



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

Processo nº 14474.000240/2007-27
Recurso nº 254.614 Voluntário
Acórdão nº 2302-00.786 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 2 de dezembro de 2010
Matéria CESSÃO DE MÃO DE OBRA: RETENÇÃO. EMPRESAS EM GERAL
Recorrente MAINHOUSE CONSTRUÇÕES CIVIS LTDA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/04/2003 a 31/07/2003

INCONSTITUCIONALIDADE DE LEI OU DE ATO NORMATIVO.
RECONHECIMENTO. IMPOSSIBILIDADE JURIDICA.

Escapa à competência deste Colegiado a declaração, bem como o reconhecimento, de inconstitucionalidade de leis tributárias, eis que tal atribuição foi reservada, com exclusividade, pela Constituição Federal, ao Poder Judiciário.

PRAZO DE IMPUGNAÇÃO. EXIGUIDADE. CERCEAMENTO DE DEFESA. INOCORRÊNCIA.

O prazo assinalado ao sujeito passivo para o oferecimento de impugnação a Auto de Infração tem natureza legal, não lhe conferindo a lei que rege a matéria à administração tributária qualquer discricionariedade para a concessão de prazo diverso.

RETENÇÃO. VALOR DO CONTRATO. SOMATÓRIO DAS NOTAS FISCAIS. DIVERGÊNCIA. AFERIÇÃO INDIRETA. IMPOSSIBILIDADE.

A mera divergência entre o valor inicialmente em contrato de serviços de construção civil e o somatório das notas fiscais de serviço apresentadas não autoriza o lançamento de ofício das diferenças, quando não calcado em provas materiais de que tal desvio tenha sido efetivamente pago pela contratante à contratada.

PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS. VIOLAÇÃO. APRECIÇÃO E RECONHECIMENTO. IMPOSSIBILIDADE JURIDICA.

Escapa à competência deste Colegiado a análise da adequação das normas tributárias fixadas pela Lei nº 8.212/91 aos princípios constitucionais da isonomia, razoabilidade, proporcionalidade e eficiência plasmados na Constituição Federal, eis que tal atribuição foi reservada pela própria Constituição, com exclusividade, ao Poder Judiciário.

RETENÇÃO. SERVIÇOS E EMPREITADAS DE CONSTRUÇÃO CIVIL. SUJEIÇÃO.

Os serviços, as empreitadas parciais e as subempreitadas de construção civil sujeitam-se ao regime da retenção de contribuições previdenciárias previsto no art. 31 da Lei nº 8.212/91, introduzido pela Lei nº 9.711/98.

MULTA DE MORA. CONFISCO. INOCORRÊNCIA.

Não constitui confisco a incidência de multa moratória decorrente do recolhimento em atraso de contribuições previdenciárias.

Foge à competência deste colegiado a análise da adequação das normas tributárias fixadas pela Lei nº 8.212/91 às vedações constitucionais ao poder de tributar previstas no art. 150 da CF/88.

TAXA SELIC. INCIDÊNCIA. CONSTITUCIONALIDADE.

É cabível a cobrança de juros de mora sobre os débitos para com a União decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil com base na taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC para títulos federais.

PEDIDO DE PRODUÇÃO DE PROVAS. JUNTADA DE NOVOS APÓS PRAZO DE DEFESA. REQUISITOS OBRIGATÓRIOS.

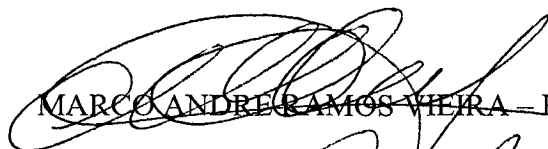
A impugnação deverá ser formalizada por escrito e mencionar os motivos de fato e de direito em que se fundamentar, bem como os pontos de discordância, e vir instruída com todos os documentos e provas que possuir, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual, salvo nas hipóteses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

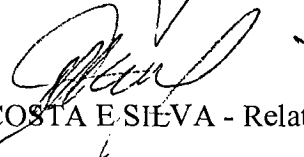
Recurso Voluntário Provido em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte

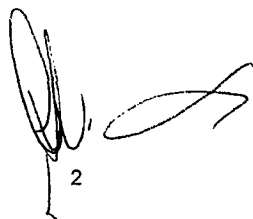
Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros da **3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária** da Segunda Seção de Julgamento, por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao recurso, nos termos do relatório e voto que integram o presente julgado


MARCO ANDRÉ RAMOS VIEIRA - Presidente


ARLINDO DA COSTA E SILVA - Relator

Participaram do presente julgamento os conselheiros: Liege Lacroix Thomasi, Adriana Sato, Arlindo Costa e Silva, Manoel Coelho Arruda Júnior, Thiago Davila Melo Fernandes e Marco André Ramos Vieira (presidente).


2

Relatório

Período de apuração MPF : janeiro/1999 a fevereiro/2004.

Período de apuração do débito: 01/04/2003 a 31/07/2003.

Data da lavratura da NFLD : 24/10/2005.

Data da Ciência da NFLD: 28/10/2005

Trata-se de Notificação Fiscal de Lançamento de Débito - NFLD lavrada em face do Recorrente em referência, tendo por objeto contribuições previdenciárias a cargo da empresa, destinadas ao custeio da Seguridade Social, referentes à contratação de serviços executados mediante cessão de mão de obra, nos quais a empresa notificada, na qualidade de contratante, deixou de efetuar a retenção de contribuições previdenciárias de que trata o art. 31 da Lei nº 8.212/91, com a redação dada pela Lei nº 9.711/98, incidentes sobre os valores brutos constantes nas notas fiscais/faturas dos serviços prestados. Constituem também bases de cálculo do crédito ora lançado as remunerações contidas na diferença entre os valores efetivamente contratados e o somatório das Notas de Prestação de Serviços apresentadas e contabilizadas pelo Tomador dos Serviços, conforme descrito no Relatório Fiscal a fls. 91/101 e anexos.

Informa o auditor fiscal notificante que os fatos geradores das contribuições previdenciárias ora lançadas é o exercício de atividade remunerada dos segurados empregados das empresas prestadoras de serviços mediante cessão de mão de obra, contratadas pela notificada para executarem serviços de construção civil, limpeza, vigilância e execução de trabalho temporário, na forma da Lei nº 6.019/74. Aduz que as bases de cálculo foram apuradas por aferição indireta, conforme previsão dos artigos 600 e 605 e incisos da Instrução Normativa SRP nº 03 de 14/07/2005, que prevê a fixação de percentual mínimo, correspondente à remuneração, a incidir sobre o valor bruto da nota fiscal de prestação de serviços.

Relata o auditor fiscal notificante que os fatos geradores foram apurados a partir do exame dos Livros Diário e respectivos Livros Razão, bem como as Notas Fiscais de Prestação de Serviços emitidas pelos prestadores de serviços e registros contábeis do contribuinte notificado.

Irresignado com o supracitado lançamento tributário, o sujeito passivo apresentou impugnação a fls. 108/135.

O Serviço do Contencioso Administrativo da Delegacia da Receita Previdenciária em Curitiba/PR baixou o feito em diligência, para que fossem esclarecidos pontos controversos no lançamento, conforme Despacho a fl. 158.

Informação fiscal a fls. 160/166 e fl. 173/177.

O auditor fiscal esclarece que, ao analisar os lançamentos contábeis das contas do "Grupo 7 - Custos de Obra", encontrou lançamentos contábeis de Notas Fiscais emitidas pelas subempreiteiras em conta denominada "SERVIÇOS DE TERCEIROS", como também em outras contas contábeis diversas dessa. Aponta que, na planilha a fl. 96, podem ser verificados lançamentos em contas como "LIMPEZAS DIVERSAS". Aduz que tal

procedimento é errôneo, em desconformidade com a legislação específica sobre técnicas contábeis, havendo sido lavrado, por tal razão, o competente Auto de Infração CFL 34.

Promovida a ciência da referida Informação Fiscal ao sujeito passivo, este se manifestou a fls. 182/184.

Discriminativo Analítico do Debito Retificado – DADR a fls. 190/192.

A Delegacia da Receita Previdenciária em Curitiba/PR lavrou Decisão-Notificação (DN), a fls. 193/211, julgando procedente em parte a Notificação Fiscal e mantendo o crédito tributário nos termos do Discriminativo Analítico do Débito Retificado - DADR.

O Sujeito Passivo foi cientificado da decisão de 1ª Instância no dia 13/09/2006, conforme Aviso de Recebimento – AR, a fl. 213.

Inconformada com a decisão exarada pelo órgão administrativo julgador *a quo*, o ora Recorrente interpôs recurso voluntário, a fls. 214/246, respaldando sua contrariedade em argumentação desenvolvida nos seguintes termos:

- Sustenta que a administração tributária tem que se manifestar sobre a constitucionalidade e a legalidade de normas aplicadas ao caso concreto e sob exame de suas decisões.

- Alega a nulidade da NFLD devido ao cerceamento do direito de defesa, em razão da exiguidade do prazo (15 dias) para apresentar defesa em 68 (sessenta e oito) Notificações e 07 (sete) Autos de Infração, resultantes da operação fiscal.

- Defende a insubsistência do lançamento baseado unicamente nos lançamentos contábeis, eis que a Sra. Auditora Fiscal deixou de verificar a documentação que lhe foi colocada à disposição, pois se assim o fizesse, teria constatado a existência de serviços que não estão sujeitos à retenção à alíquota de 11%.

- Aduz que, na construção civil, um contrato firmado inicialmente por um determinado montante pode, no decorrer de sua vigência, sofrer alterações, tanto para mais quanto para menos, na medida em que houver mudança nas especificações iniciais, tais como substituição de materiais, ampliação ou diminuição de parte do projeto, mudança na forma de contratação da mão de obra, etc., que podem provocar variações no custo da obra.

- Pondera que a multa de mora aplicada tem caráter de confisco, o que não é permitido na ordem jurídica brasileira.

- Afirma ser inaplicável a taxa SELIC como juros moratórios sobre débitos tributários, seja pela flagrante violação aos princípios constitucionais da reserva absoluta de lei formal, da anterioridade, da indelegabilidade de competência tributária, da segurança jurídica, bem como pela ilegalidade da prerrogativa do Presidente do Banco Central de alterar o valor da Taxa SELIC, fazendo com que a

mesma possa ser fixada depois do fato gerador, por ato unilateral do Poder Executivo. Deve ser mantido o percentual de juros previsto no CTN;

- Por fim, protesta provar o alegado por todos os meios de provas admitidas em direito e principalmente pela juntada de novos documentos, se necessário for, haja vista a exiguidade do prazo concedido para a impugnante apresentar sua defesa.

Ao fim, requer o recebimento do recurso e a declaração de nulidade da Notificação Fiscal em referência, ou a insubsistência do crédito tributário correspondente. Alternativamente, requer a exclusão da SELIC, protestando, alfim, pela produção de todos os meios de prova admitidos em direito.

Relatados sumariamente os fatos relevantes.

Voto

Conselheiro ARLINDO DA COSTA E SILVA, Relator

1. DOS PRESSUPOSTOS DE ADMISSIBILIDADE

O sujeito passivo foi válida e eficazmente cientificado da decisão recorrida no dia 13/09/2006, quinta-feira, iniciando-se pois o decurso do prazo recursal na sexta-feira seguinte, diga-se, 14/09/2006. Havendo sido o recurso voluntário protocolado no dia 11 de outubro do mesmo ano, há que se reconhecer a tempestividade do recurso interposto.

Estando cumpridos os demais requisitos de admissibilidade do recurso, dele conheço.

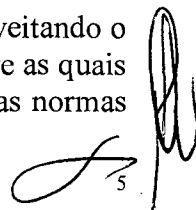
2. DAS PRELIMINARES

Em recurso interposto a fls. 214/246, o Recorrente reage preliminarmente à negativa de manifestação da administração tributária sobre matéria atinente à constitucionalidade das leis tributárias, bem como à obstrução do exercício de ampla defesa e do contraditório, em razão da exiguidade do prazo para o oferecimento de impugnação à NFLD.

2.1. DA MANIFESTAÇÃO SOBRE A CONSTITUCIONALIDADE DE LEIS.

Sustenta o Recorrente e, primeiro plano, que a administração tributária tem que se manifestar sobre a constitucionalidade e a legalidade de normas aplicadas ao caso concreto e sob exame de suas decisões.

O Recorrente introduziu nos autos extensa peça impugnatória, aproveitando o momento processual oportuno, concedido para atacar a tese e espancar as razões sobre as quais se escorou o órgão *a quo*, no juízo negativo de apreciação da constitucionalidade das normas



legais, deixando porém de tecer, não se sabe por que, maior detalhamento a respeito de quais normas seriam inconstitucionais e, igualmente, em que aspecto estariam incorrendo tais normas (não citadas) em inadequação com a Lei maior.

Tal especificação pontual, contudo, mesmo que presente estivesse na peça recursal, desnecessário seria ao deslinde da questão posta em debate. Isto porque – chamamos a atenção dos menos versados no assunto - a declaração de inconstitucionalidade de leis ou de atos administrativos constitui-se prerrogativa outorgada pela Constituição Federal exclusivamente ao Poder Judiciário, não podendo os agentes da Administração Pública imiscuírem-se *ex proprio motu* nas funções reservadas pelo Constituinte Originário ao Poder Togado, sob pena de usurpação da competência exclusiva deste.

Sendo a atuação da Administração Tributária inteiramente vinculada à Lei, e, restando os preceitos introduzidos pelas leis que regem as contribuições ora em apreciação plenamente vigentes e eficazes, a inobservância desses comandos legais implicaria negativa de vigência por parte do Auditor Fiscal Notificante, fato que desaguaria inexoravelmente em responsabilidade funcional dos agentes do Fisco Federal.

Cumpre-nos chamar a atenção para o fato de que as disposições introduzidas pela legislação tributária em apreço, até o presente momento, não foram ainda vitimadas de qualquer sequela decorrente de declaração de inconstitucionalidade, seja na via difusa seja na via concentrada, exclusiva do Supremo Tribunal Federal, produzindo portanto todos os efeitos jurídicos que lhe são típicos.

Ademais, perfilando idêntico entendimento como o acima esposado, a Súmula CARF nº 2, de observância vinculante, exorta não ser o CARF órgão competente para se pronunciar a respeito da inconstitucionalidade de lei de natureza tributária.

Súmula CARF nº 2:

O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

Desbastada nesses talhes a escultura jurídica, impedido se encontra este Colegiado de apreciar tais alegações e reformar a Decisão Recorrida, ao argumento de que o órgão de entrância não ter se pronunciado sobre a constitucionalidade de leis – as quais o Recorrente não especificou -, atividade essa que somente poderia emergir do Poder Judiciário.

2.2. DO CERCEAMENTO DE DEFESA.

Alega o Recorrente a nulidade da NFLD devido ao cerceamento do direito de defesa, em razão da exiguidade do prazo (15 dias) para apresentar defesa em 68 (sessenta e oito) Notificações e 07 (sete) Autos de Infração, resultantes da operação fiscal.

Os argumentos acima postados não reúnem condições para prosperar.

O prazo concedido ao notificado para a apresentação de impugnação à Notificação Fiscal de Lançamento de Débito - NFLD tem natureza estritamente legal, nos termos do Parágrafo Único do art. 37 da Lei nº 8.212/91 c.c. §1º do art. 293 do RPS. Saliente-se, ademais, que o legislador ordinário não facultou alternativas à Administração Tributária, extirpando-lhe toda e qualquer discricionariedade associada a essa questão, não lhe atribuindo igualmente competência para afastar norma legal de cunho imperativo, como esta que ora cerramos o foco.

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.

Regulamento da Previdência Social

Art. 293. Constatada a ocorrência de infração a dispositivo deste Regulamento, será lavrado auto de infração com discriminação clara e precisa da infração e das circunstâncias em que foi praticada, contendo o dispositivo legal infringido, a penalidade aplicada e os critérios de gradação, e indicando local, dia e hora de sua lavratura, observadas as normas fixadas pelos órgãos competentes. (Redação dada pelo Decreto no 6.103, de 30 de abril de 2007)

§1º Recebido o auto de infração, o autuado terá o prazo de quinze dias, a contar da ciência, para efetuar o pagamento da multa com redução de cinquenta por cento ou impugnar a autuação. (Redação dada pelo Decreto no 4.032, de 2001)

Por outro vértice, caminhando *pari passu* com as normas legais supra aludidas, a Portaria MPS nº 520, de 19 de maio de 2004, que disciplina os processos administrativos decorrentes de Notificação Fiscal de Lançamento de Débito e de Auto de Infração, no âmbito do Ministério da Previdência Social, sem transbordar as margens erigidas pela lei, determina de forma expressa, mediante o preceito encartado em seu art. 35, que os prazos para impugnação ou recurso não serão prorrogados. Consigna, ainda, ser o prazo de impugnação o próprio e específico para o oferecimento de alegações e produção de provas documentais, sob pena de preclusão, ressalvadas as hipóteses excepcionais elencadas taxativamente no §1º do seu art. 9º, adiante transcrito.

Portaria MPS nº 520, de 19 de maio de 2004.

Art. 9 A impugnação mencionará:

(..)

§1º A prova documental será apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual, a menos que:

- a) fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior;*
- b) refira-se a fato ou a direito superveniente;*
- c) destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos*



Art. 35. Os prazos para impugnação ou recurso não serão prorrogados.

§1º Os prazos serão contínuos e começam a correr a partir da data da cientificação válida, excluindo-se da contagem o dia do começo e incluindo-se o do vencimento.

§2º Os prazos só se iniciam ou vencem em dia de expediente normal no órgão em que tramita o processo ou deva ser praticado o ato.

§3º Considera-se prorrogado o prazo até o primeiro dia útil seguinte se o vencimento cair em dia em que não houver expediente ou este for encerrado antes do horário normal.

No que pertine à aplicação subsidiária das disposições contidas no Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, cumpre trazer à baila, de molde a nocautear eventuais incertezas, que tais disposições apenas seriam aplicáveis, tão somente, nas hipóteses de omissão da legislação de regência. É o que determina o art. 108 do Código Tributário Nacional, em atenção ao princípio da especialidade das leis. .

Código Tributário Nacional - CTN

*Art. 108. Na ausência de disposição expressa, a autoridade competente para aplicar a **legislação tributária** utilizará sucessivamente, na ordem indicada: (grifos nossos)*

I - a analogia;

II - os princípios gerais de direito tributário;

III - os princípios gerais de direito público;

IV - a equidade.

§1º O emprego da analogia não poderá resultar na exigência de tributo não previsto em lei.

§2º O emprego da equidade não poderá resultar na dispensa do pagamento de tributo devido.

Nesse panorama, ante a existência de diploma normativo disciplinando o Processo Administrativo Fiscal nas ordens do Ministério da Previdência Social, e ostentando esse norma expressa dispondo sobre a impossibilidade de dilação do prazo de impugnação, mudas se tornam as vozes dimanadas do Decreto nº 70.235/72, não ecoando nos plenários do órgão julgador de 1ª instância daquela partição ministerial.

E não se menospreze a normatividade da Portaria MPS nº 520/2004 antes citada. Isto porque o art. 96 c.c. art. 100, I, ambos do CTN, qualificam os atos normativos expedidos pelas autoridades administrativas como “*normas complementares das leis*”, e, como tal, abraçadas pelo conceito legal de “*Legislação Tributária*”.

Código Tributário Nacional - CTN

Art. 96. A expressão “legislação tributária” compreende as leis, os tratados e as convenções internacionais, os decretos e as normas complementares que versem, no todo ou em parte, sobre tributos e relações jurídicas a eles pertinentes.

Art. 100. São normas complementares das leis, dos tratados e das convenções internacionais e dos decretos:

8 

I - os atos normativos expedidos pelas autoridades administrativas; (grifos nossos)

II - as decisões dos órgãos singulares ou coletivos de jurisdição administrativa, a que a lei atribua eficácia normativa;

III - as práticas reiteradamente observadas pelas autoridades administrativas;

IV - os convênios que entre si celebrem a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios.

Parágrafo único. A observância das normas referidas neste artigo exclui a imposição de penalidades, a cobrança de juros de mora e a atualização do valor monetário da base de cálculo do tributo.

Nessa toada, se ofensa houve aos Princípios Constitucionais do devido processo legal, do contraditório e da ampla defesa, consoante alegações do Recorrente, essa foi perpetrada pelo Legislador Ordinário Federal ao editar a norma cogente em apreço, e não pelo Administração Tributária Previdenciária, que apenas cumpriu os mandamentos insculpidos na lei, a qual, conforme cediço, ostenta presunção *iuris tantum* de constitucionalidade.

Verifica-se, portanto, que o presente lançamento encontra-se revestido de todas as formalidades exigidas por lei, dele constando, além dos relatórios já citados, os MPF, TIAF e TEAF, dentre outros, havendo sido o Sujeito Passivo cientificado de todas as decisões de relevo exaradas no curso do presente feito, restando garantido dessarte o pleno exercício do contraditório e da ampla defesa ao Notificado. Inexiste pois qualquer vício na formalização do débito a amparar a alegação de cerceamento de defesa erguida pelo Recorrente.

Vencidas as preliminares, passamos à análise do mérito.

3. DO MÉRITO

Cumpre assentar inicialmente que não serão objeto de apreciação por este Colegiado as matérias não expressamente contestadas pelo Recorrente, as quais se presumirão verdadeiras, a teor do art. 17 do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972.

3.1. DA APURAÇÃO OS FATOS GERADORES.

Defende o Recorrente a insubsistência da NFLD, por ter se baseado unicamente nos lançamentos contábeis. Cita que a Auditora Fiscal deixou de verificar a documentação que lhe foi colocada à disposição, pois se assim o fizesse, teria constatado a existência de serviços que não estão sujeitos à retenção à alíquota de 11%. Aduz que, na construção civil, um contrato firmado inicialmente por um determinado montante pode, no decorrer de sua vigência sofrer alterações, tanto para mais quanto para menos, na medida em que houver mudança nas especificações iniciais, tais como substituição de materiais, ampliação ou diminuição de parte do projeto, mudança na forma de contratação da mão de obra, etc., que podem provocar variações no custo da obra.

Em relação ao núcleo da insurgência agora em foco, mostra-se necessária a abertura de portas a algumas digressões pertinentes aos fundamentos jurídicos que fornecem esteio à *opinio juris* que ora se escultura.

O art. 195, I da Constituição Federal determinou que a Seguridade Social fosse custeada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, mediante recursos oriundos, dentre outras fontes, das contribuições sociais a cargo da empresa incidentes sobre a folha de salários e demais rendimentos do trabalho pagos ou creditados, a qualquer título, à pessoa física que lhe preste serviço, mesmo sem vínculo empregatício.

Constituição Federal, de 03 de outubro de 1988

Art. 195. A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais:

I - do empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada na forma da lei, incidentes sobre: (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998)

a) a folha de salários e demais rendimentos do trabalho pagos ou creditados, a qualquer título, à pessoa física que lhe preste serviço, mesmo sem vínculo empregatício; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998)

b) a receita ou o faturamento; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998)

c) o lucro; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998)

II - do trabalhador e dos demais segurados da previdência social, não incidindo contribuição sobre aposentadoria e pensão concedidas pelo regime geral de previdência social de que trata o art. 201; (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998)

No plano infraconstitucional, a disciplina da matéria em relevo ficou a cargo da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, a qual instituiu o Plano de Custeio da Seguridade Social, consubstanciado nas contribuições sociais a cargo da empresa e dos segurados obrigatórios do RGPS, nos limites traçados pela CF/88.

Envolto na ordem jurídica realçada nas linhas precedentes, o art. 22 da citada lei de custeio da Seguridade Social estatuiu como encargo da empresa as contribuições sociais incidentes sobre o total das remunerações pagas, devidas ou creditadas a qualquer título, durante o mês, aos segurados empregados e trabalhadores avulsos que lhe prestem serviços, destinadas a retribuir o trabalho, qualquer que seja a sua forma, inclusive as gorjetas, os ganhos habituais sob a forma de utilidades e os adiantamentos decorrentes de reajuste salarial, quer pelos serviços efetivamente prestados, quer pelo tempo à disposição do empregador ou tomador de serviços, nos termos da lei ou do contrato ou, ainda, de convenção ou acordo coletivo de trabalho ou sentença normativa.

De um outro canto, a mesma Constituição Federal de 1988, 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, a teor do art. 146, III da CF/88, *in verbis*:

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.

A coreografia assim pontilhada, quando executada no papel passivo pelo responsável tributário, é distinguida nos palcos jurídicos como *substituição tributária* e, nessas apresentações, todos os movimentos associados ao ato da arrecadação tributária, que no *script* originário seriam praticados pelo contribuinte, passam então a ser desempenhados pelo novo personagem, que assume toda a responsabilidade pelo recolhimento do tributo associado, afastando por completo qualquer conduta nesse sentido a ser exigida do contribuinte, que é mantido fora de cena.

É o que ocorre na hipótese vertida no art. 31 da Lei nº 8.212/91, na redação conferida pela Lei nº 9.711/98, que atribui ao contratante de serviços prestados mediante cessão de mão de obra a responsabilidade pela retenção de 11% sobre o valor bruto das notas fiscais/faturas referentes aos serviços prestados naquela condição, e ao subsequente recolhimento do valor assim retido em nome do prestador correspondente.

Anote-se que o papel do contribuinte continua a ser representado pelo personagem que ostenta relação pessoal e direta com o fato gerador, diga-se, a pessoa jurídica prestadora dos serviços. Ao responsável tributário, *in casu*, o contratante, são designadas apenas as atuações pautadas na retenção e no respectivo recolhimento, nada mais. Dessarte, concluída a contento a execução do seu papel, o responsável tributário sai de cena, restando-lhe, todavia, a incumbência de manter resguardados, em seu camarim, os documentos comprobatórios da higidez dos passos a seu encargo, enquanto não se operar a decadência das obrigações a eles correspondentes.

No caso em apreciação, relata o auditor fiscal notificante que a empresa notificada, na qualidade de tomadora dos serviços prestados mediante cessão de mão de obra, deixou de reter das subempreiteiras, prestadoras de serviço na construção civil, a contribuição previdenciária na proporção de 11% sobre o valor bruto das notas fiscais/faturas, fato que ensejou a lavratura do Auto de Infração nº 35.816.059-6.

Em sede de impugnação administrativa, argumenta a empresa que os auditores fiscais deixaram de examinar a *“documentação que lhes foi colocada a disposição para confirmar o equívoco de sua interpretação, pois se assim o fosse, teriam constatado a existência nos registros da conta contábil utilizada para apuração da pretensa contribuição previdenciária, de serviços que não estão sujeitos à retenção da contribuição de 11%”*.

Verificamos que, juntamente com a peça de bloqueio, o Recorrente fez coligir aos autos algumas notas fiscais de prestação de serviços, referentes a locação de equipamentos, as quais, submetidas à análise da administração tributária, foram qualificadas como *“locação de equipamentos com operador”*, não sendo excluídas do lançamento tributário, conforme consignado na Informação Fiscal a fl. 175/177, por se sujeitarem igualmente ao regime de retenção previdenciária.

Nesse tocante, retruca o Recorrente, em manifestação postada a fls. 182/184, que a referida locação foi efetuada sem operador, o que afastaria a submissão ao aludido regime de retenção.

A seguir, retorna o Recorrente em sede recursal a sustentar que várias das notas fiscais apuradas pela fiscalização não são representativas de serviços prestados mediante cessão de mão de obra, apoiando suas assertivas única e exclusivamente na fugacidade e efemeridade das palavras, em eloquente exercício de retórica, tão somente, visto não se apresentarem cortejadas por qualquer indício de prova material.

Merece esclarecimento, que o caso em estudo ostenta uma particularidade que o destaca no cenário da retenção previdenciária em realce, recebendo do ordenamento jurídico um tratamento diferenciado pela legislação.

O art. 31 da Lei nº 8.212/91, após a alteração trazida pela Lei nº 9.711, de 20/11/98 e pela Lei nº 11.488, de 15/06/07, passou a dispor que a empresa contratante de serviços executados mediante cessão de mão de obra, inclusive em regime de trabalho temporário, deverá reter 11% (onze por cento) do valor bruto da nota fiscal ou fatura de prestação de serviços e recolher a importância retida, no prazo legal, em nome da empresa cedente da mão de obra.

Os serviços executados mediante cessão de mão de obra que ensejam a incidência da retenção dos 11% encontram-se dispostos, de forma exemplificativa, no §4º do Art. 31 supra mencionado, o qual prevê em seu inciso III os serviços prestados mediante empreitada de mão de obra.

Lei Nº 8.212, de 24 de julho de 1991

Art. 31. A empresa contratante de serviços executados mediante cessão de mão de obra, inclusive em regime de trabalho temporário, deverá reter 11% (onze por cento) do valor bruto da nota fiscal ou fatura de prestação de serviços e recolher a importância retida até o dia 10 (dez) do mês subsequente ao da emissão da respectiva nota fiscal ou fatura em nome da empresa cedente da mão de obra, observado o disposto no §5º do art. 33 desta Lei. (Redação dada pela lei nº 11.488/07)

§1º O valor retido de que trata o caput, que deverá ser destacado na nota fiscal ou fatura de prestação de serviços, será compensado pelo respectivo estabelecimento da empresa cedente da mão de obra, quando do recolhimento das contribuições destinadas à Seguridade Social devidas sobre a folha de pagamento dos segurados a seu serviço. (Redação dada pela Lei nº 9.711/98)

§2º Na impossibilidade de haver compensação integral na forma do parágrafo anterior, o saldo remanescente será objeto de restituição. (Redação dada pela Lei nº 9.711/98)

§3º Para os fins desta Lei, entende-se como cessão de mão de obra a colocação à disposição do contratante, em suas dependências ou nas de terceiros, de segurados que realizem serviços contínuos, relacionados ou não com a atividade-fim da empresa, quaisquer que sejam a natureza e a forma de contratação. (Redação dada pela Lei nº 9.711/98)

§4º Enquadram-se na situação prevista no parágrafo anterior, além de outros estabelecidos em regulamento, os seguintes serviços: (Redação dada pela Lei nº 9.711/98) (grifos nossos)

I - limpeza, conservação e zeladoria;

II - vigilância e segurança;

III - empreitada de mão de obra;

IV - contratação de trabalho temporário na forma da Lei nº 6.019, de 3 de janeiro de 1974.

§5º O cedente da mão de obra deverá elaborar folhas de pagamento distintas para cada contratante. (Incluído pela Lei nº 9.711/98)

Deflui da interpretação sistemática dos §§ 3 e 4º do Art. 31 da Lei 8.212/91 que o legislador ordinário pautou-se por estabelecer uma presunção, ao nosso sentir relativa, de cessão de mão de obra nos serviços de limpeza, conservação, zeladoria, vigilância, segurança e empreitada de mão de obra, prestados por pessoa jurídica a outras empresa, mesmo que na forma de trabalho temporário.

Além de relacionar de forma não exaustiva diversas categorias de serviços historicamente prestados mediante cessão de mão de obra, o mesmo §4º ainda agora referido, conferiu ao Regulamento a competência legislativa para estabelecer outros serviços os quais também estariam sujeitos à retenção caso fossem prestados mediante cessão de mão de obra.

As conclusões externadas no parágrafo anterior são corroboradas pelos preceitos encartados nos §§ 2º e 3º do art. 219 do Regulamento da Previdência Social, o qual, em ádito, sem extrapolar a competência que lhe fora outorgada pela Lei nº 9.711/98, ampliou o rol de serviços que, se prestados mediante cessão de mão de obra, estariam sujeitos a retenção, assim dispondo:

REGULAMENTO DA PREVIDÊNCIA SOCIAL

Art. 219. A empresa contratante de serviços executados mediante cessão ou empreitada de mão de obra, inclusive em regime de trabalho temporário, deverá reter onze por cento do valor bruto da nota fiscal, fatura ou recibo de prestação de serviços e recolher a importância retida em nome da empresa contratada,



observado o disposto no §5º do art. 216. (Redação dada pelo Decreto nº 4.729, de 2003)

§1º Exclusivamente para os fins deste Regulamento, entende-se como cessão de mão de obra a colocação à disposição do contratante, em suas dependências ou nas de terceiros, de segurados que realizem serviços contínuos, relacionados ou não com a atividade fim da empresa, independentemente da natureza e da forma de contratação, inclusive por meio de trabalho temporário na forma da Lei nº 6.019, de 3 de janeiro de 1974, entre outros.

§2º Enquadram-se na situação prevista no caput os seguintes serviços **realizados mediante cessão de mão de obra**: (grifos nossos)

I - limpeza, conservação e zeladoria;

II - vigilância e segurança;

III - construção civil;

IV - serviços rurais;

V - digitação e preparação de dados para processamento;

VI - acabamento, embalagem e acondicionamento de produtos;

VII - cobrança;

VIII - coleta e reciclagem de lixo e resíduos;

IX - copa e hotelaria;

X - corte e ligação de serviços públicos;

XI - distribuição;

XII - treinamento e ensino;

XIII - entrega de contas e documentos;

XIV - ligação e leitura de medidores;

XV - manutenção de instalações, de máquinas e de equipamentos;

XVI - montagem;

XVII - operação de máquinas, equipamentos e veículos;

XVIII - operação de pedágio e de terminais de transporte;

XIX - operação de transporte de passageiros, inclusive nos casos de concessão ou subconcessão; (Redação dada pelo Decreto nº 4.729, de 2003)

XX - portaria, recepção e ascensorista;

XXI - recepção, triagem e movimentação de materiais;

XXII - promoção de vendas e eventos;

XXIII - secretaria e expediente;

XXIV - saúde;

XXV -- telefonia, inclusive telemarketing.

§3º Os serviços relacionados nos incisos I a V também estão sujeitos à retenção de que trata o caput quando contratados mediante **emprego de mão de obra**. (grifos nossos)

§4º O valor retido de que trata este artigo deverá ser destacado na nota fiscal, fatura ou recibo de prestação de serviços, sendo compensado pelo respectivo estabelecimento da empresa contratada quando do recolhimento das contribuições destinadas à seguridade social devidas sobre a folha de pagamento dos segurados.

§5º O contratado deverá elaborar folha de pagamento e Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social distintas para cada estabelecimento ou obra de construção civil da empresa contratante do serviço.

§6º A empresa contratante do serviço deverá manter em boa guarda, em ordem cronológica e por contratada, as correspondentes notas fiscais, faturas ou recibos de prestação de serviços, Guias da Previdência Social e Guias de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social com comprovante de entrega.

§7º Na contratação de serviços em que a contratada se obriga a fornecer material ou dispor de equipamentos, fica facultada ao contratado a discriminação, na nota fiscal, fatura ou recibo, do valor correspondente ao material ou equipamentos, que será excluído da retenção, desde que contratualmente previsto e devidamente comprovado.

§8º Cabe ao Instituto Nacional do Seguro Social normatizar a forma de apuração e o limite mínimo do valor do serviço contido no total da nota fiscal, fatura ou recibo, quando, na hipótese do parágrafo anterior, não houver previsão contratual dos valores correspondentes a material ou a equipamentos.

§9º Na impossibilidade de haver compensação integral na própria competência, o saldo remanescente poderá ser compensado nas competências subsequentes, inclusive na relativa à gratificação natalina, ou ser objeto de restituição, não sujeitas ao disposto no § 3º do art. 247. (Redação dada pelo Decreto nº 4.729, de 2003)

§10º Para fins de recolhimento e de compensação da importância retida, será considerada como competência aquela a que corresponder à data da emissão da nota fiscal, fatura ou recibo.

§11º As importâncias retidas não podem ser compensadas com contribuições arrecadadas pelo Instituto Nacional do Seguro Social para outras entidades.

§12º O percentual previsto no caput será acrescido de quatro, três ou dois pontos percentuais, relativamente aos serviços prestados pelos segurados empregado, cuja atividade permita a concessão de aposentadoria especial, após quinze, vinte ou vinte e cinco anos de contribuição, respectivamente. (Incluído pelo Decreto nº 4.729, de 2003)

O §3º do art. 219 do RPS não deixa dúvidas de que, nos serviços de construção civil, o regime da retenção previdenciária é de observância obrigatória tanto nos serviços prestados mediante cessão de mão de obra quanto naqueles contratados mediante empreitada de mão de obra. Tal imperatividade também se verifica nos serviços de limpeza, conservação e zeladoria, como ainda, nos de vigilância e segurança.

Operando em reforço aos dispositivos legais e regulamentares selecionados, a Instrução Normativa INSS/DC nº 100, 18 de dezembro de 2003, veio elucidar os conceitos de

cessão de mão de obra e de empreitada de mão de obra, para os fins específicos da retenção previdenciária, obstando assim o dispêndio de energias intelectuais no exame da legislação em abstrato, à luz do que emana, com extrema clareza, dos seus artigos nº 152 e 153, *in verbis*:

Instrução Normativa INSS/DC nº 100, 18 de dezembro de 2003

Art. 152. Cessão de mão de obra é a colocação à disposição da empresa contratante, em suas dependências ou nas de terceiros, de trabalhadores que realizem serviços contínuos, relacionados ou não com sua atividade fim, quaisquer que sejam a natureza e a forma de contratação, inclusive por meio de trabalho temporário na forma da Lei nº 6.019, de 1974.

§ 1º Dependências de terceiros são aquelas indicadas pela empresa contratante, que não sejam as suas próprias e que não pertençam à empresa prestadora dos serviços.

§ 2º Serviços contínuos são aqueles que constituem necessidade permanente da contratante, que se repetem periódica ou sistematicamente, ligados ou não a sua atividade fim, ainda que sua execução seja realizada de forma intermitente ou por diferentes trabalhadores.

§ 3º Por colocação à disposição da empresa contratante entende-se a cessão do trabalhador, em caráter não eventual, respeitados os limites do contrato.

Art. 153. Empreitada é a execução, contratualmente estabelecida, de tarefa, de obra ou de serviço, por preço ajustado, com ou sem fornecimento de material ou uso de equipamentos, que podem ou não ser utilizados, realizada nas dependências da empresa contratante, nas de terceiros ou nas da empresa contratada, tendo como objeto um resultado pretendido. (grifos nossos)

Avulta-se auspicioso destacar, entretanto, que, na construção civil, o regime da retenção acima pontilhado convive com o serôdio instituto da solidariedade, de molde que o dono da obra ou condômino da unidade imobiliária cuja contratação da construção, reforma ou acréscimo não envolva cessão de mão de obra, são solidários com o construtor, e este e aqueles com a subempreiteira, pelo cumprimento das obrigações para com a seguridade social, ressalvado o seu direito regressivo contra o executor ou contratante da obra e admitida a retenção de importância a este devida para garantia do cumprimento dessas obrigações, não se aplicando, em qualquer hipótese, o benefício de ordem, conforme estabelece o art. 220 do RPS.

Regulamento da Previdência Social

Art. 220. O proprietário, o incorporador definido na Lei nº 4.591, de 1964, o dono da obra ou condômino da unidade imobiliária cuja contratação da construção, reforma ou acréscimo não envolva cessão de mão de obra, são solidários com o construtor, e este e aqueles com a subempreiteira, pelo cumprimento das obrigações para com a seguridade social, ressalvado o seu direito regressivo contra o executor ou contratante da obra e admitida a retenção de importância a este devida para garantia do cumprimento dessas obrigações, não se aplicando, em qualquer hipótese, o benefício de ordem. (grifos nossos)

§1º Não se considera cessão de mão de obra, para os fins deste artigo, a contratação de construção civil em que a empresa construtora assuma a responsabilidade direta e total pela obra ou repasse o contrato integralmente. (grifos nossos)

§2º O executor da obra deverá elaborar, distintamente para cada estabelecimento ou obra de construção civil da empresa contratante, folha de pagamento, Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social e Guia da Previdência Social, cujas cópias deverão ser exigidas pela empresa contratante quando da quitação da nota fiscal ou fatura, juntamente com o comprovante de entrega daquela Guia.

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

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

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

III - pela comprovação do recolhimento da retenção permitida no caput deste artigo, efetivada nos termos do art. 219. (Incluído pelo Decreto nº 4.032, de 2001)

§4º Considera-se construtor, para os efeitos deste Regulamento, a pessoa física ou jurídica que executa obra sob sua responsabilidade, no todo ou em parte.

Por outro viés, colimando elucidar o alcance efetivo de cada um dos institutos ora revisitados, a Instrução Normativa INSS/DC nº 69, de 10 de maio de 2002, encerrou em seus artigos 27 e 37 as hipóteses de incidência da solidariedade e da retenção, respectivamente, não sem antes fixar os conceitos de empreitada e de subempreitada para os fins das obrigações dispostas na Lei nº 8.212/91, conforme se vos seguem:

INSTRUÇÃO NORMATIVA INSS/DC Nº 69, de 10/05/2002

Art. 2º Para os efeitos desta Instrução Normativa, considera-se:

(...)

XXIII - contrato de empreitada: o contrato celebrado entre o proprietário, o incorporador, o dono da obra ou o condômino e uma empresa, para execução de obra ou serviço de construção civil, podendo ser: (Redação dada pela Instrução Normativa INSS/DC nº 080, de 27.08.2002).

a) total, quando celebrado exclusivamente com empresa construtora que assume a responsabilidade direta pela execução de todos os serviços necessários à realização da obra, compreendidos em todos os projetos a ela inerentes, com ou sem fornecimento de material; (grifos nossos)



b) parcial, quando celebrado com empresa construtora ou prestadora de serviços na área de construção civil, para execução de parte da obra, com ou sem fornecimento de material; (grifos nossos)

XXIV - contrato de subempreitada, o contrato celebrado entre a empreiteira interposta e outra empresa, para, na qualidade de subempreiteira, executar obra ou serviços de construção civil, no todo ou em parte, com ou sem fornecimento de material; (grifos nossos)

(...)

§2º Receberá tratamento de empreitada parcial:

I- o contrato de empreitada com empresa construtora que contenha cláusula estabelecendo o faturamento de subempreiteira, contratada pela construtora, diretamente para o proprietário, dono da obra ou incorporador;

Art. 27. Aplica-se a responsabilidade solidária de que trata o inciso VI do art. 30 da Lei nº 8.212, de 1991, nos seguintes casos: (grifos nossos)

I - na contratação de empreitada total;

II - quando houver repasse integral do contrato celebrado na forma do inciso I deste artigo, nas mesmas condições pactuadas, observado o disposto nos parágrafos 1º e 2º do art. 13.

Parágrafo único. Na hipótese prevista no inciso II, aplicar-se-á a responsabilidade solidária a todas as empresas envolvidas.

Art. 37. Na empreitada parcial ou na subempreitada e nos serviços de construção civil, com ou sem fornecimento de material, deverá a contratante efetuar a retenção de 11% (onze por cento) do valor bruto dos serviços contidos na nota fiscal, na fatura ou no recibo de prestação de serviços e recolher a importância retida em documento de arrecadação identificado com a razão social e o CNPJ da contratada. (grifos nossos)

A análise do conceito postado na legislação previdenciária revela que a pedra de toque para tal diferenciação assenta-se na responsabilidade direta pela execução de todos os serviços necessários para a realização da obra, restando tal responsabilidade a cargo da empresa construtora, na empreitada total, e do proprietário do imóvel, o incorporador, o dono da obra ou o condômino, no caso da empreitada parcial.

Tal compreensão caminha em harmonia com as disposições expressas no §2º, I do art. 2º da IN INSS/DC nº 69/2002, forte no sentido de que receberá tratamento de empreitada parcial, isto é, sujeitar-se-á ao regime da retenção, o contrato de empreitada com empresa construtora que contenha cláusula estabelecendo o faturamento de subempreiteira, contratada pela construtora, diretamente para o proprietário, dono da obra ou incorporador.

Diante dos aludidos dispositivos, avulta, por decorrência lógica e sistemática, que, se a contratação de obra de construção civil se der mediante o critério da empreitada global, incidirá o instituto da solidariedade entre a construtora e a empresa contratante, pelas obrigações talhadas na Lei nº 8.212/91. De outro eito, se a contratação se der mediante empreitada parcial, por subempreitada ou referir-se a serviços de construção civil, as empresas

contratante e contratadas sujeitar-se-ão ao regime da retenção de que trata o art. 31 da Lei nº 8.212/91.

Dessarte, deduz-se do regramento positivado que os serviços prestados na construção civil, sejam mediante cessão de mão de obra sejam por empreitada de mão de obra, encontram-se, por determinação legal expressa, sujeitos ao regime da retenção prevista no Art. 31 da Lei 8.212/91.

O entendimento acima exarado encontra amparo também nas disposições veiculadas na Instrução Normativa INSS/DC nº 69, de 10 de maio de 2002, cujos artigos 37 e seguintes, publicados no intuito de conferir a nitidez necessária às condições de contorno do instituto da retenção previdenciária na construção civil, estabelecem taxativamente que, na contratação de empreitada parcial ou de subempreitada e de serviços de construção civil, com ou sem fornecimento de material, deve o contratante efetuar a retenção de 11% (onze por cento) do valor bruto dos serviços contidos na nota fiscal, na fatura ou no recibo de prestação de serviços e recolher a importância retida em documento de arrecadação identificado com a razão social e o CNPJ da empresa contratada.

Instrução Normativa INSS/DC nº 69, de 10 de maio de 2002

Art. 37. Na empreitada parcial ou na subempreitada e nos serviços de construção civil, com ou sem fornecimento de material, deverá a contratante efetuar a retenção de 11% (onze por cento) do valor bruto dos serviços contidos na nota fiscal, na fatura ou no recibo de prestação de serviços e recolher a importância retida em documento de arrecadação identificado com a razão social e o CNPJ da contratada. (grifos nossos)

§1º A nota fiscal, a fatura ou o recibo de prestação de serviços emitidos a título de adiantamento estarão sujeitos à retenção.

§2º Aplica-se o disposto neste artigo às entidades beneficentes de assistência social em gozo de isenção:

Art. 38. A retenção sempre se presumirá feita pelo contratante, não lhe sendo lícito alegar qualquer omissão para se eximir do recolhimento, ficando diretamente responsável pelas importâncias que deixar de reter ou tiver retido em desacordo com a legislação. (grifos nossos)

Parágrafo único. Caso o contratante não tenha efetuado o recolhimento do valor correspondente à retenção, será constituído o crédito tomando-se como base de cálculo o valor bruto do serviço constante da nota fiscal, da fatura ou do recibo e aplicando-se a alíquota de 11%, observado o disposto na Subseção I desta Seção.

Não nos afigura exagerado requinte ressaltar que, por se tratar de hipótese legal de substituição tributária, milita em favor da retenção das contribuições previdenciárias ora em destaque a presunção absoluta de que ela tenha sido sempre feita pelo contratante, a este não sendo lícito alegar qualquer omissão para se eximir do recolhimento, ficando ele diretamente responsável pelo recolhimento das contribuições que eventualmente tenha deixado de reter, ou que houver retido em desacordo com a legislação.

Com fulcro no que se coligiu até o momento, se nos antolha estarmos diante de hipótese de empresa construtora – ora Recorrente – e as diversas empresas contratadas em regime de subempreitada ou de prestação de serviços de construção civil, mesmo em regime de trabalho temporário, consoante listagem acostada a fls. 96/97.

À vista que já foi salientado anteriormente, na contratação de serviços e subempreitadas de construção civil do jaez correspondente aos que ora nos deparamos, a legislação previdenciária determina a obediência e sujeição compulsória ao regime da retenção estampada no art. 31 da Lei nº 8.212/91.

Tal observância, contudo, não é absoluta, havendo a IN INSS/DC nº 69/2002 excepcionado *numerus clausus* determinadas situações em que o contratante de serviços e subempreitada de construção civil estaria dispensado de efetuar tal retenção.

Instrução Normativa INSS/DC nº 69, de 10 de maio de 2002

Art. 39. O contratante fica dispensado de efetuar a retenção na construção civil quando:

I - o valor retido por nota fiscal, fatura ou recibo for inferior ao limite mínimo estabelecido para recolhimento em documento de arrecadação.

II – a contratada não possuir empregados, o serviço for prestado pessoalmente pelo titular ou sócio e quando o faturamento do mês anterior for igual ou inferior a 2 (duas) vezes o limite máximo do salário-de-contribuição, cumulativamente. (Redação dada pela Instrução Normativa INSS/DC nº 080, de 27.08.2002).

a) o serviço tiver sido prestado pessoalmente pelo titular ou sócio; (Revogado pela Instrução Normativa INSS/DC nº 080, de 27.08.2002).

b) o faturamento da contratada no mês imediatamente anterior ao da prestação do serviço for igual ou inferior a duas vezes o limite máximo do salário-de-contribuição; (Revogado pela Instrução Normativa INSS/DC nº 080, de 27.08.2002).

c) a contratada não tiver empregado; (Revogado pela Instrução Normativa INSS/DC nº 080, de 27.08.2002).

III - contratar os serviços profissionais relativos ao exercício de profissão regulamentada por legislação federal, prestados pessoalmente pelos sócios nas sociedades civis ou pelos cooperados nas cooperativas de trabalho, na área de formação destes, sem o concurso de empregados ou auxiliares, devendo este fato constar da própria nota fiscal, da fatura, do recibo de prestação de serviços ou de documento apartado, observado o disposto no § 4º deste artigo.

III - contratar os serviços profissionais relativos ao exercício de profissão regulamentada por legislação federal, prestados pessoalmente pelos sócios nas sociedades civis, sem o concurso de empregados ou auxiliares, devendo este fato constar da própria nota fiscal, da fatura, do recibo de prestação de serviços ou de documento apartado, observado o disposto no § 4º deste artigo. (Redação dada pela Instrução Normativa INSS/DC nº 080, de 27.08.2002).

§1º Não se aplica o disposto no inciso I deste artigo quando o contratante utilizar o Sistema Integrado da Administração Financeira (SIAFI) para quitação das contribuições

previdenciárias a seu cargo, devendo haver a retenção e o recolhimento, utilizando como Código do Evento 52.0.205.

§2º A contratada que prestar serviço para o contratante que se utilize do SIAFI deverá efetuar o destaque da retenção quando, da emissão da nota fiscal, da fatura ou do recibo, mesmo que o valor dessa retenção seja inferior ao limite previsto no inciso I deste artigo.

Compulsando os autos, verificamos ter o auditor fiscal notificante, em 12/02/2004, intimado a empresa a apresentar todos os contratos de empreitada e de subempreitada, notas fiscais de serviços, Guias da Previdência Social, bem como faturas e recibos de mão de obra, consoante dessa do TIAD a fl. 84.

Quase sete meses depois, em 03/09/2004, voltou o agente fiscal a intimar a Construtora a exhibir os documentos contábeis, já solicitados e não exibidos, referentes a serviços e empreitadas de construção civil, de acordo com o TIAD a fl. 188.

Mais uma vez, desta feita em 17/12/2004, viu-se o Recorrente formalmente intimado a apresentar todos os contratos entre proprietário de obra e empresa construtora de todas as obras executadas, bem como os contratos de prestação de serviços entre a empresa construtora e os prestadores de serviços (empreiteiros, subempreiteiros e prestadores em geral) de todas as obras e administração, conforme TIAD a fl. 189.

Do que se extrai das razões iniciais trazidas aos autos pelo Recorrente cuidam elas de apontar a nulidade do feito fiscal *sub examine* ao argumento de haver a auditora fiscal apurado a matéria tributável unicamente a partir dos lançamentos contábeis registrados em sua escrituração fiscal, sem “*verificar a documentação específica que lhe foi colocada à disposição*”. Não vislumbramos em tal assertiva, todavia, o espelho fiel da verdade dos fatos, consoante ressaí das intimações específicas consignadas nos TIAD acima referidos, corroborados pelas informações constantes no Relatório Fiscal e na Informação Fiscal a fls. 91/101 e 160/177, respectivamente.

Escudado pelo preceito inscrito no §3º do art. 33 da Lei nº 8.212/91, tendo em consideração que a prestação de serviços de construção civil e a contratação de subempreiteiras, conforme já abordado, sujeitam-se ao regime da retenção em realce, foi lavrada a Notificação Fiscal sobre a qual nos debruçamos, militando em desfavor do sujeito passivo o ônus da prova em contrário.

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).

(...)

§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.

A legislação tributária que rege o Processo Administrativo Fiscal aponta que o fórum 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 Previdência Social a disciplina do rito processual em tela restou a cargo da Portaria MPS nº 520, de 19 de maio de 2004, cujo art. 9º 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.

Portaria MPS nº 520, de 19 de maio de 2004.

Art. 9 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; (grifos nossos)

IV - as diligências ou perícias que o impugnante pretenda sejam efetuadas, expostos os motivos que as justifiquem, com a formulação de quesitos referentes aos exames desejados, assim como, no caso de perícia, o nome, o endereço e a qualificação profissional de seu perito.

§1º A prova documental será apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual, a menos que: (grifos nossos)

a) fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior;

b) refira-se a fato ou a direito superveniente;

c) destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos

§2º 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. (grifos nossos)

§3º Caso já tenha sido proferida a decisão, os documentos apresentados permanecerão nos autos para, se for interposto recurso, serem apreciados pelo Conselho de Recursos da Previdência Social.

§4º A matéria de fato, se impertinente, será apreciada pela autoridade competente por meio de Despacho ou nas contrarrazões, se houver recurso.

§5º A decisão deverá ser reformada quando a matéria de fato for pertinente.

§6º **Considerar-se-á não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada.** (grifos nossos)

§7º As provas documentais, quando em cópias, deverão ser autenticadas, por servidor da Previdência Social, mediante conferência com os originais ou em cartório.

§8º Em caso de discussão judicial que tenha relação com os fatos geradores incluídos em Notificação Fiscal de Lançamento de Débito ou Auto de Infração, o contribuinte deverá juntar cópia da petição inicial, do agravo, da liminar, da tutela antecipada, da sentença e do acórdão proferidos.

Registre-se, a título de mera reflexão, se que os preceptivos encartados na norma de regência aqui enunciada não se contrapõem às normas estampadas no Decreto nº 70.235/72, que rege o Processo Administrativo Fiscal nas ordens do Ministério da Fazenda, antes, sendo, destas, espelho.

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 defeço 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 pelas provas documentais no processo administrativo, como o fez em sede de recurso voluntário, mas, sim, produzi-las em juízo de impugnação. Como as demonstrações das alegações são provas documentais, estas têm que, necessariamente, ser colacionadas 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 §1º do art. 9º da Portaria MPS nº 520/2003, operando em desfavor do Recorrente o ônus da devida comprovação.

Nessas circunstâncias, foram apresentados, a fls. 154/156, juntamente com a impugnação, algumas notas fiscais de prestação de serviços, referentes a locação de equipamentos, as quais, submetidas à análise da administração tributária, foram qualificadas como “locação de equipamentos com operador”, não havendo sido excluídas do lançamento

tributário, conforme consignado na Informação Fiscal a fl. 176, por se sujeitarem igualmente ao regime de retenção previdenciária. Conclui o auditor fiscal notificante que, para que os documentos então apresentados pudessem ser reapreciados como associados a locação de equipamentos sem operador, tal situação teria que ser demonstrada pelo sujeito passivo, mediante a apresentação de recibos de pagamentos ao segurado empregado que operou a máquina e dos contratos com as locadoras, onde esta autoriza a operação de suas máquinas por terceiros.

Em face de tal conclusão, todavia, insurgiu-se o Notificado, a fls. 182/184, ao argumento de que dele não se poderia exigir o controle dos colaboradores que houveram operado determinada máquina durante a execução de uma obra. Ponderou que, no ramo da construção civil, a dinâmica das relações operacionais é muito grande e nem sempre as contratações de serviços são formalizadas por escrito, em função da habitualidade em relação a determinados fornecedores. Alegou que a contratação em tela foi efetuada de forma verbal, o que seria permitido pela legislação civil, não podendo o auditor fiscal exigir que fossem formalizadas todas as contratações das empresas por meio de instrumento escrito. Alfim, sustentou que não se poderia presumir, sem qualquer prova, que a locação tenha sido efetuada com operador.

As alegações expendidas pelo Recorrente não tem o vigor necessário para prosperar.

Em primeiro lugar, todos os documentos acostados a fls. 158/169 consubstanciam-se “NOTAS FISCAIS DE PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS” - série ‘F’.

Sem segundo lugar, todos os serviços de construção civil sujeitam-se ao regime da retenção ora em debate.

Em terceiro lugar, dado à complexidade da operação de determinados equipamentos de construção civil, tais como retroescavadeiras, caminhões basculante, etc., assim como ao elevado risco potencial de dano, inerentes aos citados equipamentos, máxime quando operados por pessoal não devidamente capacitado, a prática comercial aponta no sentido de a locação do equipamento ser realizada usualmente, senão sempre, juntamente com o respectivo operador, cabendo enfatizar que os costumes também se apresentam como fonte do direito, a teor do art. 4º da Lei de Introdução do Código Civil.

Em quarto lugar, sendo a prática comercial a locação de equipamentos dessa natureza juntamente com o operador devidamente capacitado, a condição de locação tão somente do equipamento representaria excepcionalidade, a qual poderia ser comprovada mediante os termos pactuados no contrato, o qual não foi apresentado.

Em quinto lugar, a elevada periculosidade potencial dos equipamentos acima alinhados implica responsabilidade civil pelos danos eventualmente causados ao equipamento, ao contratante e a terceiros, cuja repartição, via de regra, vem estabelecida no contrato de locação, razão pela qual na locação de tais equipamentos sem operador ser preferível o contrato escrito ao contrato verbal, nos tons do brocardo *verba volant scripta manent*.

Dessarte, revelando-se a documentação coligida pelo Recorrente deficiente para os fins de prova do alegado, abre-se espaço para administração tributária inscrever de ofício a importância que reputar devida, cabendo ao Recorrente o ônus da prova em contrário.

Com efeito, a lei não obriga a empresa a celebrar, na forma escrita, todos os contratos civis e comerciais atávicos ao desempenho de sua atividade econômica. Imputou-lhe, no entanto, o ônus da prova de suas alegações em matéria tributária, do qual não se desincumbiu, ante a carência de indício de prova material.

Como resultado, subsistem inabaladas as obrigações tributárias destacadas no Discriminativo Analítico do Débito Retificado, a fls. 190/192, Levantamentos "CAR" e "PAG", que não demandam reparos.

3.2. DAS DIFERENÇAS DOS VALORES CONTRATADOS.

O Processo Administrativo Fiscal ora em julgo analisa, igualmente, a legalidade do lançamento de contribuições previdenciárias incidentes sobre a diferença entre os valores efetivamente contratados e o somatório das Notas de Prestação de Serviços apresentadas e contabilizadas pelo Tomador dos serviços, conforme descrito no Relatório Fiscal a fls. 91/101 e anexos.

Aduz o Recorrente que, na construção civil, um contrato firmado inicialmente por um determinado montante pode, no decorrer de sua vigência, sofrer alterações, tanto para mais quanto para menos, na medida em que houver mudança nas especificações iniciais, tais como substituição de materiais, ampliação ou diminuição de parte do projeto, mudança na forma de contratação da mão de obra, etc., que podem provocar variações no custo da obra.

Razão não falta ao Recorrente nesse tocante.

Já restou demonstrado alhures que a sistemática da retenção de que trata o art. 31 da Lei nº 8.212/91 constitui modalidade de substituição tributária, cuja base material de incidência é representada pelo valor bruto da nota fiscal de serviços prestados mediante cessão de mão de obra ou empreitada de mão de obra, à alíquota de 11%.

A ausência física das aludidas notas fiscais de serviço pode ser suprida pelo lançamento contábil nos Livros Fiscais da empresa, eis que, tais documentos, são representativos formais das operações realizadas pela empresa no exercício cotidiano de sua atividade econômica.

O mesmo tratamento não é extensivo, todavia, aos valores inicialmente previstos nos contratos de prestação de serviços. Isso porque a tributação incide sobre os valores efetivamente despendidos na contratação de mão de obra, por cessão ou por empreitada, e não sobre os valores inicialmente contratados, os quais podem não ter sido pagos em sua exatidão.

Conforme já salientado, a base de incidência da retenção pode ser apurada a partir das notas fiscais de serviço ou, alternativamente, com base nos lançamentos contábeis, ou, ainda, com fundamento em qualquer outro meio de prova material onde reste consignado que o serviço contratado houve por prestado naqueles montantes lançados pela fiscalização.

É certo que a apresentação deficiente de documentos e Livros fiscais pode dar ensejo à lavratura de Notificação Fiscal cuja base de cálculo seja apurada por aferição indireta. Tal situação, entretanto, deve ser bem caracterizada nos autos, mostrando-se imperioso que a fiscalização demonstre os motivos qualificadores da condição de insuficiência documental, assim como o fez no item 3.1. acima, o que não se observa no caso em apreciação.

Com efeito, na atividade da construção civil, o volume de serviços previsto inicialmente em contrato pode sofrer modificações, no decorrer de sua execução, o que poderá implicar variações no valor efetivo a ser pago pelo contratante ao contratado. A variabilidade ora *in comentum* é recorrente nesse ramo de atividade, tanto assim, que se encontra retratada expressamente, a todo ver, nas cláusulas referentes ao objeto dos contratos, a fls. 250/279, nos seguintes termos: “*PREVALECEM AS QUANTIDADES APURADAS ATRAVÉS DAS MEDIÇÕES FEITAS NA OBRA*”.

No caso em estudo, a empresa apresentou as notas fiscais solicitadas pela auditoria fiscal, cujo somatório de valores, contudo, revelou-se inferior aos montantes previstos, inicialmente, nos respectivos contratos. O efetivo pagamento das suso mencionadas divergências às empresas contratadas não foi, todavia, confirmado na escrituração contábil nem por qualquer outro meio de prova, nem mesmo indiciária. Louvou-se o Agente Fiscal a computar como verdadeiramente devido o valor previamente consignado nos respectivos contratos e, assim, promoveu o lançamento das diferenças em relação às notas fiscais de serviço apresentadas.

Tal procedimento, contudo, não pode perdurar.

Se é certo que a apresentação deficiente de documentos e informações autoriza a inscrição de ofício da importância reputada como devida, apurada mediante aferição indireta, errado também não é que a lavratura de Notificação Fiscal não dispensa a discriminação clara e precisa dos fatos geradores das contribuições lançadas.

Na ocorrência ora em análise, a Autoridade Fiscal, além de não descrever os motivos qualificadores da deficiência documental ensejadora da aferição indireta, ao mesmo tempo, pautou o lançamento em questão em prova não adequada ao registro de valores efetivamente pagos na contratação de serviços/empreitada de construção civil, imprópria, portanto, para a apuração direta da base de cálculo da retenção previdenciária.

Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991

Art. 33. [...]

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

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. (grifos nossos)

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. 18



Por tais razões, pugnamos pela exclusão do presente lançamento tributário dos levantamentos AD3, AE3, CP3, CM3, JL3, MA3 e SE3, eis que fulcrados em presunção de fatos geradores não prevista em lei, em circunstâncias não autorizadoras de aferição indireta.

3.3. DA TAXA SELIC.

Pondera em defesa o Recorrente ser inaplicável a taxa SELIC como juros moratórios sobre débitos tributários, seja pela flagrante violação aos princípios constitucionais da reserva absoluta de lei formal, da anterioridade, da indelegabilidade de competência tributária, da segurança jurídica, bem como pela ilegalidade da prerrogativa do Presidente do Banco Central de alterar o valor da Taxa SELIC, fazendo com que esta possa ser fixada depois do fato gerador, por ato unilateral do Poder Executivo. Argumenta ainda que deveria ser mantido o percentual de juros previsto no CTN.

As alegações acima postadas não merecem o albergue pretendido.

Em primeiro lugar, cumpre trazer à baila que os juros representam a remuneração do capital investido. Trocando em miúdos, é o rendimento que o detentor do capital em troca da colocação de um quantitativo à disposição de uma outra pessoa/entidade.

Ilumine-se que um investidor poderia empregar seu patrimônio financeiro em uma atividade econômica qualquer que lhe rendesse lucro. Pode, todavia, essa pessoa abdicar de seu capital, ofertando-o a outra pessoa, mediante a cobrança de uma taxa de remuneração, compensatória pela perda da oportunidade de produzir lucro, na forma da hipótese anterior.

A taxa de juros figura, então, como o *quantum* relativo que o titular do capital exige do tomador deste, num horizonte temporal, pela utilização do montante tomado. Nesse quadro, o índice nominal da taxa pode ser fixado unilateralmente pelo capitalista, ou, em comum acordo com aquele que se apodera da riqueza por empréstimo. É importante ressaltar que, em qualquer caso, a fixação da taxa de juros prescinde da edição de lei formal, como assim acredita piamente o Recorrente, até porque tal exigência culminaria por emperrar a atividade financeira do país – extremamente dinâmica em sua natureza -, paralizando-o.

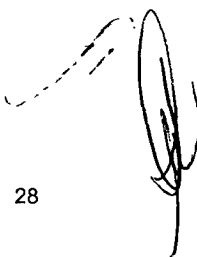
Isso porque cada investidor, banco ou demais instituições financeiras possuem seus critérios próprios para o computo dos juros na atividade financeira, os quais são extremamente influenciados pelo mercado, pela oferta e procura de capital, pela taxa de crescimento da economia, etc., o que gera uma livre concorrência entre os detentores do livre numerário.

Diante desse panorama mostra-se evidente que a exigência de lei *stricto sensu*, não é para a fixação da taxa de juros (esta flui ao sabor das correntes do mercado), mas, sim, a indicação de qual taxa de juros será a utilizada na remuneração do capital de titularidade da Fazenda, ainda nos cofres do sujeito passivo. Tal requisito, na espécie, foi de fato adimplido, senão vejamos:

A Constituição Federal de 1988 outorgou à Lei Complementar a competência para estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários, nas cores desenhadas em seu art. 146, III, 'b', *in verbis*:

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;

Imerso nessa ordem constitucional, ao tratar do crédito tributário, já no âmbito infraconstitucional, o art. 161 do Código Tributário Nacional – CTN, topograficamente inserido no Capítulo que versa sobre a Extinção do Crédito Tributário, estabeleceu que o crédito não integralmente pago no vencimento é acrescido de juros de mora, seja qual for o motivo determinante da falta, sem prejuízo da imposição das penalidades cabíveis:

Código Tributário Nacional

Art. 161. O crédito não integralmente pago no vencimento é acrescido de juros de mora, seja qual for o motivo determinante da falta, sem prejuízo da imposição das penalidades cabíveis e da aplicação de quaisquer medidas de garantia previstas nesta Lei ou em lei tributária. (grifos nossos)

§1º Se a lei não dispuser de modo diverso, os juros de mora são calculados à taxa de um por cento ao mês. (grifos nossos)

§2º O disposto neste artigo não se aplica na pendência de consulta formulada pelo devedor dentro do prazo legal para pagamento do crédito.

Saliente-se que o percentual enunciado no parágrafo primeiro acima transcrito será o aplicável se a lei não dispuser de modo diverso. Ocorre que a lei de custeio da seguridade social disciplinou inteiramente a matéria relativa aos acessórios financeiros do crédito previdenciário em constituição e de forma distinta, devendo esta ser observada em detrimento do percentual previsto no §1º do art. 161 do CTN.

Nesse sentido já se manifestou o Tribunal Regional Federal da 4ª Região ao proferir, *ipsis litteris*: “Na esfera infraconstitucional, o Código Tributário Nacional, norma de caráter complementar, não proíbe a capitalização de juros nem limita a sua cobrança ao patamar de 1% ao mês. pois o art. 161, §1º desse diploma legal prevê que essa taxa de juros somente será aplicada se a lei não dispuser de modo contrário. Assim, não tendo o Código Tributário Nacional determinado a necessidade de lei complementar, pode a lei ordinária fixar taxas de juros diversas daquela prevista no citado art. 161, §1º do CTN, donde se conclui que a incidência da SELIC sobre os créditos fiscais se dá por força de instrumento legislativo próprio (lei ordinária) sem importar qualquer afronta à Constituição Federal” (TRF- 4ª Região, Apelação Cível 200471100006514, Rel. Álvaro Eduardo Junqueira; 1ª Turma; DJ de 15/06/2005, p. 552).

Com efeito, as contribuições sociais destinadas ao custeio da seguridade social estão sujeitas não só à incidência de multa moratória, como também de juros computados segundo a taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e de Custódia - SELIC, nos termos do art. 34 da Lei nº 8.212/91 que, pela sua importância ao deslinde da

questão, o transcrevemos a seguir, com a redação vigente à época da lavratura do presente débito.

Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991

Art. 34. As contribuições sociais e outras importâncias arrecadadas pelo INSS, incluídas ou não em notificação fiscal de lançamento, pagas com atraso, objeto ou não de parcelamento, ficam sujeitas aos juros equivalentes à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e de Custódia - SELIC, a que se refere o art. 13 da Lei nº 9.065, de 20 de junho de 1995, incidentes sobre o valor atualizado, e multa de mora, todos de caráter irrelevável. (redação dada pela Lei nº 9.528/97) (grifos nossos)

A matéria relativa à incidência da taxa SELIC já foi bater à porta da Suprema Corte de Justiça, que firmou jurisprudência no sentido de sua legalidade, consoante ressaí do julgado a seguir ementado:

TRIBUTÁRIO. PARCELAMENTO DE DÉBITO. JUROS MORA TÓRIOS. TAXA SELIC. CABIMENTO.

1. O artigo 161 do CTN estipulou que os créditos não pagos no vencimento serão acrescidos de juros de mora calculados à taxa de 1%, ressalvando, expressamente, em seu parágrafo primeiro, a possibilidade de sua regulamentação por lei extravagante, o que ocorre no caso dos créditos tributários, em que a Lei 9.065/95 prevê a cobrança de juros equivalentes à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e de Custódia - SELIC para títulos federais (art. 13).

2. Diante daí previsão legal e considerando que a mora é calculada de acordo com a legislação vigente à época de sua apuração, nenhuma ilegalidade há na aplicação da Taxa SELIC sobre os débitos tributários recolhidos a destempo, ou que foram objeto de parcelamento administrativo.

3. Também, há de se considerar que os contribuintes têm postulado a utilização da Taxa SELIC na compensação e repetição dos indébitos tributários de que são credores. Assim, reconhecida a legalidade da incidência da Taxa SELIC em favor dos contribuintes, do mesmo modo deve ser aplicada na cobrança do crédito fiscal diante do princípio da isonomia.

4. Embargos de divergência a que se dá provimento. STJ - EREsp nº 396.554/SC, Rel. Min. TEORI ALBINO ZAVASCKI; 1ª SEÇÃO; DJ 13/09/2004; p. 167.

Em reforço a tal assertiva jurisdicional, ilumine-se o Enunciado da Súmula nº 03 do Segundo Conselho de Contribuintes, vazado nos seguintes termos:

SÚMULA CARF nº 3

É cabível a cobrança de juros de mora sobre os débitos para com a União decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil com base na taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - Selic para títulos federais.

Dessarte, se nos afigura correta a incidência de juros moratórios à taxa SELIC, haja vista terem sido aplicados em conformidade com o comando imperativo fixado no art. 34 da Lei nº 8.212/91 c.c. art. 161 *caput* e §1º do CTN, em afinada harmonia com o ordenamento jurídico.

A propósito, repise-se que, sendo a atuação da Administração Tributária inteiramente vinculada à Lei, e, restando os preceitos introduzidos pela Lei nº 8.212/91 plenamente vigentes e eficazes, a inobservância desses comandos legais implicaria negativa de vigência por parte do Auditor Fiscal Notificante, fato que desaguaria inexoravelmente em responsabilidade funcional dos agentes do Fisco Federal.

Cumpre-nos chamar a atenção para o fato de que as disposições introduzidas pela legislação tributária em apreço, até o presente momento, não foram ainda vitimadas de qualquer sequele decorrente de declaração de inconstitucionalidade, seja na via difusa seja na via concentrada, exclusiva do Supremo Tribunal Federal, produzindo portanto todos os efeitos jurídicos que lhe são típicos.

Ademais, perfilando idêntico entendimento como o acima esposado, a Súmula CARF nº 2, de observância vinculante, exorta não ser o CARF órgão competente para se pronunciar a respeito da inconstitucionalidade de lei de natureza tributária.

Súmula CARF nº 2:

O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

3.4. DA APLICAÇÃO DE MULTA DE MORA COM EFEITO DE CONFISCO

Pondera o Recorrente que a multa aplicada tem caráter de confisco, o que não é permitido na ordem jurídica brasileira.

O clamor do Recorrente não merece acolhida.

Com efeito, a Constituição Federal de 1988, no Capítulo reservado ao Sistema Tributário Nacional assentou, em relação aos impostos, os princípios da pessoalidade e da capacidade contributiva do contribuinte. Nessa mesma prumada, ao tratar das limitações do poder do Estado de tributar, o inciso IV do art. 150 da Carta obstou, igualmente, a utilização de tributos com efeito de confisco, estatuinto *ipsis litteris*:

Constituição Federal, de 03 de outubro de 1988

Art. 145. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos:

(...)

§1º - Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o

patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte. (grifos nossos)

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

IV - utilizar tributo com efeito de confisco;

Olhando com os olhos de ver, avulta que os Princípios Constitucionais suso realçados são dirigidos, sem sombra de dúvida, aos membros políticos do Congresso Nacional, como vetores a serem seguidos no processo de gestação de normas matrizes de cunho tributário, não ecoando nos corredores do Poder Executivo, cujos servidores auditores fiscais subordinam-se cegamente ao princípio da atividade vinculada aos ditames da lei, dele não podendo se descuidar, sob pena de responsabilidade funcional.

Imerso na Ordem Constitucional positiva e eficaz, a disciplina atinente à aplicação de multa de mora decorrente do descumprimento tempestivo de obrigações tributárias principais de cunho previdenciário ficou a cargo da Lei nº 8.212/91, cujos artigos 34 e 35 estatuem, de forma objetiva, que as contribuições sociais e outras importâncias arrecadadas pelo INSS, incluídas ou não em notificação fiscal de lançamento, pagas com atraso, objeto ou não de parcelamento, ficam sujeitas a multa de mora de caráter irrelevável.

Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991

Art. 35. Sobre as contribuições sociais em atraso, arrecadadas pelo INSS, incidirá multa de mora, que não poderá ser relevada, nos seguintes termos: (Redação dada pela Lei nº 9.876/99).

I - para pagamento, após o vencimento de obrigação não incluída em notificação fiscal de lançamento:

- a) oito por cento, dentro do mês de vencimento da obrigação; (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).*
- b) quatorze por cento, no mês seguinte; (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).*
- c) vinte por cento, a partir do segundo mês seguinte ao do vencimento da obrigação; (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).*

II - para pagamento de créditos incluídos em notificação fiscal de lançamento:

- a) vinte e quatro por cento, em até quinze dias do recebimento da notificação; (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).*
- b) trinta por cento, após o décimo quinto dia do recebimento da notificação; (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).*
- c) quarenta por cento, após apresentação de recurso desde que antecedido de defesa, sendo ambos tempestivos, até quinze dias da ciência da decisão do Conselho de Recursos da Previdência Social - CRPS; (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).*
- d) cinquenta por cento, após o décimo quinto dia da ciência da decisão do Conselho de Recursos da Previdência Social*

- CRPS, enquanto não inscrito em Dívida Ativa; (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).

III - para pagamento do crédito inscrito em Dívida Ativa:

a) sessenta por cento, quando não tenha sido objeto de parcelamento; (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).

b) setenta por cento, se houve parcelamento; (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).

c) oitenta por cento, após o ajuizamento da execução fiscal, mesmo que o devedor ainda não tenha sido citado, se o crédito não foi objeto de parcelamento; (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).

d) cem por cento, após o ajuizamento da execução fiscal, mesmo que o devedor ainda não tenha sido citado, se o crédito foi objeto de parcelamento. (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).

§1º Na hipótese de parcelamento ou reparcelamento, incidirá um acréscimo de vinte por cento sobre a multa de mora a que se refere o caput e seus incisos.

§2º Se houver pagamento antecipado à vista, no todo ou em parte, do saldo devedor, o acréscimo previsto no parágrafo anterior não incidirá sobre a multa correspondente à parte do pagamento que se efetuar.

§3º O valor do pagamento parcial, antecipado, do saldo devedor de parcelamento ou do reparcelamento somente poderá ser utilizado para quitação de parcelas na ordem inversa do vencimento, sem prejuízo da que for devida no mês de competência em curso e sobre a qual incidirá sempre o acréscimo a que se refere o § 1º deste artigo.

§4º Na hipótese de as contribuições terem sido declaradas no documento a que se refere o inciso IV do art. 32, ou quando se tratar de empregador doméstico ou de empresa ou segurado dispensados de apresentar o citado documento, a multa de mora a que se refere o caput e seus incisos será reduzida em cinquenta por cento. (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).

Conforme já anteriormente articulado, escapa da competência deste colegiado a análise da adequação das normas tributárias introduzidas pela Lei nº 8.212/91 ao Ordenamento Jurídico às vedações e princípios constitucionais aviados nos artigos 145 e 150 da Lei Maior.

Revela-se mais do que sabido que a declaração de inconstitucionalidade de leis ou a ilegalidade de atos administrativos constitui-se prerrogativa outorgada pela Constituição Federal exclusivamente ao Poder Judiciário, não podendo os agentes da Administração Pública imiscuírem-se *ex proprio motu* nas funções reservadas pelo Constituinte Originário ao Poder Togado, sob pena de usurpação da competência exclusiva deste.

Ademais, perfilando idêntico entendimento como o acima esposado, a Súmula CARF nº 2, de observância vinculante, exorta não ser o CARF órgão competente para se pronunciar a respeito da inconstitucionalidade de lei de natureza tributária.

Súmula CARF nº 2:

O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

Igualmente, sendo a atuação da Administração Tributária inteiramente vinculada à Lei, e, restando os preceitos introduzidos pelas leis que regem as contribuições ora em apreciação plenamente vigentes e eficazes, a inobservância desses comandos legais implicaria negativa de vigência por parte do Auditor Fiscal Notificante, fato que desaguaria inexoravelmente em responsabilidade funcional dos agentes do Fisco Federal.

Cumpre-nos, mais uma vez, chamar a atenção para o fato de que as disposições introduzidas pela legislação tributária em apreço, até o presente momento, não foram ainda vitimadas de qualquer sequela decorrente de declaração de inconstitucionalidade, seja na via difusa seja na via concentrada, exclusiva do Supremo Tribunal Federal, produzindo portanto todos os efeitos jurídicos que lhe são típicos.

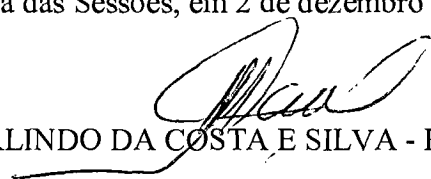
Desbastada nesses talhes a escultura jurídica, impedido se encontra este colegiado de apreciar tais alegações e afastar a multa moratória aplicada nos trilhos mandamentais da lei, sob alegação de inconstitucionalidade por violação ao princípio previsto no artigo 150, IV da Constituição Federal, atividade essa que somente poderia emergir do Poder Judiciário.

4. CONCLUSÃO:

Pelos motivos expendidos, CONHEÇO do recurso voluntário para, no mérito, CONCEDER-LHE PROVIMENTO PARCIAL, devendo ser excluídos do presente lançamento tributário os levantamentos AD3, AE3, CP3, CM3, JL3, MA3 e SE3.

É como voto.

Sala das Sessões, em 2 de dezembro de 2010.


ARLINDO DA COSTA E SILVA - Relator