



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 14479.000917/2007-87
Recurso Voluntário
Acórdão nº **2401-010.135 – 2ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**
Sessão de 03 de dezembro de 2021
Recorrente DROGARIA SÃO PAULO S/A
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/04/1995 a 30/11/1998

DECADÊNCIA. MATÉRIA DE ORDEM PÚBLICA. RECONHECIMENTO DE OFÍCIO.

Por ser matéria de ordem pública, a decadência da exigência tributária não se sujeita à preclusão, podendo ser apreciada até mesmo de ofício, a qualquer tempo e em qualquer grau de jurisdição.

PRAZO DECADENCIAL. SÚMULA VINCULANTE DO STF. APLICAÇÃO DO CTN.

Prescreve a Súmula Vinculante nº 8, do STF, que são inconstitucionais os artigos 45 e 46, da Lei 8.212/91, que tratam de prescrição e decadência, motivo pelo qual o prazo de decadência a ser aplicado às contribuições previdenciárias e às destinadas aos terceiros deve estar de conformidade com o disposto no CTN. Com o entendimento do Parecer PGFN/CAT nº 1.617/2008, aprovado pelo Sr. Ministro de Estado da Fazenda em 18/08/2008, na contagem do prazo decadencial para constituição do crédito das contribuições devidas à Seguridade Social utiliza-se o seguinte critério: (i) a inexistência de pagamento justifica a utilização da regra geral do art. 173 do CTN, e, (ii) O pagamento antecipado da contribuição, ainda que parcial, suscita a aplicação da regra prevista no §4º do art. 150 do CTN.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, dar provimento ao recurso voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Miriam Denise Xavier - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Matheus Soares Leite - Relator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Jose Luis Hentsch Benjamin Pinheiro, Andrea Viana Arrais Egypto, Rodrigo Lopes Araujo, Rayd Santana Ferreira,

Gustavo Faber de Azevedo, Matheus Soares Leite, Thiago Duca Amoni (suplente convocado), Miriam Denise Xavier (Presidente).

Relatório

A bem da celeridade, peço licença para aproveitar boa parte do relatório já elaborado em ocasião anterior e que bem elucida a controvérsia posta, para, ao final, complementá-lo (e-fls. 224 e ss).

Pois bem. Trata-se de crédito tributário lançado pela Auditoria Fiscal Previdenciária contra a empresa acima identificada, conforme Relatório Fiscal (fls. 119/143), tendo como fundamento o instituto da responsabilidade solidária decorrente da prestação de serviço com cessão de mão-de-obra, pela empresa MONTAFARMA EMPRESA DE INSTALAÇÕES LTDA, CNPJ 43.906.346/0001-66.

A notificada, tomadora dos serviços, não comprovou o cumprimento das obrigações previdenciárias pela prestadora contratada, conforme estabelecido pela legislação, ensejando o lançamento do crédito referente às contribuições sociais patronais (art. 22, I e II da Lei 8.212/91) e às contribuições dos segurados (art. 20 da Lei 8.212/91), incidente sobre bases de cálculo arbitradas a partir das notas fiscais de serviços, conforme item 11 da Ordem de Serviço INSS/DARF n.º 176/97. O montante do crédito é de R\$ 230.663,19, consolidado em 14/12/2004.

O notificado impugnou tempestivamente o lançamento, às fls. 148/171, anexando os documentos de fls. 172/216. A contratada foi notificada por edital (fl 219), mas não apresentou a defesa.

A empresa contratante alegou, em síntese, que:

- (a) As bases de cálculo deveriam corresponder aos salários, à folha de pagamento, nunca a um percentual aleatório sobre o valor contratual cobrado pela prestadora, pois tal cobrança é ilegal, conforme jurisprudência que transcreve.
- (b) Os critérios de apuração das bases de cálculo, não teriam amparo na lei, somente em ordem de serviço, acrescentando que não teria sido observado o Manual de Procedimentos de Arrecadação e Fiscalização do INSS, pois não teriam sido considerados os parâmetros necessários, bem como as RAIS, GFIP e GRE do período.
- (c) Entende que o arbitramento deve ser um procedimento racional, lógico e motivado, e que o arbitramento das contribuições mediante definição de valores com base em ordens de serviço do INSS seria de constitucionalidade duvidosa. Configurado o cerceamento do direito de defesa garantido pelo art. 50 LV da CF/88, a NFLD deve ser anulada desde seu início.
- (d) Quanto à solidariedade, alega que esta não existiria por força do subitem 21.4 da OS INSS/DARF 51/92 segundo o qual inexistiria responsabilidade solidária em relação aos fornecedores de material com colocação e do ANEXO I, da OS INSS/DARF 165/97, que dispensa a instalação de estruturas metálicas da apresentação de guias específicas para elisão da solidariedade.
- (e) O art. 31, da Lei 8.212/91, com a alteração da Lei 9.032/95, pretendia fazer do tomador o garantidor do pagamento das contribuições e a solidariedade entre as contratantes seria para fins de recolhimento de contribuições previdenciárias.
- (f) Os parágrafos, 30 e 40 do art. 31, permitiam exigência das cópias de documentos, mas não impunham a sua guarda, não havendo previsão legal para a solidariedade em relação às obrigações acessórias ou para a obrigação de manter documentação comprobatória das contribuições previdenciárias.

- (g) A responsabilidade solidária seria subsidiária e aplicável somente quando do descumprimento da obrigação principal. Caberia o seu exercício somente quando constatado que o devedor, titular da obrigação de recolher o tributo, efetivamente deixasse de cumprir dita obrigação, devendo-se, portanto, acionar primeiro o prestador.
- (h) Argumenta, ainda, que a solidariedade do art. 31 representa um abuso, pois não disponibilizou ao obrigado por solidariedade, os meios de descargo. A possibilidade de reter importâncias a ele devidas não se prestava a este fim, pois a obrigação principal do efetivo contribuinte tem como fato gerador a remuneração de seus empregados e não guarda relação direta com a prestação de serviço.
- (i) Alega que a imposição de exigir da contratada, cópias de comprovantes de sua regularidade, foi abonda pela nova redação do art. 31, conferida pela Lei 9.711/98, o que confirmaria sua tese. Ressalva, por outro lado, que o art. 23 da Lei 9.711/98, por sua vez, foi julgado inconstitucional pelos TRF da 3ª e da 4ª Região, com o argumento de que teria instituído uma nova contribuição, o que está reservado à lei complementar.
- (j) A notificação foi lavrada sem apuração real de débitos, apenas considerando que a defendente não apresentara documentos comprobatórios. No entanto, segundo o art. 125, I do CTN, o pagamento por um dos obrigados aproveita aos demais e a regularidade do efetivo contribuinte perante a Previdência Social deveria ser verificada antes do lançamento no responsável solidário.

Em seguida, sobreveio julgamento proferido pelo Instituto Nacional do Seguro Social, por meio da **Decisão-Notificação** de e-fls. 224 e ss, cujo dispositivo considerou o **lançamento procedente**, com a manutenção do crédito tributário. É ver a ementa do julgado:

CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. CESSÃO DE MÃO-DE-OBRA

A empresa tomadora de serviços mediante cessão de mão-de-obra responde solidariamente com a contratada, pelo cumprimento das obrigações decorrentes da Lei n.º 8.212/91, obrigações estas apuradas pela fiscalização conforme facultado pelo parágrafo 3º do art. 33 da Lei 8.212/91. (art. 31, da Lei 8.212/91) não se aplicando, em qualquer hipótese, o benefício de ordem. (art. 31; art. 33, § 3º, da Lei 8.212/91 e alterações posteriores até a Lei 9.528/97; art. 46 do ROCSS aprovado pelo Decreto 356/92 alterado pelo Decreto 612/92; art. 42 do ROCSS aprovado pelo Decreto 2.173/97; art. 124 do CTN)

LANÇAMENTO PROCEDENTE

A empresa contratante, por sua vez, inconformada com a decisão prolatada e procurando demonstrar a improcedência do lançamento, interpôs Recurso Voluntário (e-fls. 235 e ss), repisando os argumentos apresentados em sua impugnação.

A empresa prestadora, por sua vez, foi notificada da decisão e não se manifestou.

Em seguida, houve a apresentação de contrarrazões de e-fls. 270 e ss.

Posteriormente, a 4ª CaJ do CRPS, por meio da Decisão de e-fls. 308 e ss, decidiu converter o julgamento em diligência, com base no parágrafo único do art. 37, do Regimento Interno do Conselho de Recursos da Previdência Social, aprovado pela Portaria n.º 88, de 22 de janeiro de 2004, para manifestação da autoridade previdenciária, nos seguintes termos:

[...] Presentes os pressupostos de admissibilidade sendo tempestivo e efetuado o depósito recursal, conhecimento do recurso e passo a examinar as alegações recursais.

Não obstante as razões de fato e de direito ofertadas pela contribuinte em seu recurso, bem como às contra-razões da Secretaria da Receita Previdenciária em defesa da manutenção da exigência, há nos autos questão preliminar, que deve ser esclarecida antes mesmo de contemplar os demais aspectos formais e materiais do lançamento, devendo ser o julgamento convertido em diligência, pelos motivos a seguir expostos.

Consoante se infere da análise dos autos a recorrente procurou comprovar a insubsistência do feito, carreando aos autos documentação objetivando desconstituir a exigência fiscal guerreada, não tendo obtido êxito no julgamento de primeira instância, conforme decisão recorrida.

Em seu recurso voluntário, a notificada praticamente reproduz a razões insertas em sua impugnação, pugnando pela decretação da improcedência do lançamento.

Posteriormente, em forma de aditamento, a recorrente, reitera seus pedidos, porém, trazendo à colação guias de recolhimento, e bem assim declaração da empresa prestadora de serviços, com o fito de comprovar sua regularidade fiscal.

No entanto, a autoridade previdenciária tomou conhecimento simplesmente das razões recursais da notificada. Quanto aos documentos trazidos à colação posteriormente ao recurso voluntário, somente foram acostados aos autos junto com os documentos anexos, sem a devida manifestação do INSS a seu respeito.

Ocorre, que de acordo com o artigo 90, § 1º, da Portaria n.º 520, bem como artigo 37 do Regimento Interno do Conselho de Recursos da Previdência Social, as razões e documentos devem ser apresentados na impugnação sob pena de preclusão, a não ser nas hipóteses permitidas nestes dispositivos legais, senão vejamos:

"Art. 9º. 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) destina-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos."

"Art. 37. Em se tratando de processos fiscais, a prova documental será apresentada na impugnação, precluindo o direito de o contribuinte fazê-lo em grau recursal, exceto se:

I - ficar demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior;

II - referir-se a fato ou direito superveniente;

III - destinar-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos;

Parágrafo único. A juntada de documentos após a apresentação do recurso, bem como a solicitação de diligências, observadas as condições deste artigo e enquanto o processo estiver com o relator, serão feitas mediante requerimento ao presidente da Câmara, hipótese em que será dada vista à parte contrária para que se manifeste."

Dessa forma, ainda que a recorrente não tenha procurado justificar a juntada intempestiva dos referidos documentos, mister se faz seu exame, porquanto poderão ser capazes de elidir a responsabilidade solidária da notificada, total ou parcialmente, em relação ao recolhimento das contribuições previdenciárias ora lançadas na medida em que restar provado o efetivo pagamento dos tributos ora exigidos pela contribuinte principal.

Por todo o exposto, em observância ao parágrafo único, do artigo 37, do Regimento Interno do CRPS, bem como ao Princípio da verdade material, VOTO NO SENTIDO DE CONVERTER O JULGAMENTO EM DILIGÊNCIA, para que a ilustre autoridade previdenciária se manifeste a respeito da documentação acostada aos autos pela recorrente posteriormente à interposição do seu recurso voluntário.

Em cumprimento à referida decisão, nos termos do artigo 57 do mesmo Regimento Interno do CRPS, o processo foi encaminhado ao Serviço de Fiscalização para manifestação conclusiva da Auditora-Fiscal notificante, a qual emitiu a Informação Fiscal de e-

fls. 315 e ss, concluindo que: "Todas as GRPS apresentadas (fls. 273 a 287) são genéricas, em nome da empresa contratada, no seu endereço e CNPJ, não podendo, portanto, elidir a responsabilidade solidária da empresa contratante". É de se ver:

[...] 1 — Preliminarmente, de acordo com o Regimento Interno do Conselho de Recursos da Previdência Social - CRPS, aprovado pela Portaria n.º 88, de 22 de janeiro de 2004, as razões e documentos devem ser apresentados na impugnação sob pena de preclusão, a não ser nas hipóteses permitidas neste dispositivo legal, senão vejamos:

"Art. 37. Em se tratando de processos fiscais, a prova documental será apresentada na impugnação, precluindo o direito de o contribuinte fazê-lo em grau recursal, exceto se:

I - ficar demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior;

II - referir-se a fato ou direito superveniente;

III — destinar-se a contrapor fatos ou razões trazidas aos autos;

Parágrafo único. A juntada de documentos após a apresentação do recurso, bem como a solicitação de diligências, observadas as condições deste artigo e enquanto o processo estiver com o relator, serão feitas mediante requerimento ao presidente da Câmara, hipótese em que será dada vista à parte contrária para que se manifeste.

(...)

Art. 54.

§ 5º Constituem razões de não conhecimento do recurso:

V — a preclusão processual:" (grifos nossos)

2 — Não tendo ficado demonstrada a impossibilidade de apresentação da documentação, juntada aos autos junto ao Conselho de Recursos da Previdência Social, por motivo de força maior; não se referindo tais documentos a fato ou direito superveniente e não se destinando a contrapor fatos ou razões trazidos aos autos, mas sim ao próprio levantamento original, tem-se que, em razão dos motivos expostos, já havia precluído o direito do contribuinte de apresentar quaisquer novos documentos.

3 — Apesar do tratado nos itens anteriores, a documentação apresentada em grau recursal junto ao CRPS foi devidamente analisada.

4 - O presente levantamento foi lavrado em razão da empresa não ter apresentado durante a Auditoria Previdenciária os documentos que elidiriam sua responsabilidade solidária ou tê-los apresentado de forma deficiente. Ademais, não trouxe a recorrente aos autos, em sede de defesa ou recurso, qualquer fato ou documento que importe na revisão de ofício do lançamento, o qual poderá ser mantido por seus próprios fundamentos.

5 - O lançamento em tela tem seu fundamento respaldado no art. 31, da Lei n.º 8.212, de 24 de julho de 1991, na redação vigente à época da ocorrência de seus fatos geradores. Foram adotados, objetivando aferição efetuada de acordo com o § 3º, do art. 33, do mesmo diploma legal, os legítimos critérios de apuração estipulados em Ordem de Serviço, em decorrência da empresa não ter apresentado durante a auditoria, nem em sede de defesa ou recurso, os documentos que elidiriam sua responsabilidade solidária.

6 — Ressaltamos que a legislação tributária inclui, dentre outros, os atos normativos, conforme disposto pelo art. 96, c/c art. 100, I, do Código Tributário Nacional (CTN), Lei n.º 5.172, de 25 de outubro de 1966. Destarte, a lei e suas normas complementares, como, por exemplo, os atos normativos, vinculam a administração enquanto não revogadas ou declaradas inconstitucionais, sendo de observância obrigatória.

7 — Inicialmente, não se sustentam as alegações com fundamento nas Ordens de Serviço INSS/DAF n.ºs 51/92 e 165/97, uma vez que o lançamento em questão trata de

solidariedade na contratação de serviços com cessão de mão-de-obra e não de solidariedade na contratação de serviço ou obra de construção civil, como alega a recorrente, sendo que a solidariedade ora examinada foi normatizada por intermédio da Ordem de Serviço INSS/DAF n.º 83/93 e, posteriormente, da Ordem de Serviço INSS/DAF n.º 176/97.

8 — Igualmente não pode proliferar a tese de que os serviços seriam de construção civil, uma vez que desprovida de provas. O Relatório Fiscal (fls. 121) nos traz os dados de que, no exame dos registros contábeis, verificou-se que a Drogaria São Paulo S.A contratou serviços de manutenção junto à Montafarma Empresa de Instalações Ltda. É possível verificar ainda que nas cópias das Notas Fiscais de Serviço juntadas pela recorrente (fls. 195 a 204) não consta discriminação de fornecimento de qualquer material, concluindo-se, portanto, tratar-se, de fato, de prestação de serviço com cessão de mão-de-obra e não de fornecimento de material com colocação, como alega a notificada. Corrobora aqui o fato de serem as Notas Fiscais de serviço e não de vendas e nestas aparecerem descritos somente serviços de montagem, conserto e manutenção de prateleiras, balcões e gôndolas; revisão de forros; revestimento de paredes; serviço de forração; manutenção de parte elétrica e forros.

9 - De igual forma, a alegação de que o serviço enquadrar-se-ia como montagem de estruturas metálicas carece de provas. A própria recorrente, às fls. 237, assume ser tomadora de serviços de terceiro, por meio da contratação da empresa em tela, para prestação de serviços de montagem, conserto e manutenção de prateleiras e gôndolas em suas filiais, a despeito de carta juntada, após a impugnação, às fls. 272, na qual a empresa contratada declara prestar serviços de fabricação e venda de mobiliários para estabelecimentos comerciais, utilizando-se de mão-de-obra própria do seu quadro de funcionários.

10 — É sabido ser condição sine qua non para a elisão da solidariedade, a apresentação dos documentos citados no art. 31, da Lei n.º 8.212, de 24 de julho de 1991. Sem que tal comprovação documental fosse realizada, foram arbitradas, durante Auditoria Previdenciária, as bases de cálculo, por aferição indireta, mediante critérios estabelecidos no ato normativo aplicável, com base nas Notas Fiscais de Serviço, permitindo o lançamento de importância reputada devida, cabendo à empresa o ônus da prova em contrário, de acordo com o art. 33, §3º, da Lei 11º 8.212, de 24 de julho de 1991.

11 - Uma vez que na impugnação, novamente, tal documentação não foi apresentada, mas apenas cópias de Notas Fiscais já devidamente examinadas durante a auditoria, deverá a notificada, portanto, arcar com o ônus dessa omissão, responsabilizando-se pelo débito apurado.

12 - O instituto da responsabilidade solidária confere ao poder público a possibilidade de efetuar o lançamento no responsável que sofre a sujeição passiva, na forma do art. 121, II, do CTN, sem o benefício de ordem, nos termos do art. 124 do mesmo CTN. Logo, admitir que a empresa tomadora só poderia ser responsabilizada por débito da empresa contratada após devidamente constituído e lançado contra esta, equivaleria a conceder o benefício de ordem, vedado igualmente pelo caput do art. 31, da Lei n.º 8.212, de 24 de julho de 1991, com redação dada pela Medida Provisória n.º 1523-9 e reedições, até 23 de outubro de 1997, e da Medida Provisória n.º 1596-14, de 10 de novembro de 1997, convertida na Lei n.º 9.528, de 10 de dezembro de 1997.

13 - No período do lançamento, os §§ 3º e 4º do art. 31, da Lei n.º 8.212, de 24 de julho de 1991, acrescentados pela Lei n.º 9.032, de 28 de abril de 1995, determinavam que a tomadora exigisse a comprovação da regularidade da prestadora e que esta elaborasse folhas de pagamento e guias de recolhimento distintas por tomador, permitindo, assim, que aquela atendesse à exigência legal. De acordo com o art. 45, da Lei n.º 8.212, de 24 de julho de 1991, tal documentação deve ser mantida à disposição da Auditoria Previdenciária pelo prazo de io (dez) anos, devendo, dessa forma, o contribuinte exibi-los sempre que intimado para tanto. Ora, ao determinar a emissão de Notas Fiscais de Serviço, folhas de pagamento e guias de recolhimento, todas vinculadas entre si,

determinando que cópias destas fossem arquivadas pela tomadora, a administração pretendeu possibilitar a verificação da regularidade da prestadora em relação à mão-de-obra cedida quando da auditoria realizada na empresa tomadora.

14 — Mesmo que instituto da solidariedade permita à Secretaria da Receita Previdenciária cobrar a contribuição sem benefício de ordem, a legislação munuiu o responsável solidário dos instrumentos necessários a sua elisão. Portanto, se a empresa contratante de serviços não exigiu da contratada o pagamento das contribuições incidentes sobre a remuneração dos segurados incluída em Nota Fiscal correspondente aos serviços executados, quando da quitação da referida Nota Fiscal, optou então por assumir a obrigação contributiva por solidariedade, não podendo alegar a existência de qualquer ilegalidade quando da cobrança realizada pela administração.

15 - Todas as GRPS apresentadas (fls. 273 a 287) são genéricas, em nome da empresa contratada, no seu endereço e CNPJ, não podendo, portanto, elidir a responsabilidade solidária da empresa contratante.

16 - Ao Coordenador da Equipe Fiscal n.º 01, para prosseguimento.

Posteriormente, a 4ª CaJ do CRPS, por meio da Decisão de e-fls. 320 e ss, decidiu converter o julgamento novamente em diligência, para manifestação da autoridade previdenciária, nos seguintes termos:

[...] Presentes os pressupostos de admissibilidade sendo tempestivo e efetuado o depósito recursal, conheço do recurso e passo a examinar as alegações recursais.

Não obstante as razões de fato e de direito ofertadas pela contribuinte em seu recurso voluntário, bem como às contra-razões da Secretaria da Receita Previdenciária em defesa da manutenção da exigência, há nos autos questão preliminar, indispensável ao deslinde da controvérsia, que dever ser elucidada, prejudicando, assim, a análise do mérito nesta oportunidade, como passaremos a demonstrar.

A lavratura da Notificação Fiscal deveu-se ao INSTITUTO DA SOLIDARIEDADE, sendo as remunerações pagas ou creditadas aos segurados empregados utilizados na prestação dos serviços mediante cessão de mão-de-obra apuradas por aferição indireta - ARBITRAMENTO, a partir dos valores das notas fiscais, aplicando-se o percentual de 40%, nos termos da legislação previdenciária, uma vez que a recorrente não apresentou a documentação exigida pela fiscalização que serviria para elidir sua responsabilidade ou compor a base de cálculo das contribuições ora lançadas por arbitramento conforme restou circunstanciadamente demonstrado Relatório Fiscal.

Em suas razões recursais, pretende a contribuinte a reforma da decisão recorrida, a qual manteve a exigência em sua plenitude, aduzindo para tanto que, antes de lavrar a presente notificação contra a recorrente, o fisco previdenciário, a partir de seus sistemas informatizados, aparelhamentos e poder de polícia, deveria ter procurado verificar junto a prestadora de serviços se efetivamente existem os débitos ora lançados, com o fito de se evitar o bis in idem.

Em detrimento à argumentação da contribuinte, a autoridade julgadora de primeira instância, achou por bem não acolher o pedido de diligência, mantendo a exigência fiscal em comento em sua plenitude, sob o argumento de que caberia à recorrente, na condição de contratante dos serviços prestados mediante cessão de mão-de-obra, comprovar o recolhimento das contribuições previdenciárias com documentação hábil e idônea.

Em que pesem as considerações suscitadas pelo julgador recorrido, no sentido de atribuir à recorrente o dever de comprovar o recolhimento dos tributos em comento, cumpre esclarecer que tal conduta não é capaz de lastrear com certeza e liquidez o crédito previdenciário ora exigido, restando, ainda, algumas obscuridades que devem ser esclarecidas, senão vejamos.

Como se sabe, a solidariedade previdenciária é legal e obriga os sujeitos passivos do fato gerador da contribuição da seguridade social, desde que suas regras sejam corretamente aplicadas e o procedimento fiscal regularmente conduzido.

Nessa toada, cabe a autoridade lançadora ao promover o lançamento buscar a realidade dos fatos para que a notificação fiscal não esteja apoiada em simples presunções, devendo para tanto dispensar esforços para evitar a cobrança em duplicidade das contribuições previdenciárias, sobretudo quando sua exigência decorre do instituto da responsabilidade solidária.

Assim, nada mais justo e/ou correto que o fiscal autuante, antes de lançar as contribuições previdenciárias por responsabilidade solidária, procure saber se a empresa prestadora de serviços já fora fiscalizada ou se existe algum parcelamento, CND de baixa ou recolhimento em relação período objeto do lançamento, mormente quando o fisco dispõe de muito mais condições para assim proceder do que os contribuintes.

No presente caso, inobstante o trabalho fiscal ter sido desenvolvido com muita propriedade, não há nos autos do processo nenhuma manifestação da autoridade lançadora a propósito de tais diligências/informações relativamente à empresa prestadora, capaz de oferecer segurança à exigência fiscal guerreada.

Nesse contexto, com a finalidade de atribuir maior certeza e liquidez ao crédito tributário exigido, mister se faz verificar se a empresa prestadora de serviços já sofreu fiscalização total (com contabilidade), mormente em relação ao período ora lançado, bem como se tem CND de baixa já emitida, ou mesmo recolhimentos de contribuições previdenciárias, para efeito de abatimento.

A corroborar esse entendimento, cumpre transcrever os preceitos inscritos no artigo 55, da Orientação Interna - 01 INSS-DIREP n.º 07, de 17/06/2004, nos seguintes termos:

"Art. 55. O AFPS deverá analisar as informações disponíveis relativas a todos os devedores solidários, visando à verificação da regularidade da obrigação tributária a ser exigida, de forma a evitar o lançamento de crédito (já extinto ou que já esteja sendo discutido ou cobrado judicial ou administrativamente)." (grifamos)

Nessa esteira de entendimento, cabe invocar os ensinamentos dos renomados doutrinadores Leandro Paulsen e Simone Barbisan Fortes, insertos na obra DIREITO DA SEGURIDADE SOCIAL, in verbis:

"[...] Contudo, quanto aos efeitos da solidariedade estabelecida, cabe esclarecer que não autoriza o INSS a efetuar o lançamento contra o responsável pelo simples fato de não apresentar à fiscalização, quando solicitado, as guias comprobatórias do pagamento, pelo construtor, das contribuições relativas à obra. Impõe-se que o INSS verifique se o construtor efetuou ou não os recolhimentos. De fato, não há que se confundir a causa que atrai a responsabilidade solidária do dono da obra (ausência da documentação exigida comprobatória do pagamento pelo contribuinte) com a pendência da obrigação tributária em si. A responsabilidade solidária recai sobre obrigações que precisam ser apuradas adequadamente, junto aos empreiteiros/construtores contribuintes, de modo a se verificar a efetiva base de cálculo e a existência de pagamentos já realizados, até porque, na solidariedade, o pagamento efetuado por um dos obrigados aproveita aos demais, nos termos do art. 125, I, do CTN. A análise da documentação do construtor é, assim, indispensável ao lançamento. Em existindo dívida, ter-se-á a possibilidade de exigi-la de um ou de outro, forte na solidariedade, sem benefício de ordem, conforme se infere do art. 124, parágrafo único, do CTN." (Direito da Seguridade Social: prestações e custeio da previdência, assistência e saúde - Simone Barbisan Fortes, Leandro Paulsen - Porto Alegre: Livraria do Advogado Ed., 2005, pág. 439) (grifamos)

A fazer prevalecer a necessidade de comprovação do descumprimento da obrigação tributária principal sub examine por parte da prestadora de serviços, não é demais lembrar que o fato de a recorrente não ter apresentado os documentos solicitados pela fiscalização, que serviriam para elidir sua responsabilidade ou compor a base de cálculo

dos tributos lançados, não é capaz de fazer florescer a presunção da existência dos débitos em discussão.

Com efeito, o artigo 33, § 3º, da Lei nº 8.212/91, c/c artigo 148, do CTN, somente contemplam o arbitramento da base de cálculo do tributo, mas nunca do fato gerador, não se cogitando, assim, na presunção de inadimplemento da contratada, em virtude da omissão incorrida pela tomadora de serviços.

Por todo o exposto, VOTO NO SENTIDO DE CONVERTER O JULGAMENTO EM DILIGÊNCIA, para que a autoridade lançadora informe, em relação ao período objeto desta notificação, se a empresa prestadora de serviços já sofreu fiscalização total (com contabilidade) ou parcial; se tem CND de baixa emitida; se encontra-se incluída em Parcelamentos Especiais; ou mesmo se existe algum recolhimento de contribuições previdenciárias relacionadas com os fatos geradores da presente notificação, para efeito de abatimento, oportunizando às contribuintes se manifestarem a respeito do resultado da diligência no prazo de 10 (dez) dias.

Em cumprimento à referida decisão, nos termos do artigo 57 do mesmo Regimento Interno do CRPS, o processo foi encaminhado ao Serviço de Fiscalização para manifestação conclusiva da Auditora-Fiscal notificante, a qual emitiu a Informação Fiscal de e-fls. 349 e ss, com o seguinte teor:

[...] 1- Processo encaminhado à Equipe Fiscal 37 desta DIFIS I para alocação de diligência no sujeito passivo Montafarma Empresa de Instalações Ltda., CNPJ nº 43.906.346/0001-66, visando atender as solicitações da 48 CAJ - Quarta Câmara de Julgamento, contidas no Decisório 81/2007, às fls. 308 deste processo.

2- Os questionamentos efetuados no referido Decisório, em relação ao período objeto da NFLD 35.004.708-1, ou seja, de 04/1995 a 11/1998, podem perfeitamente ser respondidos através de consultas efetuadas nos Sistemas Corporativos disponíveis, senão vejamos:

a) A empresa prestadora de Serviços já sofreu fiscalização total (com contabilidade) ou parcial?

Resposta: Não. Conforme consulta no CNAF_ - Cadastro Nacional de Ações Fiscais e tela "CONEST" - Consulta Dados do Estabelecimento, do Sistema de Arrecadação, a empresa Montafarma Empresa de Instalações Ltda., CNPJ nº 43.906.346/0001-66, nunca foi fiscalizada. Telas anexadas sob fls. 317 e 318.

b) A empresa prestadora de Serviços possui CND de baixa emitida?

Resposta: Não. Conforme consulta no Sistema de CND_Corp_orativa, na tela "Relação de CND/CPD-EN por CGC/CEI", anexada sob fls. 319, não existem CND para fins de baixa (finalidade 3) em nome do sujeito passivo Montafarma Empresa de Instalações Ltda., CNPJ nº 43.906.346/0001-66. Constam apenas três CND para a empresa, todas emitidas na finalidade 4, em 13/04/2004, 06/10/2004 e 13/02/2007.

c) A empresa prestadora de Serviços encontra-se incluída em Parcelamentos Especiais?

Resposta: Não. Conforme consulta ao extrato do devedor, na tela "CCREDEXT", onde podem ser verificados todos os débitos no âmbito Administrativo e de Procuradoria, não existem débitos cadastrados em nome da empresa Montafarma Empresa de Instalações Ltda., CNPJ nº 43.906.346/0001-66. Tela anexada sob fls. 320.

d) Existe algum recolhimento de contribuições previdenciárias relacionadas com os fatos geradores da presente notificação, para efeito de abatimento?

Resposta: Não. No despacho da auditora notificante, Rosimeyre Marçal, às fls. 298/301, em atendimento às solicitações da 43 CAJ - Quarta Câmara de Julgamento, contidas no Decisório 32/2006, às fls. 291/295 deste processo, consta expressamente que "Todas as GRPS apresentadas (fls. 273 a 287) são genéricas, em nome da empresa contratada, no seu endereço e CNPJ, não podendo, portanto, elidir e responsabilidade solidária da empresa contratante".

Consultando nesta data a tela CCOR - Consulta Conta-Corrente de Estabelecimento, do Sistema de Arrecadação, para o período do débito, conforme telas anexadas sob fls. 321 a 324, constam as mesmas GRPS já acostadas aos autos, cujo parecer da auditora notificante não as reconhecem como vinculantes ao débito levantado. Como amostra, consultamos as telas "CREC" - Consulta Recolhimentos por Competência e "COGRPS" - Consulta Detalhes da GFIPS, para os meses 04/95 e 07/97, anexadas sob fls. 325 a 328, aleatoriamente, onde pode ser observado que os valores e demais detalhes das GFIPS constantes do Sistema, coincidem com as GRPS anexadas aos autos, nas mesmas competências. Confrontando os valores da conta-corrente, mês a mês, podem ser observados os mesmos valores para as demais GRPS apresentadas pelo sujeito passivo, onde se pode concluir que não existem outros recolhimentos posteriores, que pudessem abater o débito levantado na empresa contratante, por solidariedade.

3- Outrossim, consultando a situação cadastral da empresa contratante, consta situação de baixa indeferida, cadastrada em 04/10/2007, conforme comprovante anexado sob fls. 329.

4- Assim sendo, propomos que os autos sejam encaminhados à DRJ-SPO-I-SP, para as providências de competência daquela Delegacia e que seja solicitado o cancelamento da Programação de ação fiscal junto à DIPAC desta DEFIS.

5- Ao Chefe da DIFIS I - indústria.

Em seguida, os autos foram remetidos a este Conselho para apreciação e julgamento do Recurso Voluntário.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Matheus Soares Leite – Relator

1. Juízo de Admissibilidade.

O Recurso Voluntário interposto pela empresa contratante é tempestivo e atende aos requisitos de admissibilidade previstos no Decreto nº 70.235/72. Portanto, dele tomo conhecimento.

2. Prejudicial de Mérito - Decadência.

Conforme narrado, trata-se de crédito tributário lançado pela Auditoria Fiscal Previdenciária contra a empresa acima identificada, conforme Relatório Fiscal (fls. 119/143), tendo como fundamento o instituto da responsabilidade solidária decorrente da prestação de serviço com cessão de mão-de-obra, pela empresa MONTAFARMA EMPRESA DE INSTALAÇÕES LTDA, CNPJ 43.906.346/0001-66.

A apuração dos valores refere-se ao período de 01/04/1995 a 30/11/1998, consolidado em 14/12/2004, com base nos dispositivos legais descritos no anexo FLD — Fundamentos Legais do Débito integrante do processo (e-fls. 50 e ss).

A empresa contratante foi cientificada da presente notificação em 14/12/2004 (e-fl. 02), tendo apresentado impugnação tempestiva em 29/12/2004 (e-fls. 150).

Embora a hipótese de decadência não tenha sido arguida na impugnação e nem mesmo no recurso, entendo pelo seu conhecimento e apreciação, sobretudo por se tratar de matéria de ordem pública, não sujeita, portanto, à preclusão.

Pois bem. Oportuno esclarecer, inicialmente, que em decorrência do julgamento dos Recursos Extraordinários nº 556.664, 559.882, 559.943 e 560.626 o Supremo Tribunal

Federal editou a Súmula Vinculante nº 8, publicada no D.O.U. de 20/06/2008, nos seguintes termos:

São inconstitucionais o parágrafo único do art. 5º do Decreto-Lei nº 1.569/77 e os artigos 45 e 46 da Lei nº 8.212/91, que tratam de prescrição e decadência de crédito tributário.

De acordo com a Lei 11.417/2006, após o Supremo Tribunal Federal editar enunciado de súmula, esta terá efeito vinculante em relação aos demais órgãos do Poder Judiciário e à administração pública direta e indireta, nas esferas federal, estadual e municipal, a partir de sua publicação na imprensa oficial. Assim, a nova súmula alcança todos os créditos pendentes de pagamento e constituídos após o lapso temporal de cinco anos previsto no CTN.

Para além do exposto, o Superior Tribunal de Justiça, nos autos do REsp 973.733/SC, submetido à sistemática dos recursos especiais repetitivos representativos de controvérsia (art. 543-C, do CPC/73), fixou o entendimento no sentido de que o prazo decadencial quinquenal para o Fisco constituir o crédito tributário conta-se: **a)** Do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, quando a lei não prevê o pagamento antecipado da exação ou quando a lei prevê o pagamento antecipado, mas ele incorre, sem a constatação de dolo, fraude ou simulação do contribuinte; **b)** A partir da ocorrência do fato gerador, nos casos em que ocorre o pagamento antecipado previsto em lei.

Dessa forma, a regra contida no artigo 150, § 4º, do CTN, é regra especial, aplicável apenas nos casos em que se trata de lançamento por homologação, com antecipação de pagamento, de modo que, nos demais casos, estando ausente a antecipação de pagamento ou mesmo havendo a constatação de dolo, fraude ou simulação do contribuinte, a regra aplicável é a prevista no artigo 173, I, do CTN.

No caso dos autos, o trabalho fiscal se reporta aos fatos geradores de Contribuições Previdenciárias, relativo ao período de apuração 01/04/1995 a 30/11/1998, tendo o contribuinte sido intimado acerca do lançamento, no dia 14/12/2004 (e-fl. 02).

Para aplicar o entendimento do Superior Tribunal de Justiça ao caso em questão, que trata da exigência de Contribuições Previdenciárias, é de extrema relevância, a constatação da existência ou não de antecipação de pagamento, o que influencia, decisivamente, na contagem do prazo decadencial, seja pelo artigo 150, § 4º, ou pelo artigo 173, I, ambos do CTN.

Cabe pontuar, ainda, que para fins de aplicação da regra decadencial prevista no art. 150, § 4º, do CTN, para as contribuições previdenciárias, caracteriza pagamento antecipado o recolhimento, ainda que parcial, do valor considerado como devido pelo contribuinte na competência do fato gerador a que se referir a autuação, mesmo que não tenha sido incluída, na base de cálculo deste recolhimento, parcela relativa a rubrica especificamente exigida no auto de infração (Súmula CARF nº 99).

No caso dos autos, contudo, a verificação da antecipação do pagamento se torna irrelevante, eis que, seja pela aplicação do art. 150, § 4º, do CTN, ou mesmo do art. 173, I, do CTN, as competências lançadas estão integralmente abarcadas pela decadência.

Isso porque, considerando a regra do art. 173, I, do CTN, o prazo de decadência para a competência 11/1998 (última lançada), possui como termo de início o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, ou seja, o dia 1º de janeiro de 1999, de modo que o prazo para lançamento encerraria em 31 de dezembro de 2003.

Em outras palavras, considerando a última competência lançada, qual seja, 30/11/1998, verifico que o termo inicial para a contagem do prazo decadencial, no caso, é o dia 01º/01/1999, por ser o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido realizado, (regra geral do art. 173, I, do CTN).

Dessa forma, a autoridade administrativa teria até o dia 31/12/2003 para expressamente homologar o pagamento feito ou constituir crédito tributário suplementar, sendo que o contribuinte foi intimado acerca do lançamento, apenas no dia 14/12/2004 (e-fl. 02).

Assim, seja pela regra do art. 173, I, do CTN, seja pela do art. 150, § 4º, as contribuições ora lançadas foram fulminadas pela decadência, tendo em vista o transcurso de ambos os prazos.

Conclusão

Ante o exposto, voto por CONHECER do Recurso Voluntário para DAR-LHE PROVIMENTO, a fim de reconhecer a decadência do crédito tributário.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Matheus Soares Leite