



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

Processo n° 14474.000256/2007-30
Recurso n° 163.867 Voluntário
Acórdão n° **2302-001.622 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária**
Sessão de 08 de fevereiro de 2012
Matéria CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS - NFLD
Recorrente CONGREGAÇÃO DOS OBLATOS DE SÃO JOSÉ
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS
Período de apuração: 01/06/2001 a 30/09/2003

RECUSA OU APRESENTAÇÃO DEFICIENTE DE DOCUMENTAÇÃO. INSCRIÇÃO DE OFÍCIO DE TRIBUTO. INVERSÃO DO ONUS PROBANTE.

Ocorrendo recusa ou sonegação de qualquer documento ou informação, ou sua apresentação deficiente, a Secretaria da Receita Federal do Brasil pode, sem prejuízo da penalidade cabível, lançar de ofício a importância reputada como devida, cabendo à empresa ou ao segurado o ônus da prova em contrário.

CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. RETENÇÃO. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. RESPONSABILIDADE PELO RECOLHIMENTO.

O instituto da retenção de que trata o art. 31 da lei nº 8.212/91, na redação dada pela lei nº 9.711/98, configura-se como hipótese legal de substituição tributária, na qual a empresa contratante assume o papel do responsável tributário pela arrecadação e recolhimento antecipados do tributo, não lhe sendo lícito alegar omissão para se eximir do recolhimento, ficando diretamente responsável pela importância que deixou de receber ou que tenha arrecadado em desacordo com a lei.

RETENÇÃO. EXCLUSÃO DA BASE DE CÁLCULO. REQUISITOS.

Havendo previsão contratual de fornecimento de material ou de utilização de equipamento próprio ou de terceiros, exceto o manual, para a execução dos serviços contratados, tais valores poderão ser deduzidos da base de cálculo desde que sejam, cumulativamente, discriminados na nota fiscal, na fatura ou no recibo de prestação de serviços, e comprovados mediante a apresentação de documentos fiscais de aquisição do material ou contrato de locação de equipamento.

CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. FASE PREPARATÓRIA DO LANÇAMENTO. NATUREZA INQUISITIVA. CONTRADITÓRIO INEXISTENTE.

O procedimento administrativo do lançamento é inaugurado por uma fase preliminar, de natureza eminentemente inquisitiva, na qual a autoridade fiscal promove a coleta de dados e informações, examina documentos, procede à auditoria de registros contábeis e fiscais e verifica a ocorrência ou não de fato gerador de obrigação tributária aplicando-lhe a legislação tributária.

Dada à sua natureza inquisitorial, tal fase de investigação não se submete ao contraditório nem à ampla defesa, direitos reservados ao sujeito passivo somente após a ciência do lançamento, com o oferecimento de impugnação, quando então se instaura o contencioso fiscal.

MULTA DE MORA. NFLD. 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.

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

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

Recurso Voluntário Provido em Parte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros da 2ª TO/3ª CÂMARA/2ª SEJUL/CARF/MF/DF, por maioria de votos, em dar provimento parcial ao recurso, nos termos do relatório e voto que integram o presente julgado, reconhecendo a fluência do prazo decadencial nos termos do art. 173, inciso I do CTN. Vencido o Conselheiro Manoel Coelho Arruda Junior que entendeu aplicar-se o art. 150, parágrafo 4º do CTN para todo o período. Para o período não decadente não houve divergência.

Marco André Ramos Vieira - Presidente.

Arlindo da Costa e Silva - Relator.

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

Relatório

Período de apuração: 01/06/2001 a 30/09/2003

Data da lavratura da NFLD: 05/09/2007

Data da Ciência do NFLD: 05/09/2007

Trata-se de crédito tributário lançado em desfavor da empresa em epígrafe, consistente em contribuições previdenciárias destinadas ao custeio da Seguridade Social, decorrentes de substituição tributária, incidentes à alíquota de 11% sobre o valor bruto das notas fiscais/faturas referentes aos serviços que lhe foram prestados mediante cessão de mão de obra, conforme minudente narrativa no Relatório Fiscal a fls. 38/45.

Informa a Autoridade Lançadora que o crédito constituído originou-se da mão-de-obra contida nas notas fiscais ou faturas, emitidas sem o destaque e sem o recolhimento do percentual de 11% (onze por cento) previsto no artigo 31, §3º da Lei 8.212/91, na redação dada pela Lei nº 9.711/98.

Foram tomados como base de cálculo do lançamento os valores brutos das notas fiscais/faturas de cessão de mão-de-obra e empreitada, de acordo com o preceituado no artigo 151 da IN SRP nº 3/2005, tendo em vista a não apresentação dos documentos ou esclarecimentos necessários à análise dos serviços prestados.

Irresignado com o supracitado lançamento tributário, o sujeito passivo apresentou impugnação a fls. 212/235

A Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Curitiba/PR lavrou Decisão Administrativa a fls. 859/876, julgando procedente o lançamento fiscal, mantendo o crédito tributário em sua integralidade.

O Sujeito Passivo foi cientificado da decisão de 1ª Instância no dia 27/03/2008, conforme Aviso de Recebimento a fl. 878.

Inconformado com a decisão exarada pelo órgão administrativo julgador *a quo*, o ora Recorrente interpôs recurso voluntário, a fls. 880/903 respaldando sua inconformidade em argumentação desenvolvida nos seguintes elementos:

- Decadência quinquenal;
- Que foram lançados valores da multa e impostos levando em conta a metragem da obra e o CUB, sem analisar que a obra foi construída com baixo custo, situação em que a base de cálculo das contribuições não

poderia ser obtida através de fórmula padrão, sem analisar documentos apresentados;

- Que o Agente do Fisco, ao encontrar qualquer suposta irregularidade, antes de atuar, deve, necessariamente, intimar o contribuinte, por escrito, na pessoa de seu representante legal, para que preste, no prazo razoável, todos os esclarecimentos necessários, sob pena de nulidade do ato, em respeito ao princípio do contraditório;
- Que a responsabilidade do Recorrente pelo tributo que outra empresa deixou de pagar só pode ocorrer se ficar demonstrada a existência de conluio ou má fé, o que não ficou em nenhum momento comprovado, diante da completa ausência de provas. Aduz que o Fisco não pode, a pretexto de suposta irregularidade praticada por uma empresa fornecedora de serviços, transferir para o Recorrente a responsabilidade tributária;
- Que o Agente Fiscal autuou a empresa baseado em uma "suposição" de ausência de documentos e conluio que culminou com a escrituração de créditos ditos inexistentes, simplesmente porque o prestador de serviços se contradisse quando das obrigações contratuais, não seguiu os preços do CUB ou ainda não especificou a qualidade dos produtos utilizados;
- Que não há como prevalecer a aplicação do art. 31 de Lei nº 8212/91 aos contratos de obras e serviços de engenharia, que continuam disciplinados, no que se refere à contribuição social incidente sobre a folha de salários, exclusivamente pelo art. 30 da Lei nº 8212/91;
- Que a multa de mora tem caráter confiscatório;
- Que a fiscalização, na edificação da base de cálculo, deixou de considerar documentos conforme determina a legislação, bem como deixou de considerar os percentuais de aplicação conforme determina a nossa jurisprudência e determinações judiciais.

Ao fim, requer seja determinado o cancelamento da exigência fiscal, bem como a concessão de prazo para a juntada de documentos novos pela impossibilidade de fazê-lo neste ato.

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 27/03/2008. Havendo sido o recurso voluntário protocolado no dia 23/04/2008, há que se reconhecer a tempestividade do recurso interposto.

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

2. DAS PRELIMINARES

2.1. DA DECADÊNCIA

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

Súmula Vinculante nº 8 - “São inconstitucionais o parágrafo único do artigo 5º do Decreto-lei 1569/77 e os artigos 45 e 46 da Lei 8.212/91, que tratam de prescrição e decadência de crédito tributário”.

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

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

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

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

Código Tributário Nacional - CTN

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

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

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

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

A análise da subsunção do fato *in concreto* à norma de regência revela que, ao caso *sub examine*, opera-se a incidência das disposições inscritas no inciso I do transcrito art. 173 do CTN.

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

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

Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991

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

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

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

Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991

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

I - a empresa é obrigada a:

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

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

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

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

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

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

1. Trata-se de embargos de declaração opostos pela Fazenda Nacional objetivando afastar a decadência de créditos tributários referentes a fatos geradores ocorridos em dezembro de 1993.

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

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

Nessa condição, tendo sido o lançamento realizado em 05 de setembro de 2007, este alcançaria todos os fatos geradores ocorridos a partir da competência dezembro/2001, inclusive, excluído os fatos geradores relativos ao 13º salário desse mesmo ano.

No caso vertente, o prazo decadencial relativo à competência dezembro de 2001 tem seu *dies a quo* assentado no dia 1º de janeiro de 2003, o que implica dizer que a constituição do crédito tributário referente aos fatos geradores ocorridos nessa competência poderia ser objeto de lançamento até o dia 31 de dezembro de 2007, inclusive.

Pelo exposto, encontram-se atingidas pela fluência do prazo decadencial todas as obrigações tributárias relativas aos fatos geradores ocorridos nas competências anteriores a dezembro de 2001, exclusive, caducando, por conseguinte, o direito da Fazenda Pública de constituir o crédito tributário a elas correspondente.

Vencidas as preliminares, passamos ao exame do mérito.

3. DO MÉRITO

Cumpra, de plano, assentar que não serão objeto de apreciação por este Colegiado as matérias não expressamente contestadas pelo Recorrente, as quais se presumirão verdadeiras.

3.1. DA RETENÇÃO DE CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS

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 outro canto, a própria Constituição Federal, 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 conhecida nos palcos jurídicos como *substituição tributária* e, nessas apresentações, todos os movimentos que nas formas originárias seriam praticados pelo

contribuinte, passam então a ser desempenhados pelo novo personagem, que assume toda a responsabilidade pelo recolhimento do tributo associado.

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 correspondentes.

3.2. DA RETENÇÃO NA CONSTRUÇÃO CIVIL

O art. 31 da Lei nº 8.212/91, após a alteração trazida pela Lei nº 9.711/98 e pela Lei nº 11.488/07, 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)

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)

O §4º do Art. 31 da Lei 8.212/91, além de relacionar de forma não exaustiva diversas categorias de serviços historicamente prestados mediante cessão de mão de obra, 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.

Nesse contexto, o Regulamento da Previdência Social – RPS, aprovado pelo Decreto nº 3.048/99, 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) (grifos nossos)

§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:

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 empreitada de mão de obra.

§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)

Deflui do regramento positivado que os serviços prestados mediante cessão de mão de obra ou por empreitada de mão de obra na construção civil encontram-se sujeitos à retenção prevista no Art. 31 da Lei 8.212/91, valendo, neste momento, aclarar o conceito de cessão e de empreitada de mão de obra fixado na legislação previdenciária, *in verbis*:

INSTRUÇÃO NORMATIVA MPS/SRP Nº 3/2005

Art. 143. 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. 144. 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.

Na construção civil, o regime da retenção 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.

§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.

Assim, na contratação de obra de construção civil, se houver cessão de mão de obra, as empresas contratantes estarão sujeitas ao regime da retenção. Se não houver cessão de mão de obra, como é o caso da contratação mediante empreitada global, incidirá o instituto da solidariedade entre a construtora e a empresa contratante, pelas obrigações talhadas na Lei nº 8.212/91.

Por tal razão, não procede a alegação do Recorrente de que a norma inscrita no art. 31 de Lei nº 8212/91 não seria aplicável aos contratos de obras e serviços de engenharia, os quais continuariam disciplinados, no que se refere à contribuição social incidente sobre a folha de salários, exclusivamente pelo art. 30 da Lei nº 8212/91.

3.3. DA EXCLUSÃO DA BASE DE CÁLCULO DA RETENÇÃO

Com efeito, na contratação de serviços prestados mediante cessão de mão de obra, em que a empresa contratada se obriga a fornecer material ou dispor de equipamentos, é facultado ao prestador dos citados serviços a exclusão do valor referente aos materiais fornecidos e/ou aos equipamentos utilizados em sua execução, desde que tal fornecimento de materiais e/ou equipamentos esteja expressamente previsto no contrato firmado entre as partes e, cumulativamente, os valores do aludido fornecimento encontrem-se devidamente discriminados nas notas fiscais, faturas ou recibos, **e sejam devidamente comprovados**.

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)

(...)

*§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.***

A implementação simultânea dos requisitos supracitados constitui-se condição *sine qua non* para a exclusão dos respectivos valores da base de cálculo da retenção de que trata o art. 31 da Lei nº 8.212/91.

Tal compreensão caminha em harmonia com as disposições expressas no art. 158 da IN INSS/DC nº 100/2003, sob cuja égide ocorreram os fatos geradores sobre os quais nos debruçamos.

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

*Art. 158. Havendo previsão contratual de fornecimento de material ou de utilização de equipamento próprio ou de terceiros, **exceto o manual, para a execução dos serviços, esses***

valores serão deduzidos da base de cálculo desde que discriminados na nota fiscal, na fatura ou no recibo de prestação de serviços, conforme previsto no §7º do art. 219 do RPS. (grifos nossos)

§1º O valor do material fornecido ao contratante ou o de locação de equipamento de terceiros, utilizado na execução do serviço, não poderá ser superior ao valor de aquisição ou de locação para fins de apuração da base de cálculo da retenção.

§2º Revogado.

§3º Compete à contratada a comprovação dos valores de que trata o §1º deste artigo, mediante apresentação de documentos fiscais de aquisição do material ou contrato de locação de equipamento. (grifos nossos)

Por outro viés, a legislação previdenciária arrola uma miríade de serviços que não se encontram sujeitos ao regime de retenção ora em debate, tais como os serviços de administração, fiscalização, supervisão ou gerenciamento de obras, serviços de assessoria e consultoria técnicas, serviços de controle de qualidade de materiais, locação de máquinas e equipamentos ou de outros utensílios sem fornecimento de mão de obra, fundações especiais, dentre outros tantos.

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

Art. 179. Não se sujeita à retenção, a prestação de serviços de:

I - administração, fiscalização, supervisão ou gerenciamento de obras;

II - assessoria ou consultoria técnicas;

III - controle de qualidade de materiais;

IV - fornecimento de concreto usinado, de massa asfáltica ou de argamassa usinada ou preparada;

V - jateamento ou hidrojetamento;

VI - perfuração de poço artesiano;

VII - elaboração de projeto da construção civil vinculado a uma Anotação de Responsabilidade Técnica (ART);

VIII - ensaios geotécnicos de campo ou de laboratório (sondagens de solo, provas de carga, ensaios de resistência, amostragens, testes em laboratório de solos ou outros serviços afins);

IX - serviços de topografia;

X - instalação de antenas, de ar condicionado, de refrigeração, de ventilação, de aquecimento, de calefação ou de exaustão;

XI - locação de caçamba;

XII - locação de máquinas, de ferramentas, de equipamentos ou de outros utensílios sem fornecimento de mão-de-obra;

XIII - venda com instalação de estrutura metálica, de equipamento ou de material, com emissão apenas da nota fiscal de venda mercantil;

XIV - fundações especiais.

Parágrafo único. Quando na prestação dos serviços relacionados no inciso XIII do caput, houver emissão de nota fiscal, fatura ou recibo de prestação de serviços relativa à mão-de-obra utilizada na instalação do material ou do equipamento

vendido, os valores desses serviços integrarão a base de cálculo da retenção.

No caso *sub examine*, mediante termos próprios a fls. 31/34, a empresa foi intimada a apresentar contratos de prestação de serviços, assim como uma série de documentos que comprovassem a locação de equipamentos, o fornecimento de materiais e a sua devida previsão contratual, bem como a real prestação de serviços de assessoria e de controle de qualidade de materiais.

Por outro lado, mas ária de outra ópera, informa a Autoridade Lançadora que muitas das notas fiscais emitidas pelas prestadoras de serviço consignavam referência expressa a serviços de assessoria ou consultoria técnicas, de controle de qualidade de materiais, locação de máquinas, de ferramentas, e execução de fundações especiais, atividades essas excluídas do regime de retenção.

Ocorre que, pela análise dos contratos apresentados, a fiscalização logrou apurar que tais contratos foram celebrados para prestação de outros serviços que não aqueles. Verificou ainda não haver provas de que tais prestadoras possuíam condições técnicas para a execução dos serviços consignados nas notas fiscais.

Diante desse cenário, foi a empresa intimada a apresentar planilhas de medição referentes aos serviços descritos nas notas fiscais; laudos técnicos relativos a todas as notas de controle de qualidade de materiais e respectivas Anotações de Responsabilidade Técnica – ART; relatórios de consultoria e respectivas ART, projeto de fundação da obra ginásio de esportes, etc.

Ora, com efeito, se houvessem sido prestados serviços de assessoria e consultoria técnicas, deveria haver algum contrato, laudos ou relatórios de tal consultoria/assessoria. Não causa perplexidade imaginar que, se realmente foram efetuados exames de controle de qualidade de materiais, deve existir um contrato e, certamente, um laudo ou relatório de avaliação registrando o resultado dos exames realizados. Na mesma prumada, se de fato houve locação de máquinas e equipamentos, não seria providência esdrúxula que as obrigações da locadora e locatária estivessem consignadas em cláusulas contratuais. Se contratados serviços de fundações especiais, não seria demasia exigir que a execução se desse de acordo com algum projeto de engenharia, e assim por diante.

Os documentos solicitados serviriam ao fim de demonstrar que os serviços acima elencados foram efetivamente contratados nas condições referidas nas notas fiscais e nessas circunstâncias, figurariam excluídos do regime da retenção ora em voga. Os documentos exigidos, todavia, não foram devidamente apresentados.

Compulsando o conjunto de provas coligido pelo Recorrente verificamos que os assim denominados “*Relatórios de Consultoria*” nada mais registram do que informações vagas e primárias acerca do suposto objeto da consultoria e da data de sua realização, não contendo qualquer informação técnica a respeito do assunto a que fora contratada ou do seu escopo. Tampouco houve-se por juntada qualquer ART relativa a de execução desses alegados serviços.

Da mesma maneira, os assim denominados “*laudos técnicos*” a fls. 760/800, relativos aos serviços de controle de qualidade de materiais nada mais informam do que as especificações padrão de materiais, como comprimento da vara de vergalhão, quantidade recebida, etc., informações essas que, de regra, são coletadas pelo apontador da obra. Parece hilário, mas há até “*Controle de colocação de tijolos, com verificação de alinhamento, prumo e junta*”.

Também os aludidos *laudos técnicos*, não se encontram cortejados por qualquer informação técnica ou resultado de análise, nada. Inexistem, igualmente, as necessárias anotações de responsabilidade técnica.

Como anteriormente, não foi juntada nenhuma ART dos serviços supostamente realizados. Também como anteriormente, os documentos não estão autenticados ou comparados com os seus originais.

Tais elementos em nada contribuem para comprovar a efetiva realização dos serviços descritos nas notas fiscais, devendo prevalecer o procedimento levado a efeito pela autoridade fiscal.

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

Nada obstante, malgrado tenha sido devidamente intimada para tanto, a Recorrente deixou de apresentar um volume considerável de documentos não logrando assim adimplir a obrigação de comprovação material exigida pela legislação tributária para a lapidação da base de cálculo da retenção.

Nessas circunstâncias, as omissões perpetradas pelo Recorrente, da estatura das que foram verificadas pela Autoridade Fiscal, frustraram os objetivos da lei, prejudicando a atuação ágil e eficiente dos agentes do fisco, que se viram impelidos a despender uma energia investigatória suplementar na apuração dos fatos geradores em realce.

Tivesse a empresa cumprido, com o devido rigor, as obrigações acessórias impostas pela legislação, as exclusões da base de cálculo da retenção teriam sido imediatamente apuradas pela análise dos contratos e dos documentos comprobatórios do fornecimento de materiais e de locação de equipamentos, ferramentas ou máquinas. Mas assim não ocorreu. A não observância das formalidades exigidas pela legislação tributária quebrou o mecanismo idealizado pelo legislador ordinário para a apuração ágil e precisa dos fatos geradores de contribuições previdenciárias, obrigando os agentes fiscais a investigar uma miríade de outros documentos e títulos diversos e genéricos da contabilidade, para a captação dos fatos jurídicos tributários de sua competência, no cumprimento efetivo do seu dever de ofício.

Mostrou-se, pois, deficiente a documentação fornecida pelo Recorrente.

Diante desse quadro, a apresentação deficiente de qualquer documento ou informação autoriza os agentes fiscais a inscrever de ofício importância reputada como devida, transferindo-se para a empresa, cabendo à empresa o ônus da prova em contrário, a teor do permissivo legal encartado no parágrafo 3º do art. 33 da Lei nº 8.212/91.

Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991

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

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

(...)

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

(...)

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

Assim, outra alternativa não se abriu à fiscalização que não a de lançar como montante de incidência da retenção em foco o valor bruto constante nas notas fiscais/faturas de serviços, nos termos do *caput* do art. 31 da Lei nº 8.212/91, na redação dada pela Lei nº 9.711/98, com arrimo legal no permissivo encartado no § 3º do art. 33 da Lei nº 8.212/91.

Cumpre neste comenos destacar que a vinculação da exclusão das parcelas referentes ao fornecimento de equipamentos e materiais da base de cálculo da retenção à sua devida comprovação foi inserida no ordenamento jurídico através do §7º, *in fine*, do art. 219 do Regulamento da Previdência Social, aprovado pelo Dec. nº 3.048/99, sendo suas disposições de observância obrigatória pelos membros das turmas do CARF, em atenção às prescrições adotadas no art. 62 do regimento interno deste colegiado, nos termos da Portaria MF nº 256/2009.

Portaria MF nº 256, de 22 de junho de 2009

Art. 62. Fica vedado aos membros das turmas de julgamento do CARF afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade.

Parágrafo único. O disposto no caput não se aplica aos casos de tratado, acordo internacional, lei ou ato normativo:

I - que já tenha sido declarado inconstitucional por decisão plenária definitiva do Supremo Tribunal Federal; ou

II - que fundamente crédito tributário objeto de:

a) dispensa legal de constituição ou de ato declaratório do Procurador-Geral da Fazenda Nacional, na forma dos arts. 18 e 19 da Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002;

b) súmula da Advocacia-Geral da União, na forma do art. 43 da Lei Complementar nº 73, de 1993; ou

c) parecer do Advogado-Geral da União aprovado pelo Presidente da República, na forma do art. 40 da Lei Complementar nº 73, de 1993.

As constatações acima descritas demonstram a improcedência das alegações da empresa ao afirmar que a fiscalização teria se “baseado em uma suposição de ausência de documentos”. Com efeito, revelou-se falho o fornecimento da documentação exigida pela fiscalização. Portando os documentos fiscais descrição de serviços diferentes daqueles prescritos nos respectivos contratos, constitui-se obrigação acessória da empresa a prestação eficiente de esclarecimentos e a apresentação de documentação que lhes fornecesse esteio material arrimado em provas documentais, no exercício do seu ônus de comprovar a exatidão dos serviços prestados.

Revela-se totalmente esdrúxula a alegação da empresa de que “não seria necessária apresentação de nenhum relatório de controle de qualidade de materiais ou relatórios que especificassem os valores dos serviços contratados”. Quem possui competência e discricionariedade para decidir e especificar quais documentos se fazem necessários para demonstrar a efetiva ocorrência ou não de um fato gerador ou afastar a incidência de tributo é o auditor fiscal e não o sujeito passivo. Este tem o dever acessório de prestar ao Fisco todas as informações cadastrais, financeiras e contábeis de interesse do órgão fazendário, na forma por este estabelecida, bem como os esclarecimentos necessários à fiscalização, a teor do inciso III do art. 32 da Lei nº 8.212/91.

Se nos antolha igualmente desarrazoado o argumento defendido pelo Recorrente de que a responsabilidade pelo tributo que outra empresa deixou de pagar só pode ocorrer se ficar demonstrada a existência de conluio ou má fé, ou a de que o Fisco não poderia, a pretexto de suposta irregularidade praticada por uma empresa fornecedora de serviços, transferir para o Recorrente a responsabilidade tributária.

A legislação tributária é de ofuscante clareza ao estatuir que somente podem ser excluídos da base de cálculo da retenção os valores de materiais e de locação de equipamentos e máquinas consignados nas notas fiscais e previstos no contrato e, cumulativamente, desde que devidamente comprovados. Falhando a empresa na comprovação suso referida, prevalece como montante tributável o valor bruto constante nas notas fiscais/faturas de prestação de serviços.

Por outra via, não guardando coerência as informações acerca da natureza dos serviços prestados constantes nos contratos e nas notas fiscais, pecando a empresa no fornecimento de documentos e esclarecimentos aptos a dirimir a controvérsia, tem a fiscalização, como dever funcional, que inscrever de ofício importância que reputar como devida, cabendo à empresa o ônus da prova em contrário. E nesse mister, malogrou a empresa.

3.4. DO PROCEDIMENTO DE FISCALIZAÇÃO

Pondera o Recorrente que o Agente do Fisco, ao encontrar qualquer suposta irregularidade, antes de autuar, deveria, necessariamente, intimar o contribuinte, por escrito, na pessoa de seu representante legal, para que prestasse, no prazo razoável, todos os esclarecimentos necessários, sob pena de nulidade do ato, em respeito ao princípio do contraditório.

Razão não lhe assiste.

Em primeiro plano, conforme assentado nos termos de intimação, a empresa foi instada a apresentar documentos e a prestar esclarecimentos. Mas o atendimento à exigência fiscal foi deficiente, conforme demonstrado.

Por outro plano, mostra-se auspicioso destacar que o lançamento tributário se configura legalmente como um procedimento administrativo, privativo da autoridade fiscal competente, com o objetivo de apurar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

O procedimento administrativo delineado no parágrafo precedente é inaugurado, em regra, por uma fase preliminar, de natureza eminentemente inquisitiva, na qual a autoridade fiscal promove a coleta de dados e informações, examina documentos, procede à auditoria de registros contábeis e fiscais e verifica a ocorrência ou não de fato gerador de obrigação tributária aplicando-lhe a legislação tributária.

Durante a fase oficiosa, os atos *ex officio* praticados pelo agente fiscal bem como os procedimentos que antecedem o ato de lançamento são unilaterais da fiscalização, sendo juridicamente inexigível a presença do contraditório na fase de formalização do lançamento.

A fase oficiosa ou não contenciosa encerra-se com a ciência do contribuinte do lançamento tributário levado a cabo, podendo ele, aquiescendo, nada alegar, vindo a pagar ou a parcelar o que lhe é exigido, ou, numa atitude diametralmente oposta, discordando da exigência, impugnar o lançamento, exercendo assim o seu direito ao contraditório e à ampla defesa, inaugurando, assim, a fase litigiosa do Processo Administrativo Fiscal, a teor do art. 14 do Decreto nº 70.235/72.

Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972

Art. 14. A impugnação da exigência instaura a fase litigiosa do procedimento.

Nessa perspectiva, tanto as provas coletadas diretamente pela fiscalização quanto àquelas obtidas por intermédio dos trabalhos complementares de investigação não se submetem ao contraditório e à ampla defesa nessa fase inquisitorial, mas, sim, posteriormente, com a impugnação ao lançamento pelo sujeito passivo, quando então se instaura o contencioso fiscal.

Ao contrário do que entende o Recorrente, em virtude de sua natureza inquisitiva, a ausência do contraditório na fase preparatória do lançamento não o nulifica. Anote-se que o auditor fiscal possui a prerrogativa, mas não a obrigação, de exigir do sujeito passivo a prestação de esclarecimentos e informações de interesse da fiscalização. O contribuinte, sim, encontra-se jungido pelo dever jurídico de prestar à autoridade fiscal todas as informações cadastrais, financeiras e contábeis de seu interesse, na forma por ela estabelecida, bem como os esclarecimentos necessários à fiscalização, conforme assim preceitua o inciso III do art. 32 da Lei nº 8.212/91.

3.5. DA APLICAÇÃO DE MULTA COM EFEITO DE CONFISCO

Pondera o Recorrente que a multa de mora aplicada tem caráter confiscatório, o que não seria 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 personalidade 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, estatuindo *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 sindicância 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.

Cumpra ainda salientar, por relevante, ser vedado aos membros das turmas de julgamento deste Conselho Administrativo de Recursos Fiscais afastar a aplicação ou deixar de observar o conteúdo encartado em leis e decretos sob o fundamento de incompatibilidade com a Constituição Federal, conforme determinado pelo art. 62 Regimento Interno do CARF, aprovado pela PORTARIA Nº 256, de 22 de junho de 2009, do Ministério da Fazenda.

PORTARIA Nº 256, de 22 de junho de 2009

Art. 62. Fica vedado aos membros afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade.

Parágrafo único. O disposto no caput não se aplica aos casos de tratado, acordo internacional, lei ou ato normativo:

I - que já tenha sido declarado inconstitucional por decisão plenária definitiva do Supremo Tribunal Federal; ou

II - que fundamente crédito tributário objeto de:

a) dispensa legal de constituição ou de ato declaratório do Procurador-Geral da Fazenda Nacional, na forma dos arts. 18 e 19 da Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002;

b) súmula da Advocacia-Geral da União, na forma do art. 43 da Lei Complementar nº 73, de 1993; ou

c) parecer do Advogado-Geral da União aprovado pelo Presidente da República, na forma do art. 40 da Lei Complementar nº 73, de 1993.

Por outro viés, mas vinho de outra pipa, 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 Autuante, 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.

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.

3.6. DA PRODUÇÃO DE PROVAS

Por derradeiro, requer o contribuinte a concessão de prazo para a juntada de documentos novos pela impossibilidade de fazê-lo neste ato.

A rogativa acima esposada não reúne condições de prosperar.

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

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

Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972

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

Art. 16. A impugnação mencionará:

I - a autoridade julgadora a quem é dirigida;

II - a qualificação do impugnante;

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

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

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

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

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

§3º Quando o impugnante alegar direito municipal, estadual ou estrangeiro, provar-lhe-á o teor e a vigência, se assim o determinar o julgador. (Incluído pela Lei nº 8.748, de 1993)

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

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

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

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

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

§6º Caso já tenha sido proferida a decisão, os documentos apresentados permanecerão nos autos para, se for interposto recurso, serem apreciados pela autoridade julgadora de segunda instância. (Incluído pela Lei nº 9.532, de 1997)

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

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

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

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

Nesse contexto, não logrando o Recorrente comprovar efetivamente a ocorrência de qualquer das hipóteses autorizadoras previstas no aludido §5º do art. 16 do citado Decreto nº 70.235/72, a autorização de juntada de novas provas ou a apreciação de documentos juntados em fase posterior à impugnação representaria, por parte deste Colegiado, negativa de vigência à Legislação tributária, providência que somente poderia emergir do Poder Judiciário.

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

4. CONCLUSÃO:

Pelos motivos expendidos, CONHEÇO do Recurso Voluntário para, no mérito, DAR-LHE PROVIMENTO PARCIAL, devendo ser excluídas do lançamento todas as obrigações tributárias relativas aos fatos geradores ocorridos nas competências anteriores a dezembro/2001, exclusive.

É como voto.

Arlindo da Costa e Silva