



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

Processo nº 14485.001835/2007-71
Recurso nº 003.364 Voluntário
Acórdão nº 2302-003.364 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 10 de setembro de 2014
Matéria CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS - NFLD
Recorrente MC CANN-ERICKSON PUBLICIDADE LTDA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2001 a 31/12/2002

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 em nome da empresa prestadora - a contribuinte de fato -, 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.

DOCUMENTO FISCAIS. MANUTENÇÃO E GUARDA.

Os livros obrigatórios de escrituração comercial e fiscal e os comprovantes dos lançamentos neles efetuados, assim como os documentos que fundamentaram a apuração das contribuições sociais devidas e o cumprimento das obrigações tributárias acessórias devem ser conservados em boa ordem e guarda enquanto não decorrido o prazo decadencial das obrigações tributárias decorrentes das operações a que se refiram, e não prescritas eventuais ações que lhes sejam pertinentes.

RECUSA OU SONEGAÇÃO DE DOCUMENTOS OU SUA APRESENTAÇÃO DEFICIENTE. AFERIÇÃO INDIRETA DA BASE DE CÁLCULO. CABIMENTO.

A recusa ou sonegação de qualquer documento ou informação, ou sua apresentação deficiente, bem como a constatação, pelo exame da escrituração contábil ou de qualquer outro documento, que a contabilidade da empresa não registra o real movimento de remuneração dos segurados a seu serviço, constituem-se motivos justos, bastantes, suficientes e determinantes para a apuração, por aferição indireta, das contribuições previdenciárias

efetivamente devidas, revertendo em desfavor da empresa o ônus da prova em contrário.

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. JULGAMENTO ADMINISTRATIVO. LIVRE CONVENCIMENTO.

O julgador não é obrigado a manifestar-se sobre todas as alegações das partes, nem a ater-se aos fundamentos indicados por elas ou a responder, um a um, a todos os seus argumentos, quando já encontrou motivo suficiente para fundamentar a decisão. Cabe a ele decidir a questão de acordo com o seu livre convencimento, utilizando-se dos fatos, das provas, da jurisprudência, dos aspectos pertinentes ao tema e da legislação que entender aplicável ao caso concreto.

PAF. VERDADE MATERIAL. ÂMBITO DE INVESTIGAÇÃO. IMPRESCINDIBILIDADE DA PROVA DOCUMENTAL.

A legislação tributária exige que todos os atos e fatos jurídicos praticados pelo Contribuinte sejam devidamente representados por um documento escrito, contabilizados em títulos próprios da contabilidade, devidamente informados em documentos específicos e/ou declaratórios a serem encaminhados ao Fisco. Tal documentação deve ser mantida sob a guarda e responsabilidade da empresa enquanto não estiverem caducas ou prescritas as eventuais obrigações tributárias deles decorrentes.

CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. PRAZO DECADENCIAL. CINCO ANOS. ART. 173, I DO CTN. ART. 62-A DO REGIMENTO INTERNO DO CARF.

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

Encontra-se finada pela decadência parte do direito do Fisco de constituir o crédito tributário decorrente dos fatos geradores objeto do presente Lançamento.

PERÍCIA. AUSÊNCIA DE REQUISITOS LEGAIS. INDEFERIMENTO.

A perícia tem, como destinatária final, a autoridade julgadora, a qual possui a prerrogativa de avaliar a pertinência de sua realização para a consolidação do seu convencimento acerca da solução da controvérsia objeto do litígio, sendo-lhe facultado indeferir aquelas que considerar prescindíveis ou impraticáveis.

Considera-se não formulado o pedido de diligência ou perícia que deixar de atender aos requisitos previstos no inciso IV do art. 16 do Decreto nº 70.235/72.

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

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

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 voto de qualidade, em dar provimento parcial ao recurso voluntário para excluir do lançamento as competências até 11/2001, pela decadência exposta no artigo 173, I, do Código Tributário Nacional, aplicado em vista da ausência de qualquer recolhimento efetuado. Vencidos os Conselheiros Fábio Pallaretti Calcini, Juliana Campos de Carvalho Cruz e Leonardo Henrique Pires Lopes, que entenderam aplicar-se o artigo 150, §4º, do Código Tributário Nacional.

Liége Lacroix Thomasi – Presidente de Turma.

Arlindo da Costa e Silva - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros: Liége Lacroix Thomasi (Presidente de Turma), Leonardo Henrique Pires Lopes (Vice-presidente de turma), André Luis Mársico Lombardi, Juliana Campos de Carvalho Cruz, Fábio Pallaretti Calcini e Arlindo da Costa e Silva.

Relatório

Período de apuração: 01/01/2001 a 31/12/2002.

Data da lavratura da NFLD: 24/10/2007.

Data da Ciência da NFLD: 24/10/2007.

Tem-se em pauta Recurso Voluntário interposto em face de Decisão Administrativa de 1ª Instância proferida pela DRJ em São Paulo I/SP que julgou integralmente procedente o lançamento tributário formalizado por intermédio da Notificação Fiscal de Lançamento de Débito - NFLD nº 37.078.422-7, consistente em contribuições sociais previdenciárias a cargo da empresa, arrecadadas mediante retenção de 11% incidente sobre o valor bruto das notas fiscais de serviços de construção civil, prestados mediante cessão de mão de obra ou empreitada, conforme descrito no Relatório Fiscal a fls. 273/297.

De acordo com a Resenha Fiscal, o vertente lançamento tem por objeto contribuições previdenciárias destinadas ao custeio da Seguridade Social, correspondentes retenção de 11% do valor bruto dos serviços contidos em Nota Fiscal/Fatura/Recibo de prestação de serviços executados mediante cessão de mão de obra ou empreitada, emitidas pelas empresas contratadas e não recolhidas quando do pagamento dos serviços.

Relata o Auditor Fiscal que os Levantamentos referidos no discriminativo exposto no item 11 do Relatório Fiscal referem-se a prestação de serviços executados mediante empreitada de mão de obra, por empresas prestadoras cujas atividades econômicas são “*Serviços de Engenharia*”, “*Construção de Edifícios*”, “*Atividades de Estudos Geológicos*”, “*Atividades Técnicas Relacionadas à Engenharia e Arquitetura Não Especificadas Anteriormente*”, em relação aos quais a Autuada, apesar de formalmente intimada, não apresentou os Contratos, nem as respectivas Notas Fiscais.

Informa a Autoridade Lançadora que os serviços contratados foram contabilizados nas contas 33100 Ativos Pendentes, 47000 Interpublic, 53900 Outros Diferidos, 64200 Melhorias e Benfeitorias, 504000 Reparos e Consertos Equipamentos, 504100 Reparos e Consertos Instalações, 504900 Reparos e Manutenção, 521400 Outras Despesas de Escritório, 461300 Condução Urbana, 433200 Miscelânea e 62100 Móveis e Utensílios.

Na verificação da contabilidade da empresa, a Fiscalização constatou a prática reiterada de classificação de documentos em contas indevidas, históricos contábeis que não permitem identificar a que se referem, históricos que contêm descrição incorreta do fornecedor do serviço ou material, histórico que não contém informação do documento fiscal a que se refere, histórico de lançamento normal que a empresa afirma ser estorno, histórico informando referir-se a compra de produtos quando na realidade refere-se à contratação de serviços, etc. Tais práticas motivaram a solicitação, mediante termo próprio, dos documentos correspondentes aos lançamentos contábeis, dada a falta de credibilidade dos históricos.

De acordo com a resenha fiscal, a empresa efetuou reformas de grande porte nos imóveis situados na Rua Araporé nº 655, Morumbi, e na Rua Loefgreen nº 2527, subsolo, térreo e andares, conforme se depreende dos lançamentos contábeis e documentos examinados. Contudo, embora intimada, não apresentou todos os contratos celebrados, nem todas as notas fiscais.

Foram apresentadas planilhas de Posição de Compra e Pagamento que discriminam as etapas de construção/reforma, nome da empresa contratada e valor do contrato. As planilhas da Rua Araporé, denominadas McCann Retrofit edificio e McCann layouts interiores, totalizaram R\$ 2.393.552,86 e R\$ 133.744,53, sendo esta não definitiva porque na data de emissão ainda estava em andamento. A reforma da Rua Loefgreen teve custo parcial de R\$ 410.648,35, porque a planilha que acompanhou um dos pagamentos efetuados é parcial.

As contratações de serviços ligados à construção civil estão sujeitas à retenção de 11% sobre o valor bruto da nota fiscal de serviços, fatura ou recibos, a serem recolhidos em nome da empresa contratada. A empresa contratou os serviços de diversas empresas, porém não comprovou o recolhimento de 11% incidente sobre as notas fiscais, conforme estatuído na Lei.

Foram solicitados pela Fiscalização, além dos recolhimentos previdenciários, os contratos, as notas fiscais, GFIP referentes aos serviços prestados e a comprovação de materiais que porventura estariam incluídos nas notas fiscais de serviço emitidas. As notas fiscais contabilizadas que não tiveram apresentação de contratos e documentos solicitados foram lançadas pelo seu valor bruto, com aplicação de 11% sobre seu montante, com dedução dos recolhimentos apresentados, com esteio no art. 33, §3º, da Lei nº 8.212/91, operando-se a inversão do ônus da prova.

Não conformado com o lançamento, o Notificado apresentou impugnação administrativa a fls. 793/827.

A Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em São Paulo I/SP proferiu decisão administrativa textualizada no Acórdão nº 16-16.605 - 11ª Turma da DRJ/SPOI, a fls. 1826/1876, julgando procedente o lançamento e mantendo o crédito tributário em sua integralidade.

A empresa houve-se por cientificada da decisão de 1ª Instância em 30/07/2008, conforme Aviso de Recebimento a fl. 1822.

Inconformado com a decisão exarada pelo órgão administrativo julgador *a quo*, o ora Recorrente interpôs recurso voluntário, a fls. 1886/1920, respaldando seu inconformismo em argumentação desenvolvida nos termos que se vos seguem:

- Decadência parcial do lançamento;
- Ausência de busca da verdade material;
- Não reconhecimento da responsabilidade subsidiária;
- Que as Instruções Normativas nº 069/02; 071/02; 080/02; e 003/05 não têm nada a ver com o presente caso;
- Que não houve a prestação jurisdicional administrativa completa;
- Que se desrespeitou o princípio constitucional da proporcionalidade;
- Nulidade da Decisão de Primeira Instância Administrativa que indeferiu o pedido de pericia;

Ao fim, requer a declaração de nulidade da NFLD.

Relatados sumariamente os fatos relevantes.

CÓPIA

Voto

Conselheiro Arlindo da Costa e Silva, Relator.

1. DOS PRESSUPOSTOS DE ADMISSIBILIDADE

1.1. DA TEMPESTIVIDADE

O Sujeito Passivo foi cientificado da Decisão de Primeira Instância Administrativa no dia 30/07/2008. Havendo sido o Recurso Voluntário protocolizado em 20/08/2008, há que se reconhecer a tempestividade de sua interposição.

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

2. DAS PRELIMINARES

2.1. DA PRESTAÇÃO JURISDICIONAL ADMINISTRATIVA

O Recorrente alega que não houve a prestação jurisdicional administrativa completa.

Revela-se oportuno salientar *ab initio* que, consoante jurisprudência assente nos tribunais superiores, o julgador não é obrigado a manifestar-se sobre todas as alegações das partes, nem a ater-se aos fundamentos indicados por elas ou a responder, um a um, a todos os seus argumentos, quando já encontrou motivo suficiente para fundamentar a decisão.

Por outro viés, a leitura das razões de fato e de direito dispostas no processo não se presta a satisfazer a tese defendida pelo Contribuinte ou sob sua ótica, tampouco àquelas esposadas pelo Fisco, sendo imperioso, outrossim, que o julgador se atenha à *mens lege*.

Nesse sentido:

O Tribunal de origem não precisaria refutar, um a um, todos os argumentos elencados pela parte ora agravante, mas apenas decidir as questões postas. Portanto, ainda que não tenha se referido expressamente a todas as teses de defesa, as matérias que foram devolvidas à apreciação da Corte a quo estão devidamente apreciadas.

É cediço, no STJ, que o juiz não fica obrigado a manifestar-se sobre todas as alegações das partes, nem a ater-se aos fundamentos indicados por elas ou a responder, um a um, a todos os seus argumentos, quando já encontrou motivo suficiente para fundamentar a decisão, o que de fato ocorreu.

Ressalte-se, ainda, que cabe ao magistrado decidir a questão de acordo com o seu livre convencimento, utilizando-se dos fatos, das provas, da jurisprudência, dos aspectos pertinentes ao tema e da legislação que entender aplicável ao caso concreto.

Nessa linha de raciocínio, o disposto no art. 131 do Código de Processo Civil: "Art. 131. O juiz apreciará livremente a prova, atendendo aos fatos e circunstâncias constantes dos autos, ainda que não alegados pelas partes; mas deverá indicar, na sentença, os motivos que lhe formaram o convencimento." (AgRg no REsp nº 1.130.754, Rel. Min. Humberto Martins, DJ 13.04.2010).

Ou ainda:

"o magistrado não é obrigado a responder todas as alegações das partes se já tiver encontrado motivo suficiente para fundamentar a decisão, nem é obrigado a ater-se aos fundamentos por elas indicados " (REsp 684.311/RS, Rel. Min. Castro Meira, DJ 18.4.2006).

Há que se considerar, igualmente, que o Ordenamento Jurídico Brasileiro adotou, à exceção do Tribunal do Júri, o regime processual da persuasão racional, ou do Livre Convencimento Motivado da Autoridade Julgadora, a qual detém a prerrogativa de livremente apreciar a prova, atendendo aos fatos e circunstâncias constantes dos autos, ainda que não alegados pelas partes. Mesmo no Processo Administrativo Fiscal, o sistema do livre convencimento motivado constitui-se garantia do órgão julgador administrativo, conforme estatuído no art. 29 do Decreto nº 70.235/72.

Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972

Art. 29. Na apreciação da prova, a autoridade julgadora formará livremente sua convicção, podendo determinar as diligências que entender necessárias.

Nessa prumada, compete ao Julgador da causa proceder à adequada subsunção do caso concreto ao regime jurídico devido, em função das condições de contorno específicas da causa em debate, conjugadas aos elementos de prova constantes dos autos, os quais devem ser valorados com ampla liberdade, desde que tal operação intelectual seja realizada motivadamente, com o que se permite a aferição dos parâmetros de legalidade e de razoabilidade adotados pela Autoridade Julgadora.

Notório o escólio de Gomes Filho (*in* Direito à Prova no Processo Penal. São Paulo, Revista dos Tribunais, 1997, p. 162): “*Se de um lado, em oposição ao critério das provas legais, o livre convencimento pressupõe a ausência de regras abstratas e gerais de valoração probatória, que circunscreveriam a solução das questões de fato a standards legais, por outro implica a observância de certas prescrições tendentes a assegurar a correção epistemológica e jurídica das conclusões sobre os fatos debatidos no processo*”.

Com efeito, na formação do convencimento da Autoridade Julgadora, devem aliar-se liberdade e responsabilidade na atividade de identificação da subsunção do fato concreto à norma jurídica de regência, de valoração das provas, sob a ótica que demanda a controvérsia em exame. Sendo a finalidade do processo a revelação da verdade real, ainda que utópica, então as questões de fato e de direito demonstradas e comprovadas nos autos têm por

desígnio propiciar ao Julgador a convicção sobre a ocorrência de um fato, não somente em relação sua existência, mas, também, quanto às circunstâncias substanciais pertinentes ao evento em análise, e a sua sujeição à norma jurídica de regência.

No caso em exame, verificamos que o Órgão Julgador de 1ª Instância considerou em seu Acórdão todas as matérias de efetivo relevo para a formação da convicção permeada na decisão proferida.

Mesmo que algumas questões subjacentes não tenham sido ventiladas pela DRJ, estando a sua decisão sobre a questão nuclear do processo devidamente fundamentada no Acórdão proferido, não há que se falar em supressão de instância, tampouco em negativa de prestação jurisdicional administrativa.

2.2. DA VERDADE MATERIAL

O Recorrente alega ter havido ausência de busca da verdade material.

Com efeito, o princípio da verdade material deve iluminar o procedimento de fiscalização para permitir lógica entre hipótese normativa e a realidade fática considerada. Portanto, o que se almeja no Processo Administrativo Fiscal e no processo judicial é se resgatar a verdade lógica, a qual deve ser obtida pelas provas e afirmações feitas pelas partes dentro das regras do sistema processual ao qual se encontram adstritas, e observadas as prescrições oferecidas pelo ordenamento jurídico como um todo.

Muito embora extremamente difundido pelos causídicos militantes do Direito Tributário, a busca sem medidas da verdade material, nesse ramo do Direito, não passa de um mito etéreo que não consegue vencer, nem por instantes, as expressas determinações inseridas nas leis tributárias que reclamam, todas, pelo formalismo exacerbado.

Não resta dúvida que a verdade material se configura como a meta colimada pelo julgador de qualquer ordem, seja nas diversas instâncias judiciais, seja nas variadas áreas administrativas. O que varia, com certeza, é o âmbito de perquirição da verdade material, o qual, de regra, se circunscreve às provas acostadas aos autos.

No ramo do Direito Tributário, a legislação impõe a observância de um formalismo hercúleo, o qual, muita vez, suplanta a própria verdade material demonstrada nos autos, como sói ocorrer nas hipóteses de retenção de contribuições previdenciárias de que tratam os artigos 30, I, 'a' e 31 da Lei nº 8.212/91, este, na redação dada pela Lei nº 9.711/98, e art. 4º da Lei nº 10.666/2003. Nesses casos, mesmo que reste demonstrado que a empresa obrigada não efetuou a retenção das respectivas contribuições previdenciárias (verdade material), estas sempre se presumirão feitas, oportuna e regularmente pela empresa a isso obrigada, não lhe sendo lícito alegar omissão para se eximir do recolhimento, ficando diretamente responsável pela importância que deixou de receber ou arrecadou em desacordo com o disposto nesta Lei. Dessarte, nessas e em outras hipóteses, de nenhuma valia será a verdade material eis que a lei expressamente a desconsidera. Prevalece a presunção absoluta.

De fato, o ramo do Direito Tributário se apresenta deveras agrilhado aos imperativos do formalismo, tanto no âmbito do direito material quanto na parte processual, o qual não pode ser desprezado pelo operador do Direito, circunstância que caracterizaria negativa de vigência à norma tributária impositiva e eficaz.

A legislação tributária exige que todos os atos e fatos jurídicos praticados pelo Contribuinte sejam devidamente representados por um documento escrito, contabilizados em títulos próprios da contabilidade, devidamente informados em documentos específicos e/ou declaratórios a serem mantidos pela empresa ou encaminhados ao Fisco, tais como DIRF, DIPJ, GFIP, folhas de pagamento, RAIS, etc.

Tais documentos, por força de lei, devem ser mantidos sob a tutela e guarda da empresa enquanto não estiverem caducas ou prescritas as obrigações tributárias delas decorrentes.

Nessa perspectiva, avulta que negligenciada não pode ser a forma dos atos jurídicos, quando a legislação tributária assim o exige, sob pena de nulidade. Da áurea pena da Ministra Carmen Lúcia Antunes Rocha colhemos o ensinamento que reza: *"A civilização é formal. As formas desempenham um papel essencial na convivência civilizada dos homens; elas delimitam espaços de ação e modos inteligíveis de comportamento para que a surpresa permanente não seja um elemento de tensão constante do homem em seu contato com o outro em sua busca de equilíbrio na vivência com o outro e, inclusive, consigo mesmo"*.

Não por acaso já prelecionava Ihering: *"Inimiga jurada do arbítrio, a forma é a irmã gêmea da liberdade"*.

Como é cediço, a voz de defesa do sujeito passivo em matéria tributária se propaga em ondas documentais, jamais em singulares alegações verbais desacompanhadas do inseparável esteio de provas materiais.

Por tais razões, no Processo Administrativo Fiscal, a prova meramente testemunhal fala ao vácuo, não sendo admitida em virtude da falta de previsão legal, da carência de lógica processual e da sua fragilidade intrínseca. *Verba volante scripta manent*.

Não por outro motivo, o art. 32 da citada lei de custeio da Seguridade Social estabelece como obrigação acessória da empresa a elaboração mensal de folha de pagamento das remunerações pagas ou creditadas a todos os segurados a seu serviço, de acordo com as normas e padrões previamente estabelecidos, a declaração mensal em GFIP de todos os dados relacionados aos fatos geradores de contribuição previdenciária e outras informações de interesse do INSS, bem como o lançamento mensal, em títulos próprios da contabilidade, de forma discriminada, de todos os fatos geradores de contribuições previdenciárias, o montante das quantias descontadas dos segurados, as contribuições a cargo da empresa, bem como os totais por esta recolhidos.

Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991

Art. 32. A empresa é também obrigada a:

I - preparar folhas de pagamento das remunerações pagas ou creditadas a todos os segurados a seu serviço, de acordo com os padrões e normas estabelecidos pelo órgão competente da Seguridade Social;

II - lançar mensalmente em títulos próprios de sua contabilidade, de forma discriminada, os fatos geradores de todas as contribuições, o montante das quantias descontadas, as contribuições da empresa e os totais recolhidos;

IV- informar mensalmente ao Instituto Nacional do Seguro Social-INSS, por intermédio de documento a ser definido em regulamento, dados relacionados aos fatos geradores de contribuição previdenciária e outras informações de interesse do INSS. (Inciso acrescentado pela Lei nº 9.528/97)

Além disso, o art. 31 da Lei nº 8.212/91, na redação dada pela Lei nº 9.711/98, obriga a empresa contratante de serviços executados mediante cessão de mão-de-obra, inclusive em regime de trabalho temporário, a reter onze por cento do valor bruto da nota fiscal ou fatura de prestação de serviços e recolher a importância retida até o dia dois do mês subsequente ao da emissão da respectiva nota fiscal ou fatura, em nome da empresa cedente da mão-de-obra, a qual deverá ser destacar, na nota fiscal ou fatura de prestação de serviços, o valor a ser retido pelo Contratante.

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 onze por cento do valor bruto da nota fiscal ou fatura de prestação de serviços e recolher a importância retida até o dia dois 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. (Redação dada pela Lei nº 9.711/98)

§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; (Incluído pela Lei nº 9.711/98).

II - vigilância e segurança; (Incluído pela Lei nº 9.711/98).

III - empreitada de mão-de-obra; (Incluído pela Lei nº 9.711/98).

IV - contratação de trabalho temporário na forma da Lei nº 6.019, de 3 de janeiro de 1974. (Incluído pela Lei nº 9.711/98).

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

Não se mostra demasiado enaltecer que o registro dessas informações nas folhas de pagamento, nas GFIP e na contabilidade, assim como o dever de destaque e de retenção de que trata o art. 31 da Lei nº 8.212/91, na redação dada pela Lei nº 9.711/98, não se configuram como meras faculdades da empresa, mas, sim, obrigações tributárias a ela imposta diretamente, com a força de império da lei formal, gerada nas Conchas Opostas do Congresso Nacional, segundo o trâmite gestacional plasmado nos artigos 61 a 69 da Carta de 1988.

Avulta, de todo o exposto, que o princípio da verdade material deve ser observado não somente pela Administração Tributária, como, também, pelo Administrado, que tem por obrigação legal registrar todos os fatos geradores de contribuições previdenciárias tanto nas folhas de pagamento, como nas GFIP e nos títulos próprios da contabilidade.

Obrigando, como de fato obriga, a legislação tributária o assentamento de todos os fatos jurídicos tributários em documentos específicos, assim como a guarda destes pelo Contribuinte, a recusa ou sonegação de qualquer documento ou a sua apresentação deficiente autoriza a Autoridade administrativa a lançar de ofício a importância reputada como devida, mesmo que por apuração de sua base de cálculo por aferição indireta, transportando para o sujeito passivo o ônus da prova em contrário, a teor dos artigos 148 do CTN e §§ 3º e 6º do art. 33 da Lei nº 8.212/91.

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 tais documentos não registrarem, na conformidade exata da lei, a totalidade dos fatos jurídicos tributários e o conhecimento fiel dos montantes acima referidos não for viável, o ordenamento jurídico admite o emprego da aferição indireta, transferido aos ombros do sujeito passivo o ônus da prova em contrário.

No caso em debate, na verificação da contabilidade da empresa, a Fiscalização constatou a prática reiterada de classificação de documentos em contas indevidas, históricos contábeis que não permitem identificar a que se referem, históricos que contêm descrição incorreta do fornecedor do serviço ou material, histórico que não contém informação do documento fiscal a que se refere, histórico de lançamento normal que a empresa afirma ser estorno, histórico informando referir-se a compra de produtos quando na realidade refere-se à contratação de serviços, etc.

Em virtude da falta de credibilidade dos históricos, foram solicitados pela Fiscalização, além dos recolhimentos previdenciários, os contratos, as notas fiscais, GFIP

referentes aos serviços prestados e a comprovação de materiais que porventura estariam incluídos nas notas fiscais de serviço emitidas.

Falhando o Contribuinte em sua obrigação, a lei prevê um procedimento alternativo, consistente na apuração indireta da base de cálculo, como assim procedeu a fiscalização.

As notas fiscais contabilizadas que não tiveram apresentação de contratos e documentos solicitados foram lançadas pelo seu valor bruto, com aplicação de 11% sobre seu montante, com dedução dos recolhimentos apresentados, com esteio no art. 33, §3º, da Lei nº 8.212/91.

Tivesse a empresa cumprido, com o devido rigor, as obrigações acessórias impostas pela legislação, os fatos geradores teriam sido apurados diretamente da escrituração contábil, dos contratos de prestação de serviços e dos valores de mão de obra discriminados nas notas fiscais de prestação de serviços. 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.

A incúria do Notificado no adimplemento do seu dever jurídico não pode servir de escudo à atuação dos Agentes Fiscais no cumprimento vinculado do seu dever de ofício. *NEMO TURPITUDINEM SUAM ALLEGARE POTEST.*

Por tais razões, rejeitamos a preliminar de ausência de busca da verdade material.

2.3. DA DECADÊNCIA

O Supremo Tribunal Federal, em julgamento realizado em 12 de junho de 2008, reconheceu a inconstitucionalidade dos artigos 45 e 46 da Lei nº 8.212/91, conforme entendimento exarado na Súmula Vinculante nº 8, nos termos que se 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 nº 8.212/91, que tratam de prescrição e decadência de crédito tributário”.

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

Constituição Federal de 1988

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 3.212/91, urge serem seguidas as disposições relativas à matéria em relevo inscritas no Código Tributário Nacional – CTN e nas demais leis de regência.

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

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.

Conforme detalhadamente explicitado e fundamentado no Acórdão nº 2302-01.387 proferido nesta 2ª TO/3ª CÂMARA/2ª SEJUL/CARF/MF/DF, na Sessão de 26 de outubro de 2011, nos autos do Processo nº 10240.000230/2008-65, convicto encontra-se este Conselheiro de que, após a implementação do sistema GFIP/SEFIP, o lançamento das contribuições previdenciárias não mais se enquadra na sistemática de lançamento por homologação, mas, sim, na de lançamento por declaração, nos termos do art. 147 do CTN, contingência que afasta, peremptoriamente, a incidência do preceito inscrito no art. 150, §4º, do CTN.

De outro eito, mas vinho de outra pipa, pelas razões expendidas nos autos do Processo Administrativo Fiscal referido no parágrafo anterior, entende este relator que o lançamento tributário encontra-se perfeito e acabado na data de sua lavratura, representada pela assinatura da Autoridade Fiscal lançadora, figurando a ciência do contribuinte como atributo de publicidade do ato e condição de eficácia do lançamento perante o sujeito passivo, mas, não, atributo de sua existência. Nada obstante, o entendimento dominante nesta 2ª Turma Ordinária, em sua composição permanente, comunga a concepção de que a data de ciência do contribuinte produz, como um de seus efeitos, a demarcação temporal do *dies a quo* do prazo decadencial.

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

Por outro viés, conforme muito bem interpretado pelo Mestre Fabio Zambitte Ibrahim, citado pelo Min. Carlos Veloso no julgamento do Recurso Extraordinário RE 393.946/MG – Informativo STF nº 368, de outubro de 2004, a obrigação de retenção e recolhimento de tributo configura-se como mera obrigação acessória da empresa tomadora. *“É um facere, isto é, uma prestação positiva imposta a determinada pessoa, no interesse da arrecadação de exações devidas”*.

Nesse sentido salientou o Relator, Min. Carlos Veloso, no julgamento do Recurso Extraordinário RE 393.946/MG, ora no placar:

“No caso, entretanto, registra Fabio Zambitte Ibrahim, com propriedade, que, “mutatis mutandis, é possível comparar a obrigatoriedade da retenção dos 11% com o desconto do imposto de renda na fonte. Em ambas as situações, a fonte pagadora tem dever legal de efetuar determinada retenção, diminuindo o valor pago. É um facere, isto é, uma prestação positiva imposta a determinada pessoa, no interesse da arrecadação de exações devidas.” (Fabio Zambitte Ibrahim, “A Retenção de 11% Sobre a Mão-de-Obra”, LTr Editora, 2000, pag. 23).

Não se tem, portanto, contribuição nova. Tem-se, sim, “mera obrigação acessória.” (Fabio Zambitte Ibrahim, ob. cit., pag. 32).

Aqui, repete-se, o tomador do serviço, ou o contratante de serviços executados mediante cessão de mão de obra, fica obrigado a reter onze por cento do valor bruto da nota fiscal ou fatura de prestação de serviços e recolher a importância retida até o dia dois do mês subsequente.

Não ha falar, portanto, vale repetir, em contribuição nova, ou contribuição decorrente de outras fontes - C.F., art. 195, § 4º ”.
(grifos nossos)

Ora, tratando-se o *dever de retenção* de mera obrigação tributária acessória, assim entendidas aquelas que têm por objeto prestações, positivas ou negativas, nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos, nos termos do art. 113, II do CTN, os créditos tributários decorrentes de sua inobservância objetiva não se encontram sujeitos a lançamento por homologação, eis que a obrigação tributária principal somente surge com o descumprimento da obrigação acessória, fato esse apurado, sempre, mediante procedimento fiscalizatório e crédito constituído por lançamento de ofício, circunstância que afasta, peremptoriamente, a incidência do preceito tatuado no §4º do art. 150 do CTN.

Código Tributário Nacional - CTN

Art. 113. A obrigação tributária é principal ou acessória.

§1º A obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente.

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

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

Nessas hipóteses, apenas mediante a deflagração de procedimento formal de fiscalização, nas dependências do sujeito passivo, tem condições a Administração Tributária de apurar a ocorrência de eventual infração a dispositivos da Lei de Custeio da Seguridade Social e, em consequência, proceder à constituição do crédito tributário decorrente da inobservância da Obrigação Acessória.

Anote-se que o regime do lançamento por homologação, conforme expressamente consignado no *caput* do art. 150 do CTN, somente ocorre quanto aos tributos (obrigação tributária principal) cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, jamais quanto aos lançamentos decorrentes da inobservância de obrigação tributária acessória, estes, sempre formalizados mediante lançamento de ofício, o que atrai a incidência do art. 173, I, do CTN.

E nem se pregue a incidência da Súmula CARF nº 99 ao caso presente.

SÚMULA CARF Nº 99

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.

Acórdãos Precedentes: 9202-002.669, de 25/04/2013; 9202-002.596, de 07/03/2013; 9202-002.436, de 07/11/2012; 9202-01.413, de 12/04/2011; 2301-003.452, de 17/04/2013; 2403-001.742, de 20/11/2012; 2401-002.299, de 12/03/2012; 2301-002.092, de 12/05/2011.

Além de o Autuado não ser o Contribuinte do tributo ora em constituição, mas, tão somente, o responsável tributário, inexistente nos autos qualquer indício de prova material da efetiva existência de recolhimentos antecipados da exação em lançamento, circunstâncias que afastam, igualmente, a regência do art. 150, §4º do CTN.

Mostra-se alvissareiro examinar, em detalhes, a questão atinente ao *dies a quo* do prazo decadencial relativo à competência dezembro de cada ano calendário, sob a ótica do regramento insculpido no art. 173, I do CTN.

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 não-recolhimento total ou parcial das contribuições tratadas nesta Lei, não declaradas na forma do art. 32 desta Lei, a falta de pagamento de benefício reembolsado ou o descumprimento de obrigação acessória, será lavrado auto de infração ou notificação de lançamento. (grifos nossos)

De outro eito, o §2º do art. 225 do Regulamento da Previdência Social, aprovado pelo Dec. nº 3.048/99, na redação dada pelo Decreto nº 3.265, de 29/11/1999, vigente à época da ocorrência dos fatos geradores, estabelece como obrigação acessória da empresa de entregar a GFIP até o dia sete do mês seguinte àquele a que se referirem as informações.

Regulamento da Previdência Social, aprovado pelo Dec. nº 3.048/99

Art.225. A empresa é também obrigada a:

(...)

IV - informar mensalmente ao Instituto Nacional do Seguro Social, por intermédio da Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social, na forma por ele estabelecida, dados cadastrais, todos os fatos geradores de contribuição previdenciária e outras informações de interesse daquele Instituto;

(...)

§2º A entrega da Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social deverá ser efetuada na rede bancária, conforme estabelecido pelo Ministério da Previdência e Assistência Social, até o dia sete do mês seguinte àquele a que se referirem as informações. (Redação dada pelo Decreto nº 3.265, de 29/11/1999) (grifos nossos)

No caso da competência *dezembro*, até que se expire o prazo para a entrega da GFIP, diga-se, o dia 07 de janeiro do ano seguinte, não pode a autoridade administrativa proceder ao lançamento de ofício pelo descumprimento de tal obrigação acessória, eis que o sujeito passivo ainda não se encontra em atraso com a referida prestação de declarações ao Fisco. 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 08 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.

No caso vertente, o prazo decadencial relativo às obrigações tributárias nascidas na competência dezembro de 2001 tem seu *dies a quo* assentado no dia 1º de janeiro de 2003, o que implica dizer que, à luz do art. 173, I, do CTN, 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.

Assim delimitadas as nuances materiais do lançamento, nesse específico particular, tendo sido o Responsável Tributário cientificado do lançamento aviado na NFLD em debate em 24/10/2007, os efeitos o lançamento em questão alcançariam com a mesma eficácia constitutiva todas as obrigações tributárias exigíveis a contar da competência dezembro/2001, inclusive, nos termos do Inciso I do art. 173 do CTN, restando fulminadas pela decadência todas as obrigações tributárias decorrentes dos fatos geradores ocorridos até a competência novembro/2001, inclusive, bem como aquelas referentes ao 13º salário desse mesmo ano-calendário.

Assim, sendo de janeiro/2001 a dezembro/2002 o período de apuração do crédito tributário em realce, pugnamos pela exclusão do vertente lançamento de todas as obrigações tributárias decorrentes dos fatos geradores ocorridos nas competências de janeiro/2001 até novembro/2001, inclusive, bem como aquelas referentes ao 13º salário desse mesmo ano-calendário.

Há que se reconhecer que, à luz da Súmula Vinculante nº 8 do STF, na data da lavratura do presente lançamento, já se encontravam caducas todas as obrigações tributárias decorrentes dos fatos geradores ocorridos até a competência novembro/2001, e 13º salário/2001, nos termos do art. 173, I, do CTN, circunstância que se configura óbice intransponível ao Fisco para o exercício do seu direito de constituir o crédito tributário em relação a essas competências, dada a sua extinção legal, nos termos do art. 156, V, *in fine*, do Código Tributário Nacional, consoante entendimento do STJ aviado na sistemática dos recursos repetitivos.

Código Tributário Nacional - CTN

Art. 156. Extinguem o crédito tributário:

(...)

V - a prescrição e a decadência;

(...)

Dessarte, o crédito tributário relativo às competências atingidas pela decadência encontra-se extinto, e não nulo, sendo por aquele motivo, e não por este, excluído do presente lançamento.

2.4. DO PEDIDO DE PERÍCIA

O Recorrente alega nulidade da Decisão de Primeira Instância Administrativa que indeferiu o pedido de perícia.

Nulidade ???

Cumprido de plano ressaltar, de molde a nocautear qualquer dúvida, que a perícia tem, como destinatária final, a autoridade julgadora, a qual possui a prerrogativa de avaliar a pertinência de sua realização para a solução da controvérsia objeto do litígio.

Nesse panorama, a produção de prova pericial revela-se apropriada e útil somente nos casos em que a verdade material não puder ser alcançada de outra forma mais célere e simples. Por tal razão, as autoridades a quem incumbe o julgamento do feito frequentemente indeferem solicitações de diligência ou perícias sob o fundamento de que as informações requeridas pelo contribuinte não serem necessárias à solução do litígio ou já estarem elucidadas, por outros meios, nos documentos acostados aos autos.

Estatisticamente, constata-se que grande parte dos requerimentos de perícia ajuizados no processo administrativo fiscal versa sobre o exame de assentamentos registrados em documentos e/ou na escrita fiscal do sujeito passivo, cujo teor já é do conhecimento do auditor fiscal no momento da formalização do lançamento, eis que sindicado e esclarecido durante todo o curso da ação fiscal. Diante desse quadro, o reexame de tais informações por outro especialista somente se revelaria necessário se ainda perdurasse dúvidas quanto ao convencimento da autoridade julgadora quanto às matérias de fato a serem consideradas no julgamento do processo.

Por óbvio, nada impede que o contribuinte venha aos autos demonstrar a questão que se queira discutir no levantamento fiscal, e o motivo pelo qual a prova não possa ser trazida diretamente aos autos, já que os julgadores administrativos têm, como requisito para o exercício de suas funções, o conhecimento da matéria tributária. Nada obstante, a palavra final acerca da conveniência e oportunidade da produção da prova pericial caberá sempre à autoridade julgadora, a teor do preceito inscrito *caput* do art. 18 do Decreto nº 70.235/72.

Nessa prumada, simples pedidos de perícia da documentação contábil e fiscal do Contribuinte, desacompanhados da devida justificativa de sua imprescindibilidade, em regra, são tidos como prescindíveis, uma vez que os Agentes do Fisco são dotados de conhecimento específico sobre a matéria objeto do seu dever de ofício e competência legal para o exame e apreciação dos parâmetros atávicos aos fatos geradores apurados, circunstância que torna despropositada a manifestação de pessoa estranha aos procedimentos fiscalizatórios que, em tese, nada irá acrescentar ao convencimento motivado do Julgador.

Não se mostra despropositado lembrar que a legislação tributária que rege o Processo Administrativo Fiscal aponta que o *forum* apropriado para a contradição 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 do rito processual em tela restou a cargo do 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 quarto.

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 8.748/93) (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 8.748/1993)

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

§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 8.748/93) (grifos nossos)

§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 8.748/93)

§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 8.748/93)

§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 9.532/97)

b) refira-se a fato ou a direito superveniente; (Incluído pela Lei nº 9.532/97)

c) destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos. (Incluído pela Lei nº 9.532/97)

§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 9.532/97)

§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 9.532/97)

De outro eito, mostra-se auspicioso destacar que os artigos 15, 16 e 18 do Decreto nº 70.235/72, sob cuja égide desenvolve-se o presente Processo Administrativo Fiscal, estipulam que a impugnação tem que ser formalizada com os documentos em que se fundamentar a defesa do impugnante, devendo mencionar o correspondente instrumento de bloqueio, as perícias pretendidas, expostos obrigatoriamente os motivos que as justifiquem, a formulação dos quesitos referentes aos exames desejados, assim como, o nome, o endereço e a qualificação profissional do perito indicado, sob pena de o pedido de perícia ser tido como não formulado.

Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972

*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)*

Impende observar, ademais, que os efeitos fixados no §1º do art. 16 do precitado decreto não se sujeitam ao jugo da discricionariedade da autoridade fazendária. Eles decorrem *ex lege*, não tendo o legislador infraconstitucional facultado alternativas.

No caso em estudo, além de não demonstrar a sua necessidade, o Recorrente não atendeu aos requisitos legais para a realização de perícia, deixando de formular os quesitos referentes aos exames desejados, tampouco o nome, endereço, e qualificação do profissional do seu perito, como assim exige o preceito inscrito no inciso IV do art. 16 do Decreto nº 70.235/72.

Dessarte, considerando que o Recorrente, em seu instrumento de Recurso Voluntário, apenas formulou pedido genérico de perícia, sem a indispensável observância dos requisitos essenciais fixados no inciso IV do art. 16 supra, além de não demonstrar a sua necessidade, imperiosa se mostra a incidência da regra tributária fixada no §1º do supra transcrito dispositivo legal, impondo-se que seja considerado como não formulado o aventado pedido de perícia.

Vencidas as preliminares, passamos ao exame do mérito.

3. DO MÉRITO

Cumprido de plano assentar que não serão objeto de apreciação por este Colegiado as matérias não expressamente impugnadas pelo Recorrente, as quais serão consideradas como verdadeiras, assim como as matérias já decididas pelo Órgão Julgador de 1ª Instância não expressamente contestadas pelo sujeito passivo em seu instrumento de Recurso Voluntário, as quais se presumirão como anuídas pela Parte.

Em razão do reconhecimento da decadência parcial do direito da Fazenda Pública de constituir o crédito tributário em relação aos fatos geradores ocorridos até a competência novembro/2001, inclusive, as alegações recursais referentes a fatos jurídicos tributários ocorridos nessas competências não serão igualmente debatidas, em virtude da perda do objeto. Dessarte, o exame a ser empreendido por este Colegiado limitar-se-á às contestações referentes aos fatos geradores ocorridos a contar da competência dezembro/2001, inclusive.

Também não serão objeto de apreciação por esta Corte Administrativa as matérias substancialmente alheias ao vertente lançamento, eis que em seu louvor, no processo de que ora se cuida, não se houve por instaurado qualquer litígio a ser dirimido por este Conselho, assim como as questões arguidas exclusivamente nesta instância recursal, antes não oferecida à apreciação do Órgão Julgador de 1ª Instância, em razão da preclusão prevista no art. 17 do Decreto nº 70.235/72.

3.1. DA LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA

Se não me trai a leitura, o vertente processo tem por objeto o lançamento tributário formalizado por intermédio da Notificação Fiscal de Lançamento de Débito - NFLD nº 37.078.422-7, consistente em contribuições sociais previdenciárias a cargo da empresa, arrecadadas mediante retenção de 11% incidente sobre o valor bruto das notas fiscais de serviços de construção civil, prestados mediante cessão de mão de obra ou empreitada, conforme descrito no Relatório Fiscal a fls. 273/297.

Deve ser enfatizado inicialmente que a legislação tributária mencionada nos Relatórios Fiscais que integram o vertente lançamento avia normas de natureza material, bem como regras de matriz procedimental, as quais têm aplicação imediata. Nessa perspectiva, ilumine-se que o vertente lançamento refere-se ao período de apuração de 01/01/2001 a 31/12/2002, porém lavrado em 24/10/2007.

O Recorrente alega que as Instruções Normativas nº 069/02; 071/02; 080/02; e 003/05 não têm nada a ver com o presente caso.

Ora ... a Instrução Normativa INSS/DC Nº 069/2002 dispõe sobre as normas e os procedimentos aplicáveis à atividade de construção civil de responsabilidade de pessoa jurídica e de pessoa física.

A Instrução Normativa INSS/DC nº 71, de 10 de maio de 2002, dispõe sobre normas gerais de tributação previdenciária e de arrecadação no âmbito do instituto nacional do seguro social.

A Instrução Normativa INSS/DC nº 80, de 27 de agosto de 2002, por seu turno, alterou substancialmente diversas normas tributárias dispostas nas Instruções Normativas INSS/DC nº 065, 066, 067, 068, 069, 070 e 071, todas de 10 de maio de 2002.

Já a Instrução Normativa SRP nº 3, de 14 de julho de 2005, dispõe sobre normas gerais de tributação previdenciária e de arrecadação das contribuições sociais administradas pela Secretaria da Receita Previdenciária.

Um exame, mesmo que perfunctório, da legislação tributária acime descrita irá revelar que tais Instrumentos Normativos dispõem sobre normas atinentes ao procedimento de retenção de onze por cento do valor bruto da nota fiscal ou fatura de prestação de serviços executados mediante cessão de mão-de-obra, conceitos jurídicos relativos à atividade de construção civil, normas de apuração de fatos geradores de contribuições previdenciárias, bem como de sua base de cálculo, procedimentos de aferição indireta, etc.

Toda a fundamentação legal que fornece esteio jurídico ao presente lançamento encontra alicerce não somente na CF/88 e no CTN, mas, também, nas normas aviadas na Lei nº 8.212/91, e o seu detalhamento nas Instruções Normativas acima especificadas.

... e o Recorrente vem aos autos alegar que elas não tem nada a ver com o presente caso ...

3.2. DOS CONTRATOS

O Recorrente alega que a *“a decisão, ora atacada, simplesmente deixou de analisar elementos de defesa decisivos à tese apresentada, não tecendo uma única linha sobre, por exemplo, a insistência do relatório fiscal no tocante à ausência de contratos”*.

Em primeiro lugar há de ser destacado que os atos administrativos, assim como seu conteúdo, gozam de presunção legal *iuris tantum* de legalidade, legitimidade e veracidade.

Na arguta visão de Maria Sylvia Zanella Di Pietro, a presunção de veracidade e legitimidade consiste na *“conformidade do ato à lei. Em decorrência desse atributo, presumem-se, até prova em contrário, que os atos administrativos foram emitidos com observância da lei”* (Direito Administrativo, 18ª Edição, 2005, Atlas, São Paulo). Ainda de acordo com a citada autora, *“A presunção de veracidade diz respeito aos fatos. Em decorrência desse atributo, presumem-se verdadeiros os fatos alegados pela Administração.”* (op. cit. pág.

191). Dessarte, a aplicação da presunção de veracidade tem o condão de inverter o ônus da prova, cabendo ao particular comprovar de forma cabal a inocorrência dos fatos descritos pelo agente público, ou circunstância que exima sua responsabilidade administrativa, nos termos dos art. 333, inciso I do Código de Processo Civil.

Deflui da interpretação sistemática dos dispositivos encartados nos artigos 19, II da CF/88 e 364 do CPC que os fatos consignados em documentos públicos carregam consigo a presunção de veracidade atávica aos atos administrativos, ostentando estes fé pública, a qual não pode ser recusada pela Administração Pública, devendo ser admitidos como verdadeiros até que se produza prova válida em contrário.

Constituição Federal de 1988

Art. 19. É vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

(...)

II - recusar fé aos documentos públicos;

(...)

Código de Processo Civil

Art. 364. O documento público faz prova não só da sua formação, mas também dos fatos que o escrivão, o tabelião, ou o funcionário declarar que ocorreram em sua presença.

A Suprema Corte de Justiça já irradiou sem em seus arestos a interpretação que deve prevalecer na pacificação do debate em torno do assunto, sendo extremamente convergente a jurisprudência dela promanada, como se pode verificar nos julgados a seguir alinhados, cujas ementas rogamos vênias para transcrevê-las.

AgRg no RMS 19918 / SP

Relator(a) Ministro OG FERNANDES

Órgão Julgador T6 - SEXTA TURMA

Data da Publicação/Fonte: DJe 31/08/2009

MANDADO DE SEGURANÇA IMPETRADO CONTRA ATO ADMINISTRATIVO CASSATÓRIO DE APOSENTADORIA. CERTIDÃO DE TEMPO DE SERVIÇO SOBRE A QUAL PENDE INCERTEZA NÃO RECEPCIONADA PELO TRIBUNAL DE CONTAS DO MUNICÍPIO.

EXTINÇÃO DO MANDAMUS DECRETADO POR MAIORIA. VÍNCULO FUNCIONAL. IMPOSSIBILIDADE DE COMPROVAÇÃO ATRAVÉS DOS ARQUIVOS DA PREFEITURA. MOTIVO DE FORÇA MAIOR. INCÊNDIO. EXISTÊNCIA DE CERTIDÃO DE TEMPO DE SERVIÇO EXPEDIDA PELA PREFEITURA ANTES DO SINISTRO. DOCUMENTO PÚBLICO. PRESUNÇÃO DE VERACIDADE.

1. Esta Corte Superior de Justiça possui entendimento firmado no sentido de que o documento público merece fé até prova em contrário. No caso, o recorrente apresentou certidão de tempo de serviço expedida pela Prefeitura do Município de Itobi/SP - a qual comprova o trecho temporal de 12 anos, 3 meses e 25 dias relativos ao serviço público prestado à referida Prefeitura entre

10/3/66 a 10/2/78 - que teve firma do então Prefeito e Chefe do Departamento Pessoal e foi reconhecida pelo tabelião local.

2. Ademais, é incontroverso que ocorreu um incêndio na Prefeitura Municipal Itobi/SP em dezembro de 1992.

3. Desse modo, a certidão expedida pela Prefeitura de Itobi, antes do incêndio, deve ser considerada como documento hábil a comprovar o tempo de serviço prestado pelo recorrente no período de 10/3/66 a 10/2/78, seja por possuir fé pública - uma vez que não foi apurada qualquer falsidade na referida certidão -, seja porque, em virtude do motivo de força maior acima mencionado, não há como saber se os registros do recorrente foram realmente destruídos no referido sinistro.

4. Agravo regimental a que se nega provimento.

EREsp 265552 / RN

Relator(a) Ministro JOSÉ ARNALDO DA FONSECA

Órgão Julgador S3 - TERCEIRA SEÇÃO

Data da Publicação/Fonte: DJ 18/06/2001 p. 113

EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA. PREVIDENCIÁRIO. REVISÃO DE BENEFÍCIO. LIQUIDAÇÃO DA SENTENÇA. PLANILHA APRESENTADA PELO INSS EM QUE CONSTA PAGAMENTO ADMINISTRATIVO DAS DIFERENÇAS RECLAMADAS. PRESUNÇÃO DE VERACIDADE.

"As planilhas de pagamento da DATAPREV assinadas por funcionário autárquico constituem documento público, cuja veracidade é presumida." (REsp 183.669)

O documento público merece fé até prova em contrário. Recurso que merece ser conhecido e provido para excluir da liquidação as parcelas constantes da planilha, apresentada pelo INSS e não impugnada eficazmente pela parte ex-adversa, prosseguindo a execução por eventual saldo remanescente.

Embargos conhecidos e acolhidos.

Nessa prumada, existindo no mundo jurídico um ato administrativo comprovado por documento público, passa a militar em favor do ente público a presunção de legitimidade e veracidade das informações nele assentadas. Como prerrogativa inerente ao Poder Público, presente em todos os atos de Estado, a presunção de veracidade subsistirá no processo administrativo fiscal como meio de prova hábil a comprovar as alegações do órgão tributário, cabendo à parte adversa demonstrar, ante a sua natureza relativa, por meio de documentos idôneos, a desconformidade com a realidade dos assentamentos em realce.

Configurando-se a Notificação Fiscal de Lançamento de Débito como um documento público representativo de Ato Administrativo formado a partir da manifestação da Administração Tributária, levada a efeito através de agentes públicos, não há como se negar a veracidade do conteúdo.

No caso ora em litígio, a Autoridade Lançadora apurou que a empresa efetuou reformas de grande porte nos imóveis situados na Rua Araporé nº 655, Morumbi, e na Rua Loefgreen nº 2527, subsolo, térreo e andares. Os serviços de construção civil foram

executados mediante empreitada de mão de obra, por empresas prestadoras cujas atividades econômicas são “*Serviços de Engenharia*”, “*Construção de Edifícios*”, “*Atividades de Estudos Geológicos*”, “*Atividades Técnicas Relacionadas à Engenharia e Arquitetura Não Especificadas Anteriormente*”.

Os serviços contratados foram contabilizados nas contas 33100 Ativos Pendentes, 47000 Interpublic, 53900 Outros Diferidos, 64200 Melhorias e Benfeitorias, 504000 Reparos e Consertos Equipamentos, 504100 Reparos e Consertos Instalações, 504900 Reparos e Manutenção, 521400 Outras Despesas de Escritório, 461300 Condução Urbana, 433200 Miscelânea e 62100 Móveis e Utensílios.

Na verificação da contabilidade da empresa, a Fiscalização constatou a prática reiterada de classificação de documentos em contas indevidas, históricos contábeis que não permitem identificar a que se referem, históricos que contêm descrição incorreta do fornecedor do serviço ou material, histórico que não contém informação do documento fiscal a que se refere, histórico de lançamento normal que a empresa afirma ser estorno, histórico informando referir-se a compra de produtos quando na realidade refere-se à contratação de serviços, etc.

Estas práticas incorreram na solicitação dos documentos, dada à falta de credibilidade dos históricos.

As contratações de serviços ligados à construção civil estão sujeitas à retenção de 11% sobre o valor bruto da nota fiscal de serviços, fatura ou recibos, a serem recolhidos em nome da empresa contratada. A empresa contratou os serviços de diversas empresas, porém não comprovou o recolhimento de 11% incidente sobre as notas fiscais, conforme estatuído na Lei.

Foram solicitados pela Fiscalização, além dos recolhimentos previdenciários, os contratos, as notas fiscais, as GFIP referentes aos serviços prestados e a comprovação de materiais que porventura estariam incluídos nas notas fiscais de serviço emitidas.

As notas fiscais contabilizadas que não tiveram apresentação de contratos e documentos solicitados foram lançadas pelo seu valor bruto, com aplicação de 11% sobre seu montante, com dedução dos recolhimentos eventualmente apresentados, com esteio no §3º do art. 33 da Lei nº 8.212/91.

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 onze por cento do valor bruto da nota fiscal ou fatura de prestação de serviços e recolher a importância retida até o dia dois 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. (Redação dada pela Lei nº 9.711/98)

§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; (Incluído pela Lei nº 9.711/98).

II - vigilância e segurança; (Incluído pela Lei nº 9.711/98).

III - empreitada de mão-de-obra; (Incluído pela Lei nº 9.711/98).

IV - contratação de trabalho temporário na forma da Lei nº 6.019, de 3 de janeiro de 1974. (Incluído pela Lei nº 9.711/98).

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

Conforme se extrai do texto legal, a base de cálculo da retenção de que trata o art. 31 da Lei nº 8.212/91, na redação dada pela Lei nº 9.711/98, é o “valor bruto da nota fiscal ou fatura de prestação de serviços”, inexistindo qualquer previsão de dedução da base de cálculo.

De outra partida, a legislação previdenciária de custeio estatuiu como obrigação acessória da empresa prestadora de serviços mediante cessão de mão de obra o dever instrumental de destacar nas notas fiscais, faturas ou recibos de prestação de serviços, o valor correspondente à retenção de que trata o citado art. 31 da Lei nº 8.212/91, na redação dada pela Lei nº 9.711/98, bem como o dever de 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.

Regulamento da Previdência Social, aprovado pelo Dec. nº 3.048/99

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 4.729/2003)

(...)

§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.

Ocorre, todavia, que a legislação tributária, A QUAL O RECORRENTE ALEGA QUE NÃO TEM NADA A VER COM O PRESENTE CASO, dispõe sobre hipóteses de dedução da base de cálculo da retenção, tais como, exemplificativamente, valores de material ou de equipamentos, próprios ou de terceiros, fornecidos pela contratada e indispensáveis à execução do serviço, discriminados na nota fiscal, na fatura ou no recibo de prestação de serviços, porém, desde que contratualmente previsto e devidamente comprovado.

Registre-se que tais documentos de comprovação devem ser mantidos pela empresa à disposição da fiscalização, observadas as normas estabelecidas pelos órgãos competentes, até que ocorra a decadência das obrigações tributárias a eles associadas ou deles decorrentes.

Outra não é a determinação contida no art. 1194 da Lei nº 10.406/2002 que obriga a empresa a conservar em boa guarda toda a escrituração, correspondência e demais papéis concernentes à sua atividade, enquanto não ocorrer prescrição ou decadência no tocante aos atos neles consignados.

Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002.

Art. 1.194. O empresário e a sociedade empresária são obrigados a conservar em boa guarda toda a escrituração, correspondência e demais papéis concernentes à sua atividade, enquanto não ocorrer prescrição ou decadência no tocante aos atos neles consignados.

No caso ora em estudo, os itens 4.4 a 8 do Relatório Fiscal da NFLD, a fls. 281/297, detalham, para cada levantamento, as razões de fato e de Direito que motivaram a Fiscalização a lançar, como base de cálculo da retenção, o valor bruto das notas fiscais de serviços de construção civil realizados mediante cessão/empreitada de mão de obra, dentre as quais destacamos:

- Não apresentação dos contratos;

- Não apresentação de documentos referentes aos materiais fornecidos;
- Os materiais constantes no contrato foram faturados diretamente à Recorrente, não estando contidos nas notas fiscais lançadas;
- Não discriminação nos contratos dos valores referentes a materiais e a mão de obra. Aqui, a retenção não pode ser inferior a 50% do valor bruto da nota fiscal;
- Notas fiscais de serviços de construção civil, mediante cessão/empreitada de mão de obra, sem destaque de retenção e sem recolhimento;
- Notas fiscais de serviços de construção civil, mediante cessão/empreitada de mão de obra, sem destaque de retenção, sem discriminação referente a materiais e mão de obra, e sem recolhimento;
- Contratos de prestação de serviços de construção civil, mediante cessão/empreitada de mão de obra, sem especificação de valores referentes a materiais e a mão de obra;
- Prestação de serviços de construção civil, mediante cessão/empreitada de mão de obra, sem a apresentação dos contratos e das notas fiscais. As bases de cálculo foram extraídas de documentos internos da empresa e de lançamentos contábeis;

A Fiscalização apurou, também, a contratação de serviços de limpeza, conservação e zeladoria, prestados mediante cessão de mão de obra ou empreitada, os quais são sujeitos à retenção de 11% sobre o valor bruto da nota fiscal de serviços, fatura ou recibo, independentemente da forma de contratação.

A Fiscalização apurou, ainda, a contratação de serviços de entrega de contas e de documentos (OS 209/99, Item 12.1, letra 'm', e na IN 071/2002, art. 103, inciso X), sem apresentação dos respectivos contratos, bem como serviços de copa, de preparação e fornecimento de refeições (OS 209/99, Item 12.1, letra 'i', e na IN 071/2002, art. 103, inciso V).

Não procede a alegação de que *“a decisão, ora atacada, simplesmente deixou de analisar elementos de defesa decisivos à tese apresentada, não tecendo uma única linha sobre, por exemplo, a insistência do relatório fiscal no tocante à ausência de contratos”*.

O Órgão Julgador de 1ª Instância, de maneira fundamentada e com base nas provas contidas nos autos assim consignou, *in verbis*:

“Quanto à afirmativa de que os contratos podem ser verbais, tal argumento, genérico, milita a seu desfavor, e impede a aplicação de qualquer redução da base de cálculo:

- *Deve-se observar que qualquer redução da base de cálculo deve estar prevista contratualmente e devidamente comprovada. Assim, embora, na hipótese em tela, não seja obrigatório o “Contrato”*

escrito, o sujeito passivo só poderá beneficiar-se das deduções legais, se o apresentar;

- *Verifica-se, portanto, conforme dispõem os atos legais citados no item 4.1 e 4.2 do Relatório Fiscal, que a redução da base de cálculo somente é permitida se prevista em contrato, observando-se as seguintes hipóteses:*

i) valores previstos em contrato e discriminados na nota fiscal; ii) contrato prevê a utilização do material ou equipamento, mas não fixa o valor destes; iii) contrato não prevê o uso de equipamento, entretanto este é inerente ao serviço (OS n° 209/99, itens 17 e 18; IN n° 71/2002, artigos 105 e 106; IN n° 69/2002, artigo 42 e §§);

- *Este último caso trata de situações específicas em que somente uma análise do contrato poderá dizer sobre a imprescindibilidade do uso do equipamento (p.ex. terraplenagem, pavimentação, etc.), e ainda, assim, o valor do equipamento deve estar discriminado na nota fiscal em conformidade com os percentuais definidos;*

Deste modo, como já exposto, a fiscalização cumpriu com sua obrigação de comprovar a ocorrência do fato jurídico tributário, bem como a identidade da matéria fática com o tipo legal, com base nas informações que foram disponibilizadas pela empresa. Cabia à Impugnante apresentar as alegações ou os documentos que desconstituíssem o lançamento, tendo em vista que os atos administrativos possuem como atributo intrínseco a presunção de legitimidade”.

Ora ... a importância dos contratos tem sua primazia avaliada, principalmente, na possibilidade de dedução, da base de cálculo da retenção, de parcelas relativas a materiais e equipamentos utilizados na execução dos serviços contratados. Trata-se de matéria de interesse da Notificada, e deveriam ter sido por esta apresentados, máxime em virtude de intimação expressa para tanto. Tal apresentação, contudo, foi deficiente e incompleta.

A norma tributária é clara e explícita no sentido de que *“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”.*

Dessarte, a ausência de demonstração formal de tal circunstância implica a incidência da regra geral prevista no art. 31 da Lei n° 8.212/91, na redação dada pela Lei n° 9.711/98: a empresa contratante de serviços executados mediante cessão de mão-de-obra, inclusive em regime de trabalho temporário, deve reter onze por cento do valor bruto da nota fiscal ou fatura de prestação de serviços e recolher a importância assim retida em nome da empresa cedente da mão de obra, não lhe sendo lícito alegar qualquer omissão para se eximir do recolhimento, ficando diretamente responsável pela importância que deixou de receber ou arrecadou em desacordo com o disposto na Lei.

Não procede a alegação de que a Fiscalização não teria informado a previsão normativa das hipóteses de incidência. O relatório Fundamentos Legais do Débito – FLD, a fls. 219/221, descreve, pormenorizadamente, em cada horizonte temporal, todos os instrumentos normativos que dão esteio às atribuições e competências do auditor fiscal, às contribuições sociais lançadas e seus acessórios pecuniários, às substituições tributárias, aos prazos e

obrigações de recolhimento, às obrigações acessórias pertinentes ao caso espécie, dentre outras, especificando, não somente o Diploma Legal invocado, mas, igualmente, os dispositivos normativos correspondentes. Tal relatório é elaborado de maneira extremamente individualizada por lançamento, sendo estruturado de forma atomizada por tópicos específicos condizentes com os mais diversos e variados aspectos relacionados com procedimento fiscal e o crédito tributário ora em apreciação, permitindo ao Notificado a perfeita compreensão dos fundamentos e razões da autuação, sendo-lhe garantido, dessarte, o exercício do contraditório e da ampla defesa.

Em ádito, o Relatório Fiscal descreve, para cada levantamento, a atividade e a espécie de serviço contratado, bem como seu enquadramento na legislação tributária. A QUAL O RECORRENTE ALEGA QUE NÃO TEM NADA A VER COM O PRESENTE CASO, sendo certo que, em muitos casos a empresa não apresentou os contratos correspondentes, sendo a autuação levada a efeito mediante arbitramento, com esteio do art. 33, §3º, da Lei nº 8.212/91, revertendo ao Sujeito Passivo o ônus da prova em contrário, encargo que o Notificado não logrou adimplir.

Não procede, igualmente, a alegação de que o art. 26, alínea "c", da OS 209/99 seria expresso ao afirmar que a contratante estará dispensada de efetuar a retenção para as hipóteses em que a contratada não tiver empregados, assim como a alegação de que estaria dispensadas de retenção as contratações na construção civil relativas aos serviços exclusivos de fiscalização, supervisão ou gerência de obras. A demonstração e comprovação de tais condições apenas seriam possíveis mediante a apresentação dos contratos de prestação de serviços c.c. os contratos sociais das empresas prestadoras, os quais não foram apresentados pela Notificada.

Tratando-se de hipótese de excepcionalidade, a prova de fato impeditivo, modificativo ou extintivo do direito do Fisco recai sobre a parte interessada. Tal prova não se houve por produzida nos autos.

Repise-se que não foi apresentado na impugnação, tampouco em sede de Recurso Voluntário, qualquer novo documento com aptidão a ensejar a retificação do lançamento em debate.

Adite-se que somente nos casos em que não houve a correta apresentação de documentos, contratos de prestação de serviços, notas fiscais, etc. valeu-se a Fiscalização do procedimento de aferição indireta da base de cálculo, previsto expressamente no §3º do art. 33 da Lei nº 8.212/91. Nesse sentido, o Relatório Fiscal descreve, de maneira detalhada para cada levantamento, os documentos apresentados pela Notificada, bem como os motivos de fato e de Direito que fundamentaram a adoção dos procedimentos empregados na apuração da base de cálculo das contribuições lançadas.

Registre-se que, 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.

No caso em foco, encontra-se o direito creditório do fisco plenamente consignado, com todos os seus elementos, no Relatório Fiscal da NFLD e nos demais documentos que integram o lançamento em pauta. A fiscalização apurou na escrita fiscal e nos

demais documentos examinados nas dependências da Notificada a efetiva contratação de serviços de construção civil, de limpeza, conservação e zeladoria, de entrega de contas e documentos, bem como serviços de copa, preparação e fornecimento de refeições, sem a devida retenção de que trata o art. 31 da Lei nº 8.212/91, na redação dada pela Lei nº 9.711/98, tampouco o respectivo recolhimento das importâncias que deveriam ter sido retidas de acordo com a lei.

Dessarte, fulguram os assentamentos consignados no lançamento como bastante e suficiente para fazer prova do fato afirmado pela fiscalização, em razão da debatida presunção de veracidade dos Atos Administrativos.

No caso *sub oculi*, o Órgão Julgador de 1ª Instância, de maneira fundamentada e devidamente consignada em sua Decisão, apreciando as argumentações de defesa e os elementos de prova constantes nos autos, já havia refutado as alegações de impugnação e rechaçado as pretensões formuladas pelo Impugnante, ratificando o crédito tributário na forma originária do lançamento, justamente em razão da falta de apresentação dos documentos fiscais solicitados, ou ainda de sua apresentação deficiente.

O Recorrente, em grau de Recurso Voluntário, retorna à carga formulando exatamente os mesmos argumentos de defesa, não honrando acostar aos autos documentação idônea que alterasse a leitura lógica dos elementos de provas acostados pelo Fisco tampouco os fatos narrados pela Fiscalização.

Nesse contexto, mesmo ciente de que seu pedido houvera sido negado em razão da carência da comprovação material do Direito alegado, o Recorrente quedou-se inerte no sentido de suprir a falta em destaque, não fazendo acostar aos autos os elementos de prova aptos a contrapor o lançamento efetuado pela Fiscalização sob o escudo do §3º do art. 33 da Lei nº 8.212/91, apoiando-se única e exclusivamente na fugacidade e efemeridade das palavras, em eloquente exercício de retórica, tão somente, gravitando à distância do núcleo sensível do qual se irradiaram os fundamentos de fato e de Direito que forneceram esteio ao lançamento em debate, não logrando se desincumbir, dessarte, do ônus que lhe pesava e lhe era avesso, nem, tampouco elidir a imputação que lhe fora infligida pela fiscalização previdenciária.

Tendo em vista o consagrado atributo da presunção de veracidade que caracteriza os atos administrativos, gênero do qual o lançamento tributário é espécie, opera-se a inversão do encargo probatório, repousando sobre o Autuado o ônus de desconstituir o lançamento ora em consumação.

Ostentando, todavia, a presunção de veracidade dos Atos Administrativos eficácia relativa, esta admite prova em contrário a ônus da parte interessada, encargo este não adimplido pelo Autuado, o qual não logrou afastar a fidedignidade do conteúdo da Notificação Fiscal de Lançamento de Débito em debate.

Assim, havendo um documento público com presunção de veracidade não impugnado eficazmente pela parte contrária, o desfecho há de ser em favor dessa presunção.

Nesse sentido remansa a Jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça, conforme se depreende dos seguintes julgados:

MS 12756 / DF

Relator(a) Ministra MARIA THEREZA DE ASSIS MOURA

S3 - TERCEIRA SEÇÃO

Data da Publicação/Fonte: DJe 08/05/2008

*MANDADO DE SEGURANÇA. ADMINISTRATIVO.
PROCURADOR FEDERAL. PROMOÇÃO. PRESUNÇÃO DE*

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

Autenticado digitalmente em 24/09/2014 por ARLINDO DA COSTA E SILVA, Assinado digitalmente em 24/09/

2014 por ARLINDO DA COSTA E SILVA, Assinado digitalmente em 07/10/2014 por LIEGE LACROIX THOMASI

Impresso em 16/10/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

VERACIDADE DOS CONTRACHEQUES E FOLHA DO SISTEMA SIAPE. RETIFICAÇÃO DOS ATOS DE PROMOÇÃO DO IMPETRANTE. EFEITOS RETROATIVOS DESDE A DATA EM QUE DEVERIA SER PROMOVIDO NAS CATEGORIAS APROPRIADAS.

1. Têm presunção de veracidade contracheques e folha do Sistema SIAPE apresentados por procurador federal que pretende ser promovido com base no enquadramento funcional previsto naqueles documentos públicos. Ausência de apresentação de prova, pelo impetrado, que afastasse a fé pública dos referidos documentos.

2. Segurança concedida. Retroativos a partir da data em que deveriam ter ocorrido as promoções do impetrante.

REsp 1059007 / SC

Relator(a) Ministro FRANCISCO FALCÃO

Órgão Julgador T1 - PRIMEIRA TURMA

Data da Publicação/Fonte: DJe 20/10/2008

ESTATUTO DA CRIANÇA E DO ADOLESCENTE. ARTIGO 258 DA LEI Nº 8.069/90. AUTO INFRACIONAL LAVRADO POR COMISSÁRIO DE INFÂNCIA. DOCUMENTO PÚBLICO. FÉ PÚBLICA. ATO ADMINISTRATIVO. PRESUNÇÃO IURIS TANTUM. ÔNUS DA PROVA DO ADMINISTRADO.

I - O auto de infração lavrado por Comissário da Infância, em decorrência do descumprimento do artigo 258 da Lei nº 8.069/90, constitui-se em documento público, merecendo fé pública até prova em contrário.

II - O ato administrativo goza de presunção iuris tantum, cabendo ao administrado o ônus de provar a maioria da pessoa que se encontrava no estabelecimento comercial recorrido, haja vista a legitimidade do auto infracional.

III - Recurso especial provido.

3.3. DA RESPONSABILIDADE PELO RECOLHIMENTO

Alega o Recorrente que a sua responsabilidade pelo recolhimento é subsidiária.

Sem razão.

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 mesma Constituição Federal de 1988, no capítulo reservado ao Sistema Tributário Nacional, fixou a competência da lei complementar para o estabelecimento de normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente, dentre outros, sobre fatos geradores, obrigação e crédito tributários, e contribuintes, a teor do art. 146, III da CF/88, *in verbis*:

Constituição Federal de 1988

Art. 146. Cabe à lei complementar:

(...)

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

a) definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes;

b) obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários;

Bailando em sintonia com os tons alvissareiros orquestrados pelo Constituinte Originário, sob a batuta do seu regente Ulisses Guimarães, o art. 121 do CTN, em performance *pa de deux* normativa harmônica com o regramento acima ponteados, 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. (grifos nossos)

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 a responsabilidade integral 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 atribuiu 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.

Lei nº 9.711, de 20 de novembro de 1998

Art. 23. Os arts. 6º, 17, 19, 21, 22, 28, 31, 37, 38, 47 e 49 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, passam a vigorar com as seguintes alterações:

(...)

Art. 31 A empresa contratante de serviços executados mediante cessão de mão de obra, inclusive em regime de trabalho temporário, deverá reter onze por cento do valor bruto da nota fiscal ou fatura de prestação de serviços e recolher a importância retida até o dia dois 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.

§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.

§2º Na impossibilidade de haver compensação integral na forma do parágrafo anterior, o saldo remanescente será objeto de restituição.

§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.

§4º Enquadram-se na situação prevista no parágrafo anterior, além de outros estabelecidos em regulamento, os seguintes serviços:

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.

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.

Cumprir destacar, por relevante, que o instituto da retenção de contribuições previdenciárias instituído pela Lei nº 9.711/98 não se consubstancia em nova contribuição social distinta daquela disciplinada originariamente pelo art. 22 da Lei nº 8.212/91, mas, sim, numa sistemática diferenciada da forma de arrecadação da referida contribuição previdenciária, na qual as empresas, nos termos do art. 15 da citada lei de custeio, por substituição tributária, passam a figurar como responsáveis tributários pela arrecadação e recolhimento antecipados do tributo em tela, conforme permissivo legal estampado nos artigos 121, II c.c. 128, ambos do Código Tributário Nacional - CTN.

Código Tributário Nacional - CTN

CAPÍTULO V

Responsabilidade Tributária

SEÇÃO I

Disposição Geral

Art. 128. Sem prejuízo do disposto neste capítulo, a lei pode atribuir de modo expresso a responsabilidade pelo crédito tributário a terceira pessoa, vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação, excluindo a responsabilidade do contribuinte ou atribuindo-a a este em caráter supletivo do cumprimento total ou parcial da referida obrigação.

Nesse sentido consolidou-se o entendimento do Superior Tribunal de Justiça, como se depreende do julgado a seguir referenciado, cuja ementa tomamos a liberdade de transcrever:

Ementa: TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. EMPRESAS PRESTADORAS DE SERVIÇOS. ART. 31 DA LEI Nº 8.212/91, COM A REDAÇÃO DADA PELA LEI Nº 9.711/98.

1. A alteração que a Lei nº 8.212/91 sofreu com a edição da Lei nº 9.711/98 não criou qualquer nova contribuição sobre o faturamento, não alterou a alíquota, menos ainda a base de cálculo da contribuição previdenciária sobre a folha de pagamento, sendo, por conseguinte, devida a retenção do percentual de 11% sobre o valor bruto da nota fiscal ou fatura de prestação de serviços.

2. A Lei nº 9.711/98 criou uma nova sistemática na forma de arrecadação da contribuição em debate, em que, por substituição tributária, as empresas passam a figurar como responsáveis tributárias. (grifos nossos)

3. Não se conhece do recurso especial pela divergência, quando a orientação do tribunal se firmou no mesmo sentido da decisão recorrida. (Súmula 83/STJ)

4. Agravo Regimental improvido. (Agravo Regimental no Agravo de Instrumento nº 629.957; STJ - 2ª.Turma; Rel. Min. Castro Meira, DJ 21.03.2005)

A toda prova, a obrigação imposta ao Contratante de serviços prestados mediante cessão de mão-de-obra não tem como fundamento jurídico, de forma alguma, a responsabilidade solidária entre tomadores e prestadores de serviços, muito menos responsabilidade subsidiária, como assim quer fazer crer o Recorrente. A responsabilidade do Tomador dos serviços é direta, na condição de responsável tributário legal, pelo recolhimento das contribuições previdenciárias ora constituídas.

Nessa condição, a lei impõe ao responsável tributário o dever instrumental de proceder ao desconto das contribuições previdenciárias ora em trato, à razão de 11% sobre o valor bruto das notas fiscais de serviços prestados mediante cessão de mão de obra, e de efetuar o recolhimento das contribuições assim arrecadas, no prazo normativo, em nome da empresa prestadora, não lhe sendo lícito alegar qualquer omissão para se eximir do recolhimento, **ficando diretamente responsável pela importância que deixou de receber ou arrecadou em desacordo com o disposto na Lei**, conforme expressamente consignado no art. 31 da Lei nº 8.212/91, *caput, in fine*, na redação dada pela Lei nº 9.711/98, c.c. §5º do art. 33 do mesmo Diploma Legal.

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 onze por cento do valor bruto da nota

*fiscal ou fatura de prestação de serviços e recolher a importância retida até o dia dois 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.** (Redação dada pela Lei nº 9.711/98) (grifos nossos)*

[...]

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 10.256/2001).

(...)

*§5º O desconto de contribuição e de consignação legalmente autorizadas sempre se presume feito oportuna e regularmente pela empresa a isso obrigada, não lhe sendo lícito alegar omissão para se eximir do recolhimento, **ficando diretamente responsável pela importância que deixou de receber ou arrecadou em desacordo com o disposto nesta Lei.** (grifos nossos)*

[...]

Não procedem, portanto, as alegações recursais de que a responsabilidade do Recorrente seria apenas subsidiária e a de que teria que ser observado o benefício de ordem.

3.4. DOS ALEGADOS RECOLHIMENTOS

O Recorrente alega que várias GPS foram apresentadas, mas não foram consideradas pela Fiscalização.

Sem razão.

A coluna intitulada “*Vr CRED*” do Anexo I, a fls. 299/339, expõe os valores de recolhimentos considerados pela Fiscalização na apuração do crédito tributário ora em constituição, detalhando na coluna “*HISTÓRICO*” as notas fiscais a que se referem.

Tais valores de dedução encontram-se contemplados, igualmente, no Relatório de Lançamentos, a fls. 113/217, consoante histórico descrito no campo “*Observação*”.

O Órgão Julgador de 1ª Instância honrou consignar em sua decisão os documentos fiscais onde tal dedução encontrava-se demonstrada:

Não merece prosperar a alegação da Impugnante, de que várias GPS foram apresentadas, mas não foram consideradas. Comparando-se a relação apresentada na Defesa, fls. 400/401 (páginas 8 e 9), e GPS's juntadas pela Notificada ("Notas Fiscais com Retenção de 11% sobre o Valor da mão de Obra"), com o Relatório de Lançamentos - RL, de fls. 551 107, e a coluna "Vr. Créd" do Anexo I, fls. 148/168, verifica-se que:
[...]" (grifos nossos)

Todavia, malgrado a DRJ/SPOI ter informado que tais deduções encontravam-se demonstradas no Relatório de Lançamentos e no Anexo I, o Recorrente foi procura-las no Discriminativo Analítico de Débito.

Não tinha mesmo como encontra-las, uma vez que o Discriminativo Analítico de Débito não foi concebido e idealizado para o registro analítico de tais informações, mas, sim, o Relatório de Lançamentos, conforme assim expressamente informado pelo Órgão Julgador de 1ª Instância.

3.5. DA PROPORCIONALIDADE

Pondera o Recorrente que se houve por desrespeitado o princípio constitucional da proporcionalidade.

Ora ... Ora ...

Olhando com os olhos de ver, avulta que os Princípios Constitucionais contidos na CF/88 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.

Imersa nessa Ordem Constitucional positiva e eficaz, a disciplina atinente à lavratura de notificações fiscais decorrentes do descumprimento da obrigação tributária principal de cunho previdenciário foi moldada pela Lei nº 8.212/91, cujo art. 37 houve por bem estabelecer que a constatação objetiva de atraso total ou parcial no recolhimento de contribuições previdenciárias dará ensejo à lavratura de notificação de débito, nos termos que se vos seguem:

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. (grifos nossos)

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

Se nos parece de bom auspício destacar que as diretivas ora enunciadas não colidem com as normas aventadas nos artigos 113, §1º ; 114 e 116 a 118 todos do CTN, ao contrário, lhe realizam.

Código Tributário Nacional

Art. 113. A obrigação tributária é principal ou acessória.

§1º A obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente.

(...)

Art. 114. Fato gerador da obrigação principal é a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência.

[...]

Art. 116. Salvo disposição de lei em contrário, considera-se ocorrido o fato gerador e existentes os seus efeitos:

I - tratando-se de situação de fato, desde o momento em que o se verifiquem as circunstâncias materiais necessárias a que produza os efeitos que normalmente lhe são próprios;

II - tratando-se de situação jurídica, desde o momento em que esteja definitivamente constituída, nos termos de direito aplicável.

Parágrafo único. A autoridade administrativa poderá desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária, observados os procedimentos a serem estabelecidos em lei ordinária. (Incluído pela Lcp nº 104, de 10.1.2001)

Art. 117. Para os efeitos do inciso II do artigo anterior e salvo disposição de lei em contrário, os atos ou negócios jurídicos condicionais reputam-se perfeitos e acabados:

I - sendo suspensiva a condição, desde o momento de seu implemento;

II - sendo resolutória a condição, desde o momento da prática do ato ou da celebração do negócio.

Art. 118. A definição legal do fato gerador é interpretada abstraindo-se:

I - da validade jurídica dos atos efetivamente praticados pelos contribuintes, responsáveis, ou terceiros, bem como da natureza do seu objeto ou dos seus efeitos;

II - dos efeitos dos fatos efetivamente ocorridos.

Conforme articulado, escapa à competência deste Colegiado a análise da adequação das normas tributárias introduzidas pela Lei nº 8.212/91 ao Ordenamento Jurídico às vedações e princípios constitucionais aviados na Lei Maior.

Revela-se mais do que sabido que a declaração de inconstitucionalidade de leis e atos administrativos constitui-se prerrogativa outorgada pela Constituição Federal exclusivamente ao Poder Judiciário, não podendo os agentes da Administração Pública imiscuir-se *ex proprio motu* nas funções reservadas pelo Constituinte Originário ao Poder Judiciário, 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.

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

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

Apreciando a questão da constitucionalidade das contribuições destacadas pelo Recorrente por um outro prisma, adite-se que o art. 26-A do Decreto nº 70.235/72, na redação dada pela Lei nº 11.941/2009, estabelece óbice intransponível aos órgãos de julgamento deste Conselho Administrativo para afastar a aplicação ou deixar de observar normas tributárias inseridas no ordenamento jurídico mediante leis, decretos, tratado ou acordos internacionais sob fundamento de inconstitucionalidade.

Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972

Art. 26-A. No âmbito do processo administrativo fiscal, fica vedado aos órgãos de julgamento afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade. (Redação dada pela Lei nº 11.941/2009)

§1º (Revogado). (Redação dada pela Lei nº 11.941/2009)

§2º (Revogado). (Redação dada pela Lei nº 11.941/2009)

§3º (Revogado). (Redação dada pela Lei nº 11.941/2009)

§4º (Revogado). (Redação dada pela Lei nº 11.941/2009)

§5º (Revogado). (Redação dada pela Lei nº 11.941/2009)

§6º O disposto no caput deste artigo não se aplica aos casos de tratado, acordo internacional, lei ou ato normativo: (Incluído pela Lei nº 11.941/2009)

I – que já tenha sido declarado inconstitucional por decisão definitiva plenária do Supremo Tribunal Federal; (Incluído pela Lei nº 11.941/2009)

II – que fundamente crédito tributário objeto de: (Incluído pela Lei nº 11.941/2009)

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; (Incluído pela Lei nº 11.941/2009)

b) súmula da Advocacia-Geral da União, na forma do art. 43 da Lei Complementar nº 73, de 10 de fevereiro de 1993; ou (Incluído pela Lei nº 11.941/2009)

c) pareceres do Advogado-Geral da União aprovados pelo Presidente da República, na forma do art. 40 da Lei Complementar nº 73, de 10 de fevereiro de 1993. (Incluído pela Lei nº 11.941/2009)

Não fosse o bastante, a Súmula CARF nº 2, de observância vinculante para as Turmas de Julgamento, 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.

Assim emoldurado o quadro jurídico, avulta encontrar-se impedida esta Corte Administrativa de apreciar tal rogativa e reformar a Decisão Recorrida, ao argumento de violação ao princípio da proporcionalidade, atividade essa que somente poderia emergir do Poder Judiciário.

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 decorrentes dos fatos geradores ocorridos nas competências de janeiro/2001 até novembro/2001, inclusive, em razão da decadência, nos termos do inciso I do art. 173 do CTN.

É como voto.

Arlindo da Costa e Silva, Relator.