconhecer a tempestividade do recurso interposto.

#### 1.2. DO CONHECIMENTO DO RECURSO.

Afirma o Recorrente que a Santa Casa é entidade benéfica e assistencial, sem fins lucrativos e, como tal, merecedora inclusive da assistência judiciária gratuita, com dispensa de custas, despesas processuais e demais emolumentos legais.

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 25/07/2013 por ARLINDO DA COSTA E SILVA, Assinado digitalmente em 25/07/

2013 por ARLINDO DA COSTA E SILVA, Assinado digitalmente em 26/07/2013 por LIEGE LACROIX THOMASI

Impresso em 30/07/2013 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

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 específica 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 despiciendo 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.

## **2. DAS PRELIMINARES**

### **2.1. DA DECADÊNCIA**

O devedor solidário pondera que, “*considerando que a notificação de lançamento se operou em 13/10/2003, retroagindo-se cinco anos, verifica-se que os débitos lançados até 1998 estão fulminados pela prescrição*”,

O Recorrente demonstra, dentre outras coisas, desconhecer o discrimin entre decadênci e prescrição tributárias, tratadas respectivamente nos artigos 173 e 174 do Código Tributário Nacional - CTN.

Não se olvide: A violação de um direito subjetivo faz nascer para o seu titular a *pretensão*, conceituada como o poder de, através de uma ação judicial, fazer valer em juízo a prestação devida, o cumprimento da norma legal ou contratual ou a reparação de um mal causado. Para tanto, o titular do direito violado deve obedecer prazos legalmente fixados. Se deixa transcorrer tal prazo sem o ajuizamento da ação judicial adequada, sua inércia dá ensejo à prescrição do direito de tal ação.

Assim, a prescrição é a perda do direito de ação de que dispõe o titular de um direito subjetivo. Dito de outra forma, a prescrição causa a extinção do poder de exigir uma prestação devida, em razão da inércia do titular, que deixou escoar o prazo legal para o seu ajuizamento.

#### **Código Tributário Nacional - CTN**

*Art. 174. A ação para a cobrança do crédito tributário prescreve em cinco anos, contados da data da sua constituição definitiva.*

De outro eito, a decadênci tributária conceitua-se como a perda do poder potestativo da Fazenda Pública de constituir o crédito tributário mediante o lançamento, em razão do exaurimento integral do prazo previsto na legislação competente.

#### **Código Tributário Nacional - CTN**

*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;*

*II - da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado.*

*Parágrafo único. O direito a que se refere este artigo extingue-se definitivamente com o decurso do prazo nele previsto, contado da data em que tenha sido iniciada a constituição do crédito tributário pela notificação, ao sujeito passivo, de qualquer medida preparatória indispensável ao lançamento.*

O caso vertente trata, a todo saber, da constituição do crédito tributário mediante o procedimento administrativo do lançamento, nos termos do art. 142 do CTN. Ao cabo de tal procedimento, cuja primazia é convocar a obrigação tributária, nascida concomitantemente com os fatos geradores, em crédito tributário, o direito creditório do Fisco encontrar-se-á líquido, certo e exigível.

Nessa esteira, com o Trânsito em Julgado administrativo do vertente Processo Administrativo Fiscal, o crédito tributário da Fazenda Pública restará definitivamente constituído, deflagrando-se, então, o início da contagem do prazo prescricional para que a administração tributária promova a competente ação de execução fiscal, consoante o rito fixado na Lei nº 6.830/80.

Vale lembrar que o Supremo Tribunal Federal, em julgamento realizado em 12 de junho de 2008, reconheceu a inconstitucionalidade dos artigos 45 e 46 da Lei nº 8.212/91, conforme entendimento exarado na Súmula Vinculante nº 8, nos termos que se vêem:

#### ***Súmula Vinculante nº 8 do STF***

*“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”.*

Conforme estatuído no art. 103-A da Constituição Federal, a Súmula Vinculante nº 8 é de observância obrigatória tanto pelos órgãos do Poder Judiciário quanto pela Administração Pública, devendo este Colegiado aplicá-la de imediato.

#### **Constituição Federal**

*Art. 103-A. O Supremo Tribunal Federal poderá, de ofício ou por provocação, mediante decisão de dois terços dos seus membros, após reiteradas decisões sobre matéria constitucional, aprovar súmula que, a partir de sua publicação na imprensa oficial, terá efeito vinculante em relação aos demais órgãos do Poder Judiciário e à administração pública direta e indireta, nas esferas federal, estadual e municipal, bem como proceder à sua revisão ou cancelamento, na forma estabelecida em lei.*

Afastada por inconstitucionalidade a eficácia das normas inscritas nos artigos 45 e 46 da Lei nº 8.212/91, urge serem seguidas as disposições relativas à matéria em relevo inscritas no Código Tributário Nacional – CTN e nas demais leis de regência.

O instituto da decadência no Direito Tributário encontra-se regulamentado no art. 173 do Código Tributário Nacional - CTN, que reza *ipsis litteris*:

**Código Tributário Nacional - CTN**

*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;*

*II - da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado.*

*Parágrafo único. O direito a que se refere este artigo extingue-se definitivamente com o decurso do prazo nele previsto, contado da data em que tenha sido iniciada a constituição do crédito tributário pela notificação, ao sujeito passivo, de qualquer medida preparatória indispensável ao lançamento.*

O entendimento majoritário esposado por esta 2ª Turma Ordinária, em sua escalação titular, se inclina à seguinte tese: Se nos lançamentos de ofício não restar demonstrado e comprovado qualquer recolhimento prévio de contribuições previdenciárias em favor das rubricas que compõem os levantamentos objeto da Notificação Fiscal, aplicar-se-á, tão somente, o regime da decadência assentado no art. 173 do CTN. Nenhum outro.

Nessas hipóteses, apenas mediante a deflagração de procedimento formal de fiscalização, nas dependências do sujeito passivo, tem condições a Administração Tributária de tomar conhecimento da ocorrência de fatos geradores de contribuições previdenciárias e de apurar a sua matéria tributável.

Por outro viés, consoante o entendimento prevalecente neste Colegiado, em relação às rubricas em que reste comprovada a existência de recolhimentos antecipados, deve ser aplicado o preceito inscrito no parágrafo 4º do art. 150 do CTN, excluindo-se o crédito tributário não pela decadência, mas, sim, pela homologação tácita, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.

**Código Tributário Nacional - CTN**

*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.*

*§1º O pagamento antecipado pelo obrigado nos termos deste artigo extingue o crédito, sob condição resolutória da ulterior homologação ao lançamento.*

*§2º Não influem sobre a obrigação tributária quaisquer atos anteriores à homologação, praticados pelo sujeito passivo ou por terceiro, visando à extinção total ou parcial do crédito.*

*§3º Os atos a que se refere o parágrafo anterior serão, porém, considerados na apuração do saldo porventura devido e, sendo o caso, na imposição de penalidade, ou sua graduação.*

*§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.*

Conforme detalhadamente explicitado e fundamentado no Acórdão nº 2302-01.387 proferido nesta 2<sup>a</sup> TO/3<sup>a</sup> CÂMARA/2<sup>a</sup> SEJUL/CARF/MF/DF, na Sessão de 26 de outubro de 2011, nos autos do Processo nº 10240.000230/2008-65, convicto encontra-se este Conselheiro de que, havendo recolhimentos antecipados dos valores devidos em relação a uma determinada rubrica, apena é objeto de homologação o crédito tributário biunivocamente correspondente ao exato montante recolhido, nenhum centavo a mais!

Tratando-se de lançamento por homologação, o vencimento do prazo assentado no §4º do art. 150 do CTN homologa *ex lege* o ato jurídico consubstanciado no recolhimento antecipado do tributo devido como se fosse o próprio ato jurídico administrativo do lançamento tributário, isto é, lançamento por homologação do recolhimento efetuado.

Note-se que somente o crédito tributário é dotado dos parâmetros de liquidez, certeza e exigibilidade. A obrigação tributária não. Qualquer recolhimento pautado, unicamente, em obrigação tributária é inexigível, ensejando sua repetição por ser indébito. Nessa perspectiva, a operação ficta legal do lançamento por homologação tácita faz convolar a obrigação tributária, até então existente, em crédito tributário, fazendo com que os montantes recolhidos passem a corresponder, a contar de então, não a uma obrigação tributária, mas, sim, a um crédito tributário.

Por tal razão, a homologação do recolhimento efetuado em lançamento tributário tem que ocorrer necessariamente antes que se escoe o prazo decadencial correspondente, como de fato acontece no caso do Direito Tributário Brasileiro: art. 150, §4º vs art. 173, I ambos do CTN.

Caso contrário, se a homologação ocorresse em data posterior ao *dies ad quem* do prazo decadencial, o lançamento tributário não mais poderia se consolidar, eis que caduco o direito da Fazenda Pública de constituir o crédito tributário. Neste caso, os valores antecipadamente recolhidos teriam como causa de pagamento não um crédito tributário, mas, sim, uma obrigação tributária, ilíquida, incerta e inexigível. Logo, cabível sua restituição por repetição de indébito.

Assim, nas hipóteses de lançamento por homologação, apenas os valores efetivamente recolhidos pelo Sujeito Passivo são homologados como lançamento tributário com o decurso do prazo previsto no §4º do art. 150 do CTN. Nos casos em que o recolhimento efetuado por apenas parcial, a obrigação tributária correspondente à parcela não recolhida não se convola em crédito tributário, de forma alguma, inocorrendo qualquer metamorfose em sua natureza jurídica.

Note-se que a obrigação tributária principal surge simultaneamente com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e somente se extingue com o crédito tributário dela decorrente.

**Código Tributário Nacional - 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.*

*§2º A obrigação acessória decorre da legislação tributária e tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos.*

*§3º A obrigação acessória, pelo simples fato da sua inobservância, converte-se em obrigação principal relativamente à penalidade pecuniária.*

Ora, havendo sido gerada a obrigação tributária, e não tendo sido esta convolada em crédito tributário, tampouco havendo sido este extinto pelo pagamento, há que se concluir que as obrigações tributárias correspondentes às parcelas não contempladas pelo recolhimento antecipado permanecem vívidas e solteiras no mundo fático/jurídico, à espera de um lançamento de ofício que às convole nos seus correspondentes créditos tributários para, somente então, os valores a elas associados poderem ser exigidos de seus devedores pela Fazenda Pública.

Assim, em relação às obrigações tributárias correspondentes às parcelas não recolhidas, ainda dispõe a Fazenda Pública do prazo consignado no art. 173 do CTN para, mediante lançamento de ofício, orná-las com as vestes de crédito tributário, tornando-as certas, líquidas e exigíveis.

Cumpre ainda ressaltar que também se sujeitam ao regime referido no art. 173 do CTN os procedimentos administrativos de constituição de créditos tributários decorrentes do descumprimento de obrigações acessórias, uma vez que tais créditos tributários decorrem sempre de lançamentos de ofício, jamais de lançamento por homologação, circunstância que afasta, peremptoriamente, a incidência do preceito tatuado no §4º do art. 150 do CTN.

De outro eito, mas vinho de outra pipa, pelas razões expendidas nos autos do Processo Administrativo Fiscal referido nos parágrafos anteriores, entende este relator que o lançamento tributário encontra-se perfeito e acabado na data de sua lavratura, representada pela assinatura da Autoridade Fiscal lançadora, figurando a ciência do contribuinte como atributo de publicidade do ato e condição de eficácia do lançamento perante o sujeito passivo, mas, não, atributo de sua existência. Nada obstante, o entendimento dominante nesta 2ª Turma Ordinária, em sua composição permanente, espousa a concepção de que a data de ciência do contribuinte produz, como um de seus efeitos, a demarcação temporal do *dies a quo* do prazo decadencial.

Diante de tal cenário, o entendimento deste que vos relata mostra-se isolado perante o Colegiado. Dessarte, em atenção aos clamores da eficiência exigida pela *Lex Excelsior*, curvo-me ao entendimento majoritário desta Corte Administrativa, em respeito à *opinio iuris* dos demais Conselheiros.

No caso em apreciação, colhemos das provas e alegações presentes nos autos que, em favor da rubrica objeto do lançamento, não se houve por efetuado qualquer prévio recolhimento de contribuições previdenciárias. Tal circunstância nos é trazida não somente pela narrativa dos fatos, mas, também, pela verificação de que, no Discriminativo Analítico de Débito, não consta qualquer crédito a favor do Notificado.

Tal conclusão é corroborada pelo fato de o presente crédito tributário ter sido lançado em desfavor do Recorrente por responsabilidade solidária com as empresas prestadoras de serviços de Construção Civil, com a qual não concorda o ora Notificado, não havendo que se falar na existência de recolhimentos antecipados em relação a tais rubricas.

Nessas circunstâncias, somente pelo desenvolvimento de uma ação fiscal específica nas dependências da empresa Notificada é que os fatos geradores objeto do presente lançamento poderiam ter sido apurados, evento que atrai à espécie a incidência do preceito inscrito no art. 173, I do CTN, de acordo com o entendimento defendido, majoritariamente, por esta Corte.

Cumpre focalizar, neste comenos, a questão pertinente ao *dies a quo* do prazo decadencial relativo à competência dezembro de cada ano calendário.

O art. 37 da Lei Orgânica da Seguridade Social prevê o lançamento de ofício de contribuições previdenciárias sempre que a fiscalização constatar o atraso total ou parcial no recolhimento das exações em apreço.

**Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991**

*Art. 37. Constatado o atraso total ou parcial no recolhimento de contribuições tratadas nesta Lei, ou em caso de falta de pagamento de benefício reembolsado, a fiscalização lavrará notificação de débito, com discriminação clara e precisa dos fatos geradores, das contribuições devidas e dos períodos a que se referem, conforme dispuser o regulamento.*

*Parágrafo único. Recebida a notificação do débito, a empresa ou segurado terá o prazo de 15 (quinze) dias para apresentar defesa, observado o disposto em regulamento.*

De outro canto, o art. 30 do mesmo Diploma Legal, na redação vigente à época da ocorrência dos fatos geradores, estabelece como obrigação da empresa de recolher as contribuições previdenciárias a seu encargo e aquelas descontadas dos segurados obrigatórios do RGPS a seu serviço até o dia 02 do mês seguinte ao da competência.

**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)*

*I - a empresa é obrigada a:*

*a) arrecadar as contribuições dos segurados empregados e trabalhadores avulsos a seu serviço, descontando-as da respectiva remuneração;*

*b) recolher o produto arrecadado na forma da alínea anterior, a contribuição a que se refere o inciso IV do art. 22, assim como as contribuições a seu cargo incidentes sobre as remunerações pagas, devidas ou creditadas, a qualquer título, aos segurados empregados, trabalhadores avulsos e contribuintes individuais a seu serviço, até o dia dois do mês seguinte ao da competência; (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).*

No caso da competência *dezembro*, até que se expire o prazo para o recolhimento, diga-se, o dia 02 de janeiro do ano seguinte, não pode a autoridade administrativa proceder ao lançamento de ofício, eis que o sujeito passivo ainda não se encontra em atraso com o adimplemento da obrigação principal. Trata-se de concepção análoga ao princípio da *actio nata*, impondo-se que o prazo decadencial para o exercício de um direito potestativo somente comece a fluir a contar da data em que o sujeito ativo dele detentor pode, efetivamente, exerce-lo. Dessarte, a deflagração do aludido lançamento, referente ao mês de dezembro, somente pode ser perpetrada a contar do dia 03 de janeiro do ano seguinte.

Nesse contexto, a contagem do prazo decadencial assentado no inciso I do art. 173 do CTN relativo à competência dezembro do ano xx somente terá início a partir de 1º de janeiro do ano xx + 2.

Pacificando o entendimento acerca do assunto em realce, o Superior Tribunal de Justiça assentou em sua jurisprudência a interpretação que deve prevalecer, esclarecendo definitivamente qualquer controvérsia ainda renitente, conforme dessai em cores vivas do julgado dos Embargos de Declaração nos Embargos de Declaração no Agravo Regimental no Recurso Especial nº 674.497, assim ementado:

*PROCESSUAL CIVIL. EMBARGOS DE DECLARAÇÃO.  
TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO.  
RECOLHIMENTOS NÃO EFETUADOS E NÃO DECLARADOS.  
ART. 173, I, DO CTN. DECADÊNCIA. ERRO MATERIAL.  
OCORRÊNCIA. ACOLHIMENTO. EFEITOS MODIFICATIVOS.  
EXCEPCIONALIDADE.*

- 1. Trata-se de embargos de declaração opostos pela Fazenda Nacional objetivando afastar a decadência de créditos tributários referentes a fatos geradores ocorridos em dezembro de 1993.*
- 2. Na espécie, os fatos geradores do tributo em questão são relativos ao período de 1º a 31.12.1993, ou seja, a exação só poderia ser exigida e lançada a partir de janeiro de 1994. Sendo assim, na forma do art. 173, I do CTN, o prazo decadencial teve início somente em 1º.1.1995, expirando-se em 1º.1.2000. Considerando que o auto de infração foi lavrado em 29.11.1999, tem-se por não consumada a decadência, in casu.*

*3. Embargos de declaração acolhidos, com efeitos modificativos, para dar parcial provimento ao recurso especial.*

No caso vertente, o prazo decadencial relativo às obrigações tributárias nascidas na competência dezembro de 1997 tem seu *dies a quo* assentado no dia 1º de janeiro de 1999, o que implica dizer que a constituição do crédito tributário referente aos fatos geradores ocorridos nessa competência poderia ser objeto de lançamento até o dia 31 de dezembro de 2003, inclusive.

Assim delimitadas as nuances materiais do lançamento, nesse específico particular, tendo sido a ciência da NFLD em debate realizada aos 25 dias do mês de novembro de 2003, os efeitos o lançamento em questão alcançariam com a mesma eficácia constitutiva todas as obrigações tributárias exigíveis a contar da competência dezembro/1997, inclusive, nos termos do art. 173, I do CTN, excluídos os fatos geradores relativos ao 13º salário desse mesmo ano.

Pelo exposto, consoante o entendimento majoritário deste Sodalício, sendo o período de apuração do crédito tributário ora em constituição de 01/06/1998 a 31/01/1999, não demanda áurea mestria concluir que todas as obrigações tributárias objeto do presente lançamento correspondem a fatos geradores ocorridos em período ainda não vitimado pelo decurso do prazo decadencial.

Por tais razões, rejeitamos a preliminar de decadência.

Vencidas as preliminares, passamos ao exame do mérito.

### **3. DO MÉRITO**

Cumpre 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.

Também não serão objeto de apreciação por esta Corte Administrativa as matérias substancialmente alheias ao vertente lançamento, eis que, em seu louvor, no processo de que ora se cuida, não se houve por instaurado qualquer litígio a ser dirimido por este Conselho.

#### **3.1. DA RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA**

Alega o Devedor Solidário que o INSS vem efetuando ilegalmente cobrança de contribuição previdenciária em face dos incorporadores e proprietários de construção civil, considerando estes devedores solidários, sendo que a apuração dos valores é feita através de arbitramento, utilizando como parâmetro as notas fiscais pagas.

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 25/07/2013 por ARLINDO DA COSTA E SILVA, Assinado digitalmente em 25/07/2013 por ARLINDO DA COSTA E SILVA, Assinado digitalmente em 26/07/2013 por LIEGE LACROIX THOMASI  
Impresso em 30/07/2013 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

A razão não lhe sorri, porém.

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 ponteado, 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 exclui 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**

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 25/07/2013 por ARLINDO DA COSTA E SILVA, Assinado digitalmente em 25/07/

2013 por ARLINDO DA COSTA E SILVA, Assinado digitalmente em 26/07/2013 por LIEGE LACROIX THOMASI

Impresso em 30/07/2013 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

*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 pelos 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 dessai 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 precípua, assegurar a arrecadação e a auxiliar a administração tributária na satisfação de seus interesses. Confere-se dessarte, poder ao Fisco de exercer sua ação fiscalizatória diretamente sobre aquele que melhor lhe aprovou, 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 procede, portanto, a alegação do Recorrente de inexistência de prejuízo. O prejuízo fiscalizatório é flagrante.

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 sindicar, pelos meios ordinários, o efetivo recolhimento das contribuições previdenciárias referentes aos serviços assim contratados.

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 diretrizes 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.

**Ordem de Serviço INSS/DAF nº 165/1997**

*27 - A responsabilidade solidária do contratante será imediatamente apurada pela fiscalização na forma do disposto no 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 ou, no caso das atividades relacionadas no Anexo I, não apresentar as cópias da GRPS a que se refere o item 21 ou não constar recolhimento de suas contribuições ao INSS no conta corrente.*

*27.1 - A aceitação de GRPS com salário de contribuição inferior ao disposto no Título V desta OS fica condicionada à apresentação de comprovante de que a contratada possui contabilidade (cópia do balanço extraído do livro Diário e/ou declaração firmada pela empresa e contador para o exercício em curso).*

Consoante abordagem jurídica levada a lume em parágrafos precedentes, a responsabilidade solidária do contratante de obra de construção civil somente pode ser 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. Para efeito de tal comprovação, o executor da obra tem que 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 da respectiva folha de pagamento.

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 comezinhos 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.*

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 jurígenos 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.

#### **Código Tributário Nacional - CTN**

*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.*

No caso em debate, a Notificada, contratante, foi intimada, mediante termo próprio, a exhibir tais documentos e não os apresentou.

A não apresentação objetiva de documentos ou mesmo a sua apresentação deficiente constituem-se motivos justos, bastantes, suficientes e determinantes para que a Fiscalização inscreva de ofício o montante de tributo reputado como devido, ainda que mediante aferição indireta de sua base de cálculo, revertendo em desfavor da empresa o ônus da prova em contrário, a teor dos permissivos encartados nos §§ 3º e 6º da Lei nº 8.212/91.

No caso *sub oculi*, a empresa contratante não logrou elidir a responsabilidade solidária com o executor de serviços de Construção Civil, uma vez que não apresentou à Fiscalização as indispensáveis cópias autenticadas das folhas de pagamento e respectivas guias de recolhimento distintas para a empresa contratante, as quais deveriam ter sido exigidas do executor da obra, pelo Notificado, quando da quitação da nota fiscal ou fatura, conforme assim determinam as normas tributárias inscritas nos §§ 1º e 2º do art. 43 do Regulamento da Previdência Social, aprovado pelo Dec. nº 2.173/97, vigente à data de ocorrência dos fatos geradores.

**Decreto nº 2.173, de 5 de março de 1997**

*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.*

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

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

Cite-se por relevante que 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, custo de mão de obra empregada em serviços de construção civil, 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 procedural 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.

Em outros casos, a fiscalização tem que buscar outros parâmetros de aferição os mais diversos imagináveis, de molde a construir hipoteticamente o arcabouço substancial da matéria tributável, tendo por alicerce, muita vez, o princípio da razoabilidade. Usualmente, vale-se a fiscalização de um critério de analogia da empresa fiscalizada com as demais empresas atuantes no mesmo ramo e que se encontram em situações similares. Muitas outras ocasiões, tem a autoridade fiscal que extrair de outras fontes de informações, tais como previsões contratuais, o montante da base de cálculo do tributo, para determinar o montante devido.

No caso em apreciação, tratando-se os fatos geradores da remuneração paga a segurados obrigatórios do RGPS empregados em obra de construção civil, a autoridade fiscal procedeu à apuração do valor da mão de obra utilizada valendo-se dos percentuais aplicados para a determinação do salário de contribuição contido nas notas fiscais, faturas ou recibos de prestação de serviço, conforme dispostos na Ordem de Serviço INSS/DAF nº 165/97, então vigente e eficaz.

**Ordem de Serviço INSS/DAF nº 165, de 11/07/1997**

*31 - E fixado em 40% (quarenta por cento) o percentual mínimo de salário-de-contribuição contido em nota fiscal de serviço/fatura.*

*31.1 - Em se tratando de nota fiscal de serviço que contenha mão-de-obra e material, o salário-de-contribuição corresponderá no mínimo a 40% (quarenta por cento) do valor da mão-de-obra discriminado na fatura, devendo a empresa de construção civil, quando da fiscalização, comprovar a exatidão dos valores discriminados.*

*31.1.1 - Na hipótese de não ser efetuada a discriminação dos valores, 50% (cinquenta por cento) serão considerados como material e 50% (cinquenta por cento) como mão-de-obra, totalizando o salário-de-contribuição, por conseguinte, 20% (vinte por canto) do valor da nota fiscal de serviço.*

Nessa esteira, o art. 37 da Lei nº 8.212/91, com a redação vigente à época da lavratura do presente lançamento, estabelece que, sendo constatado pela fiscalização o atraso total ou parcial no recolhimento de contribuições previdenciárias, ou em caso de falta de pagamento de benefício reembolsado, a fiscalização lavrará notificação de débito, com discriminação clara e precisa dos fatos geradores, das contribuições devidas e dos períodos a que se referem.

**Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991**

*Art. 37. Constatado o atraso total ou parcial no recolhimento de contribuições tratadas nesta Lei, ou em caso de falta de pagamento de benefício reembolsado, a fiscalização lavrará notificação de débito, com discriminação clara e precisa dos fatos geradores, das contribuições devidas e dos períodos a que se referem, conforme dispuser o regulamento.*

Não procede, portanto, a alegação de que o arbitramento efetivado pelo INSS seria regulado apenas por uma Ordem de Serviço, sem qualquer previsão legal, ferindo o princípio da legalidade.

A apuração da base de cálculo por arbitramento, bem como as situações em tal procedimento é autorizado, encontram-se previstas tanto no CTN quanto na Lei nº 8.212/91, conforme acima demonstrado. Reitere-se que os procedimentos e metodologias estampados na Ordem de Serviço INSS/DAF nº 165/97 possuem âmbito de regência *interna corporis*, direcionados exclusivamente às autoridades fiscais, instituindo procedimentos para a apuração indireta da base de cálculo nas situações em que os documentos primários de apuração direta não houverem sido disponibilizados à Fiscalização, ou forem apresentados de maneira deficiente, com assim e revela o presente caso.

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.*

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.

Tivesse a Notificada cumprido, com o devido rigor, as obrigações acessórias impostas pela legislação previdenciária, e assim exigido as cópias autenticadas das folhas de pagamento e das respectivas guias de recolhimento elaboradas de maneira distinta por tomador pelo executor de obra/serviço de Construção Civil, a responsabilidade solidária da Contratante

estaria, definitivamente, neste comenos, devidamente elidida, nos termos da lei, sem a necessidade de se enveredar pelo árduo e hostil caminho do arbitramento.

**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.*

Mas assim não ocorreu. A não observância das obrigações tributárias em foco quebrou o mecanismo idealizado pelo legislador ordinário para a apuração ágil e precisa dos fatos geradores de contribuições previdenciárias devidas, obrigando os agentes fiscais a investigar uma miríade de outros documentos para a captação dos fatos jurígenos tributários de sua competência, no cumprimento efetivo do seu dever de ofício.

Nessas circunstâncias, as omissões perpetradas pelo Recorrente, da estatura das que foram verificadas pela Autoridade Fiscal, frustraram os objetivos da lei, prejudicando a atuação ágil e eficiente dos agentes do fisco, que se viram impelidos a despender uma energia investigatória suplementar na apuração a contento das contribuições previdenciárias de que é legítima titular a Fazenda Pública.

Nas oportunidades que teve para se manifestar nos autos do processo, o Recorrente quedou-se inerte, não produzindo as provas necessárias à elisão do lançamento tributário que ora se edifica. Limitou-se a deduzir e contrapor alegações vazias, desprovidas de esteio em indício de prova material, apoiando-se única e exclusivamente na fugacidade e efemeridade das palavras, em eloquente exercício de retórica, tão somente, gravitando ao redor dos reais motivos ensejadores do presente lançamento, não logrando assim desincumbir-se do encargo que lhe pesava e se lhe mostrava contrário. Optou, a seu risco, por exortar asserções ao vento, as quais se mostraram insuficientes para elidir a imputação que lhe fora infligida pela fiscalização previdenciária.

Não procede a alegação de que a prestadora de serviços Rocha & Lira Instaladora Elétrica Ltda tenha procedido corretamente aos recolhimentos previdenciários, parte dos empregados, objeto desta NFLD nº 35.572.896-6, nos períodos de 06/98 a 01/99.

Conforma já reiteradamente esclarecido, a apresentação de cópias autenticadas das folhas de pagamento cortejadas pelas respectivas guias de recolhimento elaboradas de maneira distinta e individualizada por tomador configura-se condição *sine qua non* para a elisão da responsabilidade solidária ora em debate.

Também não merece prosperar a alegação de que o contrato realizado entre a tomadora e a prestadora permitia a realização de serviços da prestadora simultaneamente a mais de uma empresa, fato previsto para a aceitação da guia de recolhimento previdenciário (GRPS), de forma global e não específica, devidamente autenticada, conforme disposto no art. 21 da Ordem de Serviços nº 165/97.

De fato, o art. 21 da OS INSS/DAF nº 165/97 estatui que a responsabilidade solidária decorrente de serviços prestados por empresas de construção civil que exerçam atividades relacionadas no Anexo I dessa Ordem de Serviço poderá ser elidida à vista de apresentação de cópia autenticada de GRPS com recolhimento englobado no CGC da empresa.

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

*21 - A responsabilidade solidária decorrente de serviços prestados por empresas de construção civil que exerçam **atividades relacionadas no Anexo I** poderá ser elidida à vista de apresentação de **cópia autenticada de GRPS** com recolhimento englobado no CGC da empresa, ou mediante a consulta ao conta corrente de suas contribuições no INSS, nos meses em que houver a prestação de serviço, não se aplicando o disposto no item 16 e subitens 27.1 e 27.2.*

No caso em apreço, o Recorrente não logrou comprovar que a atividade empresarial por ele desenvolvida no caso-espécie efetivamente se enquadra no rol de atividades elencadas no Anexo I do já referido ato normativo.

Não foi coligida aos autos cópia do contrato pactuado entre a Recorrente e o prestador em realce. Assim, a se julgar pelo objeto social registrado no contrato social da Prestadora – “*Serviços de instalações Elétricas*” – verifica-se que tal atividade não figura expressamente no rol *numerus clausus* de atividades contido no Anexo I da OS INSS/DAF nº 165/97.

Além disso, as cópias das GRPS acostadas aos autos não se encontram devidamente autenticadas, circunstância que lhe esvazia o conteúdo probatório.

Registre-se, ainda, que o Recorrente faz desfilar extensas laudas a respeito de suas atividades sociais, as quais, nos termos da lei, não se mostram suficientes para a elisão da responsabilidade solidária, conforme já abordado anteriormente.

Adite-se que o fato de o Recorrente gozar de isenção de contribuições patronais não o exime do cumprimento das obrigações acessórias a todos impostas, tampouco da responsabilidade solidária.

**Código Tributário Nacional - CTN**

*Art. 175. Excluem o crédito tributário:*

*I - a isenção;*

*II - a anistia.*

*Parágrafo único. A exclusão do crédito tributário não dispensa o cumprimento das obrigações acessórias dependentes da obrigação principal cujo crédito seja excluído, ou dela consequente.*

Nesse mesmo sentido, o art. 18 da OS INSS/DAF nº 165/97 estabelece, expressamente, que a entidade beneficiante de assistência social em gozo de isenção da cota patronal responde solidariamente com empreiteiro/subempreiteiro pelo pagamento das contribuições sociais incidentes sobre a remuneração de segurados, com o assim se mostra o presente caso.

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

**III - RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA**

*17 - 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.*

*18 - A entidade beneficiante de assistência social em gozo de isenção da cota patronal responde solidariamente com empreiteiro/subempreiteiro pelo pagamento das contribuições sociais incidentes sobre a remuneração de segurados, exceto a cota patronal, qualquer que tenha sido a forma de contratação, observado o item 30. (grifos nossos)*

*30 - A empreiteira e/ou subempreiteira será responsabilizada pelas contribuições patronais, inclusive as destinadas a terceiros e a multa moratória, em decorrência de débito apurado por responsabilidade solidária do contratante de que tratam os itens 18 e 19.*

### 3.2. DA PRODUÇÃO DE PROVAS

Por derradeiro, o Recorrente requer a produção de todas as provas em direito admitidas até julgamento do presente processo administrativo, especialmente, testemunhal, documental e pericial.

Hummmmm ....

A legislação tributária que rege o Processo Administrativo Fiscal aponta que o *forum* apropriado para a contradita aos termos do lançamento concentra-se na fase processual da impugnação, cujo oferecimento instaura a fase litigiosa do procedimento.

No âmbito do Ministério da Fazenda, a disciplina da matéria em relevo foi confiada ao Decreto nº 70.235/72, cujo art. 16 assinala, categoricamente, que o instrumento de bloqueio deve consignar os motivos de fato e de direito em que se fundamenta a defesa, os pontos de discordância, as razões e as provas que possuir. Mas não pára por aí: Impõe ao impugnante o ônus de instruir a peça de defesa com todas as provas documentais, sob pena de preclusão do direito de fazê-lo em momento futuro, ressalvadas, excepcionalmente, as hipóteses taxativamente arroladas em seu parágrafo primeiro.

**Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972**

*Art. 15. A impugnação, formalizada por escrito e instruída com os documentos em que se fundamentar, será apresentada ao órgão preparador no prazo de trinta dias, contados da data em que for feita a intimação da exigência.*

*Art. 16. A impugnação mencionará:*

*I - a autoridade julgadora a quem é dirigida;*

*II - a qualificação do impugnante;*

*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) (grifos nossos)*

*IV - as diligências, ou perícias que o impugnante pretenda sejam efetuadas, expostos os motivos que as justifiquem, com a formulação dos quesitos referentes aos exames desejados, assim como, no caso de perícia, o nome, o endereço e a qualificação profissional do seu perito. (Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993)*

*V - se a matéria impugnada foi submetida à apreciação judicial, devendo ser juntada cópia da petição. (Incluído pela Lei nº 11.196, de 2005)*

*§1º Considerar-se-á não formulado o pedido de diligência ou perícia que deixar de atender aos requisitos previstos no inciso IV do art. 16. (Incluído pela Lei nº 8.748, de 1993)*

*§2º É defeso ao impugnante, ou a seu representante legal, empregar expressões injuriosas nos escritos apresentados no processo, cabendo ao julgador, de ofício ou a requerimento do ofendido, mandar riscá-las. (Incluído pela Lei nº 8.748, de 1993)*

*§3º Quando o impugnante alegar direito municipal, estadual ou estrangeiro, provar-lhe-á o teor e a vigência, se assim o determinar o julgador. (Incluído 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) (grifos nossos)*

*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)

§5º A juntada de documentos após a impugnação deverá ser requerida à autoridade julgadora, mediante petição em que se demonstre, com fundamentos, a ocorrência de uma das condições previstas nas alíneas do parágrafo anterior. (Incluído pela Lei nº 9.532, de 1997) (grifos nossos)

§6º Caso já tenha sido proferida a decisão, os documentos apresentados permanecerão nos autos para, se for interposto recurso, serem apreciados pela autoridade julgadora de segunda instância. (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) (grifos nossos)

*Art. 18. A autoridade julgadora de primeira instância determinará, de ofício ou a requerimento do impugnante, a realização de diligências ou perícias, quando entendê-las necessárias, indeferindo as que considerar prescindíveis ou impraticáveis, observando o disposto no art. 28, in fine.*  
(Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993) (grifos nossos)

Avulta, nesse panorama jurídico, que o Recorrente não tem que protestar pela produção de provas documentais no processo administrativo fiscal. Tem sim, por disposição legal, que produzir as provas de seu direito, de forma concentrada, já em sede de impugnação, colacionadas juntamente na peça de defesa, sob pena de preclusão, somente sendo permitido a sua apresentação em momento outro – futuro – caso restem caracterizadas as hipóteses autorizadoras excepcionais previstas no §5º do art. 16 do citado Decreto nº 70.235/72, pesando em desfavor do Recorrente o ônus da devida comprovação.

Da análise de tudo o quanto se considerou no presente julgado, pode-se asselar categoricamente que a decisão de primeira instância não demanda, afim, qualquer reparo.

#### **4. CONCLUSÃO:**

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

É como voto.

Arlindo da Costa e Silva

CÓPIA