



**MINISTÉRIO DA ECONOMIA**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



**Processo nº** 18050.000013/2007-33  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** 2202-009.826 – 2ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 2ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 6 de abril de 2023  
**Recorrente** TENACE ENGENHARIA E CONSULTORIA LTDA E OUTRO  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS**

Período de apuração: 01/08/1998 a 31/01/1999

**CONSTRUÇÃO CIVIL. RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA.**

O contratante de obra de construção civil é solidário com o construtor pelo cumprimento das obrigações para com a Seguridade Social, ressalvado o seu direito regressivo contra o executor e admitida a retenção de importância a este devida para garantia do cumprimento dessas obrigações, não se aplicando o benefício de ordem.

Na construção civil, a solidariedade do contratante somente é elidida se for comprovado o recolhimento das contribuições previdenciárias pela empresa contratada, mediante apresentação de folhas de pagamento e guias de recolhimento específicas, sendo legal a fiscalização e lançamento na empresa contratante, caso não comprove a retenção ou recolhimento das contribuições pelo prestador do serviço.

**LANÇAMENTO. COMPLEMENTAÇÃO. POSSIBILIDADE.**

As irregularidades, incorreções e omissões que não se qualifiquem como atos nulos, não importarão em nulidade e serão sanadas quando resultarem em prejuízo para o sujeito passivo.

A emissão de relatório fiscal substitutivo que informa o dispositivo legal autorizador da aferição indireta garante o direito ao contraditório e à ampla defesa.

**AFERIÇÃO INDIRETA. CONSTRUÇÃO CIVIL.**

Ocorrendo recusa ou sonegação de qualquer documento ou informação, ou sua apresentação deficiente, a Administração Tributária pode promover ao lançamento da importância que reputar devida, utilizando-se para tanto de atos administrativos que fixem parâmetros para definição dos valores, cabendo ao sujeito passivo o ônus da prova em contrário.

**DECADÊNCIA. OBRIGAÇÃO PRINCIPAL. AUSÊNCIA DE PAGAMENTOS. NORMA APLICÁVEL ART. 173, I, DO CTN.**

Tratando-se de obrigação principal, não constando os autos comprovação de qualquer antecipação de pagamento, o direito da Fazenda Pública formalizar/constituir o crédito tributário se extingue após cinco anos, contados

do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, nos termos do art. 173, inc. I, do CTN.

#### PROCESSUAIS NULIDADE. INOCORRÊNCIA.

Tendo sido o Auto de Infração lavrado segundo os requisitos estipulados no art. 10 do Decreto 70.235, de 1972 e comprovado que o procedimento fiscal foi feito regularmente, não se apresentando, nos autos, as causas apontadas no art. 59 do mesmo Decreto, não há que se cogitar em nulidade processual, nem em nulidade do lançamento enquanto ato administrativo e tampouco cerceamento de defesa.

Comprovado que o procedimento fiscal foi feito regularmente, não se apresentando, nos autos, as causas apontadas no art. 59 do Decreto n.º 70.235, de 1972, não há que se cogitar em nulidade do lançamento enquanto ato administrativo.

#### REGIMENTO INTERNO DO CARF. § 3º ART. 57. APLICAÇÃO

Presentes na peça recursal os argumentos de defesa já explicitados por ocasião do oferecimento da manifestação de inconformidade ou impugnação, que foram claramente analisados pela decisão recorrida, esta pode ser transcrita e ratificada.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao recurso, para reconhecer a decadência das contribuições previdenciárias das competências 08/1998 a 10/1998 (inclusive).

(documento assinado digitalmente)

Mário Hermes Soares Campos - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Sara Maria de Almeida Carneiro Silva, Ludmila Mara Monteiro de Oliveira, Sônia de Queiroz Accioly, Leonam Rocha de Medeiros, Christiano Rocha Pinheiro, Eduardo Augusto Marcondes de Freitas, Martin da Silva Gesto e Mário Hermes Soares Campos (relator).

### **Relatório**

Trata-se de recurso voluntário interposto contra o Acórdão n.º 15-15.337 (e.fls. 176/190) da 6ª Turma de Julgamento da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Salvador/BA (DRJ/SDR), que julgou procedente o lançamento consubstanciado na Notificação Fiscal de Lançamento de Débito (NFLD/DEBCAD) - n.º 35.690.724-4, no valor original, consolidado em 26/07/2004, de R\$ 30.823,58, com ciência pessoal, por intermédio de representante legalmente qualificado, em 30/07/2004, conforme assinatura aposta na folha de rosto da notificação (e.fl. 3).

Consoante consta no “Relatório da Notificação Fiscal de Lançamento de Débito” (e.fls. 27/29), o lançamento corresponde às contribuições devidas à Seguridade Social, referente à parte patronal, à contribuição para o financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho

(Gilrat) e as contribuições dos segurados empregados, em decorrência da Responsabilidade Solidária na Construção Civil. Ainda conforme o relatório, trata-se de serviços prestados para autuada pela empresa Empreiteira Santo Cristo Ltda (CNPJ: 00.120.528/0001-02) e a responsabilidade da Tenace Engenharia e Consultoria Ltda em relação a tais serviços está disciplinada no artigo 30, item VI, da Lei 8.212, de 24 de julho de 1991, com redação alterada pela Lei 9.528, de 10 de dezembro de 1997, combinado com o artigo 43, do Decreto 2.173, de 5 de março de 1997 e na Seção III, capítulo X, Título II da Instrução Normativa INSS/DC n.º 100, de 18 de dezembro de 2003.

A Notificação refere-se ao período de agosto/1998 a janeiro/1999 e constitui fato gerador das contribuições previdenciárias lançadas os valores constantes em Lançamentos Contábeis, conta - 3.2.3.1.001-4 (Serviços Prestados), conforme as Notas Fiscais/Faturas de Prestação de Serviço, referentes à mão de obra contratada da pessoa jurídica no período, cujos valores encontram-se registrados no “RL - Relatório de Lançamentos” e no “DAD - Discriminativo Analítico do Débito”, partes integrantes da notificação.

Os valores de base de cálculo foram obtidos a partir dos lançamentos contábeis das Notas Fiscais de Serviço/Fatura de mão de obra, por não terem sido apresentados os Contratos de Prestação de Serviços e as Notas Fiscais de Serviço/Fatura solicitados por meio de Termos de Intimação para Apresentação de Documentos. A base de cálculo foi apurada por aferição indireta, com base no valor das notas fiscais de serviço/fatura de mão de obra, de acordo com os percentuais estabelecidos nos artigo 441, Seção I, Capítulo III, Título V, da Instrução Normativa INSS/DC n.º 100, de 2003.

Inconformada com o lançamento, a contribuinte apresentou impugnação, documento de e.fls. 33/47, onde principia afirmando que a autuação apresentaria vícios, tanto procedimentais como legais, que implicariam em sua nulidade. Nessa linha, apresenta tópico em que defende a nulidade pela inafastável necessidade da participação de todos os devedores envolvidos. Aponta como equivocado o entendimento de que as contribuições poderiam ter sido exigidas diretamente do responsável solidário, independentemente de qualquer investigação ou procedimento fiscal junto ao contribuinte principal. Acresce que, somente com a verificação do inadimplemento das contribuições por parte do contribuinte principal é que a Administração Tributária estaria afastando a possibilidade da ocorrência de *bis in idem*. Ademais, não haveria como saber se já existem débitos constituídos contra o devedor principal, nem se já foram lavradas notificações em nome daquele, e sequer se o responsável principal já teria adimplido as obrigações objeto do presente lançamento. Cita vários dispositivos normativos e o art. 125 do Código Tributário Nacional – CTN (Lei n.º 5.172 de 25 de outubro de 1966), que entende não observados pela fiscalização, gerando incerteza e iliquidez, resultando em : “...inafastável constituição de créditos tributários ilíquidos e incertos, vez que não se esgotaram as possibilidade de verificação do adimplemento por parte do contribuinte principal.”

Também suscitada a nulidade sob argumentos de ausência de fundamentação e imprestabilidade dos atos administrativos, onde destaca ainda a indevida aplicação retroativa da IN INSS/DC n.º 100, de 2003 aos fatos geradores ocorridos antes de sua edição e vigência. Ressalta que: “A legislação colacionada demonstra, sem qualquer possibilidade de interpretações diversas, que somente LEI pode exigir, aumentar, fixar alíquota e base de cálculo de tributo. Não sendo LEI, a Instrução Normativa 100/2003 não possui competência Constitucional para instituir base de cálculo de tributo.” Ainda no campo das alegadas ausências de fundamentação, aduz a contribuinte que os dispositivos legais arrolados na NFLD, onde destaca o artigo 30, inc.VI, da Lei 8.212/1991, não seriam autorizativos para o

procedimento da aferição indireta, pois tratam apenas da responsabilidade solidária, nada dispondo sobre o procedimento indireto de aferição, nem da sua configuração, caracterizando assim, ausência de fundamentação legal do lançamento. Outra nulidade aduzida pela então impugnante, seria o fato de que nos contratos por ela firmados com a prestadora dos serviços (Empreiteira Santo Cristo) não haveria cessão de mão de obra que justificasse a necessidade de retenção das contribuições, situação esta não constatada pela fiscalização porque teria ser valido apenas dos registros nos livros Diário e Razão, sem exame das notas fiscais e respectivos contratos.

Ao final, é sustentada a necessidade de aplicação da redução de base de cálculo das contribuições lançadas, devido à utilização de materiais na prestação dos serviços, uma vez que materiais empregados não fariam parte da remuneração paga aos segurados. Declara ainda a autuada, para todos os fins: *“...que toda a documentação relevante, relativa e pertinente à presente NFLD encontra-se à disposição da Autarquia para fins de diligência visando a comprovação de lançamentos indevidos e/ou equivocados, a qual de logo resta requerida.”*

Antes da impugnação ser submetida a julgamento, entendeu a autoridade julgadora de primeira instância pela baixa dos autos em diligência, para que a fiscalização se pronunciasse sobre os argumentos e documentos apresentados e emitisse novo relatório fiscal, com ciência à interessada, conforme o despacho de e.fls. 89/90. Também foi determinado: a) que fosse acrescentada, no Relatório da Notificação Fiscal de Lançamento do Débito, a fundamentação legal da aferição indireta (art. 33, § 3º, da Lei 8.212/91); b) que fosse dada ciência da NFLD a todos os solidários da presente NFLD e do resultado da diligência à autuada e aos solidários. Em atendimento a tal diligência, foi elaborado pela fiscalização o Relatório Complementar da Notificação Fiscal de Lançamento” de e.fls. 94/97, onde se procedeu à inclusão da fundamentação legal que dispõe sobre o lançamento do débito por aferição indireta. Também elaborada a Informação de e.fl. 98, onde são prestados esclarecimentos sobre o procedimento de auditoria e proposta retificação, para menor, dos valores apurados para efeito de determinação da bases de cálculos dos diversos períodos de apuração. Foram acostados às fls. 133 e 134 cópias dos Avisos de Recebimento relativos à ciência, da autuada e da coobrigada, do Relatório Complementar.

Foi verificado pela autoridade julgadora de piso que não teriam sido acostadas aos autos todas as notas fiscais cujos lançamentos contábeis integraram o lançamento, de forma que, a princípio, não seria cabível sua retificação total. Em razão de tal constatação, foi determinada uma segunda diligência, para que a fiscalização: *“a) esclareça se as notas fiscais não acostadas foram efetivamente analisadas ou se não foram apresentadas pela empresa; b) junte aos autos as referidas notas fiscais, caso elas tenham sido apresentadas e analisadas; c) cientifique os interessados do pronunciamento fiscal constante às fls. 88 e do pronunciamento a ser emitido; d) informe aos interessados que os mesmos têm, querendo, o prazo de 15 dias para se manifestar; e) junte aos autos os comprovantes da cientificação dos interessados.”*

Cumprindo tal diligência, foi elaborada pela fiscalização a Informação de e.fl. 140, onde informa que: *“ a-) As notas fiscais que não foram acostadas à defesa, não foram apresentadas na diligência fiscal. Sugerimos anteriormente a retificação do débito considerando todas as notas fiscais lançadas, tendo por base que as mesmas foram emitidas dentro da vigência do contrato de serviço às fls.69/70. Porém tendo em vista a ausência de fundamentação legal, consideramos para retificar o débito apenas as notas fiscais anexadas à defesa.”* À vista de tal informação, foi proposta nova retificação dos valores apurados para efeito de determinação

da bases de cálculos dos diversos períodos de apuração, em substituição à alteração apontada na Informação de e.fl. 98.

Cientificada do Relatório Complementar da NFLD e das Informações Fiscais a empresa coobrigada Empreiteira Santo Cristo Ltda manteve-se silente. A autuada (Tenace Engenharia) apresentou as contrarrazões de e.fls. 151 a 164, onde reitera todos os argumentos de defesa da impugnação, reforçando tratar-se de contrato de empreitada total, não configurando cessão de mão de obra, além de requerer o reconhecimento de decadência relativa aos fatos geradores anteriores a 27/07/1999. Também apresentadas as contrarrazões de e.fls. 170/ onde ratifica os termos das outras manifestações e volta a arguir a total nulidade da notificação. Argumenta que: *“O lançamento fiscal, ato administrativo formal, vem sofrendo alterações e distorções constantes e contínuas, fato este que implica em patente indicação de não terem sido observadas as normas legais aplicáveis in casu. Como se denota dos autos, houve lançamento (NFLD), alteração, cancelamento total, manutenção parcial, tendo sido aberto sucessivos prazos para defesas de, por vezes, alterações contraditórias dos lançamentos. Onde está a certeza do lançamento tributário? Gostaria a autuada de saber, com a precisão que a lei impõe, do que está a se defender.”*

A impugnação foi considerada tempestiva e de acordo com os demais requisitos de admissibilidade, não obstante, foi julgado procedente o lançamento, sendo o crédito tributário mantido em sua integralidade. Esclareceu a autoridade julgadora de piso que a retificação sugerida pelo auditor notificante não foi acatada, com fundamento no disposto no art. 13 da Portaria RFB nº 10.875, de 16 de agosto de 2007, devido à não apresentação da documentação pertinente para comprovar a inexatidão do cálculo do tributo devido, uma vez que caberia à contribuinte o ônus da prova em contrário. A decisão exarada apresenta a seguinte ementa:

#### CONSTRUÇÃO CIVIL. RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. ELISÃO.

O contratante, qualquer que seja a forma de contratação da construção, reforma ou acréscimo, é solidário com o construtor pelo cumprimento das obrigações para com a Seguridade Social, ressalvado o seu direito regressivo contra o executor e admitida a retenção de importância a este devida para garantia do cumprimento dessas obrigações, não se aplicando, em qualquer hipótese, o benefício de ordem.

Na construção civil, a solidariedade do contratante somente é elidida se for comprovado o recolhimento das contribuições previdenciárias pela empresa contratada, através da apresentação de folhas de pagamento e guias de recolhimento específicas.

#### DESNECESSÁRIA FISCALIZAÇÃO PRÉVIA NA EMPRESA CONTRATADA

É legal e legítima a fiscalização direta na empresa contratante.

#### AFERIÇÃO INDIRETA. CERCEAMENTO DE DEFESA.

A emissão de relatório fiscal substitutivo que informa o dispositivo legal autorizador da aferição indireta garante o direito ao contraditório e à ampla defesa.

#### REDUÇÃO DA BASE DE CÁLCULO

A redução da base de cálculo deve atender ao disposto na legislação previdenciária.

#### DECADÊNCIA.

O prazo decadencial para o lançamento de contribuições previdenciárias é de 10 anos.

#### ILEGALIDADE. INCONSTITUCIONALIDADE.

Não cabe à instância administrativa apreciar alegação de ilegalidade e ou inconstitucionalidade de dispositivos da legislação.

Lançamento Procedente

Devidamente cientificada da decisão de piso, a coobrigada, Empreiteira Santo Cristo Ltda, mais uma vez não apresentou qualquer manifestação.

A autuada interpôs recurso voluntário (e.fls. 194/206), onde volta a suscitar o reconhecimento da decadência de parte do período objeto do lançamento, das competências anteriores a 27/07/1999, e reiterar todos as alegações apresentados na impugnação. Os argumentos de defesa da peça impugnatória encontram-se no tópico 2 (Do Direito) e distribuídos nos seguintes subtópicos: 2.1) nulidade pela ausência do devedor principal; 2.2) aferição indireta; e 2.3) da decadência.

Ratificada assim pela recorrente a suposta nulidade do lançamento devido à necessidade da participação de todos os devedores envolvidos, afirmando que não teria sido observada tal imposição pela autoridade fiscal autuante. Entende equivocado o lançamento diretamente no responsável solidário, sem qualquer investigação ou procedimento fiscal junto ao contribuinte principal. Afirma que, por expressa previsão no CTN, o pagamento efetuado por um dos obrigados aproveita aos demais. Assim, somente com a verificação do inadimplemento das contribuições por parte do contribuinte principal é que a Administração Tributária estaria afastando a possibilidade da ocorrência de *bis in idem* e não haveria como saber se já existem débitos constituídos, nem se já foram lavradas notificações em nome daquele, ou se já teria adimplido as obrigações.

No subtópico atinente à aferição indireta, também reiterada a afirmação de que IN INSS/DC n.º 100, de 2003, seria inaplicável aos fatos geradores ocorridos anteriormente à sua edição por ser tratar de norma mista (processual e material), além de que, somente lei pode exigir, aumentar, fixar alíquota e base de cálculo de tributo. Assim, não sendo lei, a IN 100/2003 não possui competência constitucional para instituir base de cálculo de tributo, além de se tratar de norma que pioraria a situação da contribuinte, sendo assim, mais uma vez, vedada sua aplicação ao presente caso. Reafirmada a tese de ausência de fundamentação legal para a aferição indireta, uma vez que, no entender da recorrente, os dispositivos elencados pela autoridade lançadora não seriam autorizadores para o procedimento da aferição indireta mas sim, tratam apenas da responsabilidade solidária, nada dispondo sobre o procedimento indireto de aferição, nem da sua configuração autorizadora. Nesse ponto, questiona o fato de que, no curso do processo instaurado e após indicação de nulidade por parte da recorrente, a recorrida tentou maquiagem o procedimento com “*verdadeiros remendos*”, indicando novas fontes da aferição indireta, abrindo novo prazo de defesa, levantando suspeição quanto à legalidade, legitimidade e ética de tal procedimento, diante da segurança jurídica e certeza do lançamento. Para melhor compreensão dos principais fundamentos da defesa, peço *vênia* para parcial reprodução da peça recursal:

## **2 - DO DIREITO.**

### **2.1 - NULIDADE PELA AUSÊNCIA DO DEVEDOR PRINCIPAL.**

Em que pesem os esforços realizados pela Autarquia para tentar regularizar o processo administrativo fiscal em voga, tais tentativas não podem prosperar devendo ser declarada a nulidade do procedimento diante da não observação de ditames legais tendentes à assegurar a ampla defesa e contraditório, direitos da recorrente e que possuem berço constitucional.

A Lei 8.212/91 prescreve situações em que as contribuições sociais podem ser exigidas de terceiros por meio da solidariedade. Ocorre que a recorrida instituiu no entendimento equivocado de que tais obrigações fiscais podem ser exigidas diretamente do responsável solidário, independentemente de qualquer investigação ou procedimento fiscal, mínimo que seja, do contribuinte principal.

Este procedimento fere nada mais do que uma dezena de dispositivos legais, além de perpetrar situações inadmissíveis na seara tributária e que demonstram a necessidade imprescindível de tal aferição prévia sobre o devedor principal. Esta necessidade visa dar ao crédito tributário declarado pelo lançamento (art. 142 do CTN) a sua característica mais marcante e imprescindível, qual seja a certeza e liquidez indispensável ao exercício do mesmo. Por outro lado, tal proceder da recorrida visando acelerar os seu procedimentos em detrimento dos direitos dos contribuintes fazendo vista grossa a estas diligências necessárias, prejudica o direito da recorrente, haja vista que a mesma responde solidariamente somente sobre os valores efetivamente devidos pelo contribuinte principal, nem um centavo a mais.

Neste ponto surge a condição de validade da NFLD. Somente com a verificação do inadimplemento das contribuições por parte do contribuinte principal é que a recorrida estaria afastando a possibilidade da ocorrência do *bis in idem* tributário.

Alia-se ao exposto o fato de a recorrente não possuir acesso aos registros fiscais sigilosos dos contribuintes principais, ao contrário da Autarquia, que os possui integrados no seu sistema informatizado. A recorrente não tem como saber se já existem débitos constituídos contra o devedor principal, nem se já foram lavradas NFLD's em seu nome, e, sequer, se o responsável principal já adimpliu as obrigações ora lançadas contra a mesma. É um direito dos contribuintes o aproveitamento dos pagamentos já efetuados pelos devedores principal e solidários da mesma obrigação tributária. No caso concreto, a Autarquia se furtou do seu dever legal de diligenciar se já não foram lavrados Autos ou NFLD's contra o devedor principal, não tendo procedido, sequer, com a verificação quanto à existência ou não de divergências e/ou pagamentos efetuados pelos devedores principais, tanto em decorrência de possíveis Notificações, quanto ao adimplemento puro e simples de suas obrigações tributárias que agora são objeto de lançamento contra a Autuada.

Não é outro o próprio entendimento do INSS, que por meio da **Circular Conjunta INSS/DIRAR/CGFISC/CGCOB/CGARRREC n.º 006** de 02 de dezembro de 2.002, a qual possui força vinculativa, e aplicação imediata e retroativa por possuir natureza procedimental (art. 144, §1º CTN), estabelece que:

1. Quando da execução de auditoria fiscal, o Auditor Fiscal da Previdência Social (AFPS), constatando crédito previdenciário em decorrência de responsabilidade solidária, deverá observar os seguintes procedimentos:

**1.1 Efetuar, sempre que possível, o cruzamento de informações de todos os devedores solidários, com vistas à verificação da regularidade do crédito a ser constituído, evitando a cobrança de créditos já extintos.**

**1.3 Fazer constar na folha de rosto da NFLD a expressão "E OUTRO (S)" em acréscimo ao nome ou razão social do sujeito passivo.**

...

1.4. Identificar no relatório fiscal integrante da NFLD todos os devedores solidários com todos os dados constantes da identificação da folha de rosto.

.....

1.7 Quando da intimação do sujeito passivo sob auditoria fiscal, encaminhar cópias da respectiva NFLD e anexos para os demais devedores solidários. Pelo correio com Aviso de Recebimento (AR).

.....

5. Quanto à prática dos atos que compõe o contencioso administrativo, deverão ser observados os seguintes procedimentos:

**5.1 Deverá ser dada ciência de todos os atos do processo tanto ao devedor direto quanto aos devedores solidários, começando a fluir o prazo para defesa bem como para a prática de atos, a partir da intimação do último devedor, devidamente comprovada nos autos.**

.....

**5.17 A apuração do crédito com base na documentação do contribuinte deve prevalecer à realizada por arbitramento no responsável solidário, quando for pleiteada por qualquer dos devedores em fase processual própria.**

.....  
**6. A Gerência Executiva em que ocorreu a auditoria fiscal, caso os solidários pertençam a outra Gerência Executiva, deverá comunicar a lavratura de NFLD para fins de manutenção, de controle e de evitar cobrança em duplicidade**

Tal postura vai ao encontro do que dispõe o artigo 142 do CTN, o qual determina que o procedimento de lançamento, além das demais verificações necessárias, tem que determinar o sujeito passivo, verbis:

(...)

Sujeito passivo este que por óbvio trata-se do contribuinte principal da obrigação tributária e seus responsáveis. No sentido do artigo 142 do CTN, a atividade administrativa de lançamento requer a verificação da ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente. Havendo qualquer possibilidade de aferi-la diretamente, esta não pode ser desprezada sob pena de ilegalidade.

Da mesma forma o artigo 121 do CTN trata da sujeição passiva tributária não deixando margem para qualquer dúvida quanto ao até aqui exposto:

(...)

A obrigação da Autarquia em identificar todos os sujeitos passivos decorre, ainda, do texto da Lei n.º 9.784/99, que regula o processo administrativo no âmbito da Administração Pública Federal. Este diploma legal prevê expressamente, além dos direitos dos administrados face à fiscalização, os legitimados a interpor recurso administrativo, verbis:

(...)

Observa-se que a Lei 9.784/1999 assegurou àqueles que tenham apenas interesse, ainda que indireto, o direito de participar da lide e assim ter ciência da tramitação dos respectivos processos. Portanto aos sujeitos passivos e responsáveis solidários não deve ser dado outro tratamento, vez que se envolve diretamente direitos de ambas as partes.

A referida Circular Conjunta também dispõe de forma idêntica, comungando com a necessidade de envolvimento do devedor principal tanto no procedimento de lançamento, como no processo administrativo, ao dispor no seu item 5.1, cuja repetição se faz imperiosa, que:

5.1 Deverá ser dada ciência de todos os atos do processo tanto ao devedor direto quanto aos devedores solidários, começando a fluir os prazo para a defesa bem como para a prática de atos, a partir da intimação do último devedor.

Esta necessidade já vinha sendo corroborada até mesmo pelo **Parecer CJMPAS n.º 2.376/2000** tantas vezes invocado e aplicado equivocadamente pela Autarquia visando justamente elidir a necessidade inafastável de aferir primeiro os débitos junto ao contribuinte principal. Tal parecer já asseverava no seu ponto 20, que:

20. No entanto, tendo em vista que a atividade de arrecadação é plenamente vinculada, e tendo em vista o princípio constitucional da eficiência, temos que a administração pública deve sempre tentar cobrar o tributo tanto do contribuinte, quanto do responsável, ou responsáveis, pela obrigação, pois desta forma, as chances de satisfação do crédito serão maiores.

O princípio da eficiência da Administração Pública previsto no artigo 37 da Constituição Federal de 1988, visa dar à atividade administrativa a maior garantia, segurança e efetividade possíveis. Esta efetividade torna necessária, no caso concreto, a presença de todos os obrigados envolvidos com a relação jurídica tributária, haja vista que somente desta forma a administração estará assegurando de forma ampla a possibilidade de, por meio do seu procedimento fiscal, trazer aos cofres públicos os valores supostamente inadimplidos.

Insta esclarecer que o que se está a questionar e impugnar não tem nada a ver com o benefício de ordem, vedado pela Lei 8.212/91 e pelo CTN. O que se está a demonstrar é que a Autarquia, por intermédio da sua fiscal, deixou de observar normas procedimentais imperativas e indispensáveis para a validade da NFLD, desempenhando, desta forma uma atividade que se encontra fora dos ditames legais da Autarquia.

**Sendo a atividade administrativa, um exercício plenamente vinculado à lei, a fiscalização deveria ter observado todos os imperativos legais trazidos à baila.**

Acresce-se ao todo exposto o dispositivo legal insculpido no artigo 125 do CTN, segundo o qual o pagamento efetuado por um dos obrigados aproveita aos demais. Assim, tem que ser verificado até que ponto o contribuinte principal adimpliu suas obrigações previdenciárias, para que o responsável solidário não pague quantia indevida ao INSS, podendo inclusive se beneficiar dos valores já adimplidos pelo obrigado principal, vindo a evitar-se a concretização do *bis in idem*, figura esta abominada no Direito Tributário.

Todo este arcabouço legislativo e normativo do INSS visa justamente assegurar aos contribuintes o direito a ampla defesa, insculpido na Constituição Federal de 1988 (art. 5º, LV) como uma garantia individual sendo o mesmo cláusula pétrea. É este direito que está a ser usurpado pela inobservância dos ditames legais por parte da fiscalização realizada e consubstanciada na presente NFLD.

Não fossem bastantes os argumentos até aqui tratados, a inobservância destes procedimentos por parte da Autarquia resultará na inafastável constituição de créditos tributários ilícitos e incertos, vez que não se esgotaram as possibilidades de verificação do adimplemento por parte do contribuinte principal.

Esta situação de incerteza e iliquidez não se conforma com a natureza do crédito tributário, sujeitando o mesmo a batalhas na esfera judicial, onerando injustificadamente a Administração Pública com sucumbência e custos com a máquina administrativa e honorários advocatícios, pela inobservância por parte dos servidores de determinações da própria Autarquia e das Leis colacionadas, configurando um verdadeiro absurdo nada consentâneo com o princípio da moralidade, vinculação plena e eficiência que imperam na esfera administrativa.

Contudo a recorrida, em momento posterior à apresentação da defesa por parte da recorrente e após a suscitação de nulidade, veio a realizar a tentativa de notificação do devedor principal como se possível fosse afastar a nulidade congênita.

**Será possível e legal a recorrida ir adaptando o procedimento administrativo fiscal de acordo com cada alegação de nulidade apresentada pela recorrente? Em qual lugar fica a segurança jurídica e devido processo legal administrativo se cada erro ou nulidade apontado pelo contribuinte possa ser convolado pela Autarquia como se nada tivesse ocorrido?**

E mais. A recorrida sequer se deu ao trabalho de averiguar nos registros informatizados se a devedora principal já havia recolhidos os valores lançados em desfavor da recorrente. Percebam limos. Julgadores que maravilha se apresenta como forma de arrecadação: devedor principal recolhe, INSS autua solidário, obstaculiza acesso à informações ao solidário no que tange aos recolhimentos realizados pelo principal e recebe novamente contribuição já recolhida (*bis in idem*). O corre que tal proceder além de ilegal é imoral! Cadê a certeza e liquidez que o crédito tributário tem que possuir? Onde fica a segurança jurídica? E a lhanza administrativa?

## **2.2 - AFERIÇÃO INDIRETA.**

A NFLD teve como fundamentação jurídica para o cálculo por aferição indireta do tributo devido, a título de solidariedade em razão do contribuinte principal supostamente não ter adimplido para com as suas obrigações tributárias, a IN 100/2003 sob a alegação singela de que tal norma teria aplicação retroativa por tratar-se de norma meramente procedimental.

No entanto, a IN 100/2003 demonstra-se inaplicável aos fatos geradores ocorridos anteriormente à sua edição por tratar-se de norma mista (processual e material) como restará evidenciado.

A aferição indireta, inaplicável ao caso concreto pela inobservância dos ditames administrativos já tratados acima, deu-se, conforme se depreende do Relatório Fiscal da NFLD em questão, pela incidência da IN 100/2003, mais precisamente do seu artigo 441. Este artigo estabelece a **base de cálculo** a ser utilizada na aferição dos valores supostamente não adimplidos pelo contribuinte originário os quais deverão ser suportados pela Autuada em decorrência da solidariedade da mesma.

Ocorre que é cediço que no Direito Tributário impera o princípio da legalidade estrita previsto nos artigos 5º, II e 150, I, ambos da Constituição Federal de 1988 c/c p artigo 97, IV do CTN. Rezam tais dispositivos legais, verbis:

(...)

A legislação colacionada demonstra, sem qualquer possibilidade de interpretações diversas, que **somente LEI pode exigir, aumentar, fixar alíquota e base de cálculo de tributo. Não sendo LEI, a Instrução Normativa 100/2003 não possui competência Constitucional para instituir base de cálculo de tributo.**

Prescreve o art. 37, caput da Lei n.º 8.212/91 que:

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.

Prescreve ainda o artigo 2º, VII da Lei 9.784/99, verbis:

Art. 2.º...

VII - indicação dos pressupostos de fato e de direito que determinarem a decisão;

O lançamento tributário se trata de atividade administrativa plenamente vinculada e como tal deve expor de forma precisa os fundamentos de direito nos quais se baseia. Esta observância possui o escopo de resguardar ao particular o seu direito a ampla defesa e ao contraditório em toda a sua amplitude constitucionalmente assegurada. No caso concreto foi lavrada a NFLD em desfavor do substituto tributário o qual não manteve em sua posse a documentação necessária para a comprovação das contribuições devidas pelo contribuinte principal. Na ausência desta documentação a Autarquia arbitrou a importância que reputava devida aplicando a base de cálculo da IN 100/2003 (40% do valor bruto da fatura ou nota fiscal), conforme Relatório, por aferição indireta.

Engana-se a Autarquia ao dispor sob a designação de Fundamentação Legal a IN 100/2003, haja vista que os éditos administrativos são imprestáveis para tanto, não possuindo o condão de sanar os vícios ora apontados, nem de revestir-se de lei tributária.

A despeito do artigo 100 do CTN estabelecer que os atos normativos expedidos pelas autoridades administrativas sejam normas complementares das leis, tratados, convenções internacionais e decretos, os mesmos não são, nem podem ser por vedação legal expressa, fonte de Direito Tributário.

(...)

Percebe-se que tais éditos socorrem a administração pública de forma meramente secundária não sendo competente para instituir base de cálculo distinta da prevista na legislação pertinente para o caso, qual seja a instituída pelo artigo 22, I, da Lei 8.212/91 **(20% sobre o total das remunerações pagas no período e não 40% do valor bruto das faturas).**

A tentativa equivocada da Autarquia aplicar a base de cálculo indevida da IN 100/2003 sob a alegação de que a mesma nada mais é do que uma norma meramente procedimental, aplicando-se o disposto no §1º do artigo 144 do CTN, pelo exposto cai

por terra. **A instituição de base de cálculo não possui qualquer relação com procedimento administrativo mas sim, trata-se de norma material tributária e pior, sem competência para tanto.**

Esclareça-se, por oportuno, que os critérios de apuração são unicamente aqueles investigatórios, e não os que se destinam à quantificação do tributo devido, pois estes afetam diretamente a materialidade da hipótese de incidência no seu aspecto quantitativo e são reservados à LEI.

O próprio CTN dispõe, ainda sobre a aplicação da lei tributária no tempo, nos seus artigos 105 e 106, restringindo tal aplicação sempre aos casos que tragam algum benefício ao contribuinte, in verbis:

(...)

No caso concreto, mesmo que se afaste a comprovada inaplicabilidade da IN 100/2003 para instituir nova base de cálculo em decorrência de não possuir competência para tanto por não ser lei e, ainda, pela impossibilidade desta suposta "nova" base de cálculo ser aplicada a fatos geradores anteriores à sua vigência o que contraria o artigo 144 do CTN e artigo 5º, XXXVI da Constituição Federal de 1988, a sua aplicabilidade estaria afastada por se tratar nitidamente de norma que surge para piorar a situação do contribuinte. Isto decorre do fato de ser esta "nova" base de cálculo distinta da já instituída pela Lei 8.212/91, não mais sendo a mesma sobre o valor das remunerações do período, mas sim, sobre 40% do faturamento.

As normas competentes para a instituição da base de cálculo frente à responsabilidade solidária o fizeram expressamente, determinando que estas são o total da remuneração paga aos segurados no período. O não cumprimento dos dispositivos legais da lei 8.212/91 referentes à guarda de documentos fiscais que comprovem o recolhimento das contribuições por parte dos contratados (contribuinte originários) não passa de mera obrigação acessória. Sendo tais obrigações acessórias, o seu descumprimento jamais pode resultar na cobrança direta de tributo, como é cediço por todos afeitos ao Direito tributário.

Reza o artigo 144 do CTN, *in verbis*:

(...)

A hermenêutica do artigo supra não deixa margem alguma para a especulação interpretativa. A obrigação tributária lançada reporta-se à data da sua ocorrência sendo a legislação aplicável a que vigia à época da realização do fato gerador. A combinação necessária do artigo 144 do CTN com os já trazidos à baila referentes ao princípio constitucional da estrita legalidade em matéria tributária (arts. 5º, II e 150, I da CF/88 e art. 97 do CTN) demonstra que a LEI pode tratar de base de cálculo de tributo. Outra imposição lógica do princípio da legalidade cerrada encontra-se na impossibilidade de lei material retroagir no tempo (art. 144 do CTN e art. 5º, XXXV da CF/88). Não sendo a IN 100/2003 uma lei, mas sim apenas um norma inferior, e, ainda, tratando-se de norma evidentemente mista (procedimental e material), a mesma não pode ser aplicada, nos seus pontos materiais, a fatos geradores pretéritos. Desta forma resta afastada, ainda, a aplicação do §1º do artigo 144 do CTN.

O não acatamento dos ditames da lei por parte da Autarquia estará, ainda, prejudicando a Autuada pelo fato de a estar sendo impingida a figura abominável do *solve et repete*. Adimplindo a obrigação decorrente da solidariedade, a Autuada tem o direito de regresso contra o contribuinte principal, haja vista que a dívida é primeiramente deste e com este deve ser quantificada. Ocorre que se a administração não proceder com as aferições necessárias junto ao contribuinte principal, como demanda a legislação e Circular Conjunta 006, a Autuada estará, certamente, em decorrência da aplicação de base de cálculo maior do a prevista na legislação tributária competente, pagando tributo a maior.

Somente uma vez comprovado este recolhimento a maior é que a Autuada terá o direito de regresso contra o contribuinte originário, porém dentro do limite e base de cálculo estabelecidos pela lei 8.212/91 (20% sobre as remunerações). Ou seja, a Autuada é

ilegalmente forçada a adimplir valores a maior, para somente ter o direito de regresso de parte deste débito adimplido contra o devedor originário, e, somente depois disto passar a ater o direito a restituição do indébito!?

Configura-se, desta forma, mais uma afronta aos direitos do contribuinte.

Ainda no que tange à ausência de fundamentação legal para a aferição indireta dos tributos supostamente devidos em solidariedade pela Autuada, a NFLD, no seu Relatório de Lançamento justifica tal procedimento da seguinte forma:

**"...sendo o mesmo apurado por aferição indireta, disciplinada no artigo 30, item VI, da Lei 8.212/91, com redação alterada pela Lei 9.528/97, combinado com o artigo 43 do Decreto 2.173/97 e no Art. 441, da Instrução Normativa 100, de 18 de dezembro de 2003...**

Ocorre que os dispositivos elencados pela Ilma. AFPS não são autorizadores para o procedimento da aferição indireta mas sim, tratam apenas da responsabilidade solidária, nada dispondo sobre o procedimento indireto de aferição, nem da sua configuração autorizadora. Da mesma forma, o artigo 441 da In 100/03 não é permissivo para a utilização da aferição indireta mas tão somente arbitra a base de cálculo a ser utilizada em tal procedimento.

Percebe-se desta forma uma falha gravíssima da NFLD que ao não possuir fundamentação legal para a aplicação da aferição indireta, torna impossível o exercício, por parte da Autuada, do seu direito constitucional da ampla defesa. Aliado este cerceamento de defesa, a não indicação do dispositivo legal que respalda a aferição indireta do tributo fere frontalmente o que dispõe o artigo 2º, inciso VII, da Lei da Lei 9.784/99 o qual estabelece que é inafastável, sob pena de nulidade absoluta a "indicação dos pressupostos de fato e de direito que determinarem a decisão".

Outro não é o entendimento agora do artigo 50 da mesma Lei 9.784/99, *verbis*:

(...)

Pelo exposto, a NFLD não pode subsistir diante da ausência de fundamentação legal que a acomete de vício insanável de nulidade consubstanciado no cerceamento da ampla defesa constitucionalmente assegurado.

Cumprir destacar, ainda, que a aferição indireta somente deve ser utilizada como forma de quantificação ficta do tributo devido quando a Autarquia não possua outros elementos que sejam capazes de determinar de forma segura a monta devida. No caso em foco, a Autarquia, como já firmado supra, não exauriu as possibilidades de aferição direta do devedor principal, não tendo sequer procedido com o levantamento de seus relatórios fiscais de contribuições pagas e NFLD's contra aquele lançadas entre outros métodos perfeitamente ao seu alcance. Desta forma, não está autorizada a Administração Pública à utilização da aferição indireta no caso concreto.

(...)

Todas as alegações feitas em sede desta defesa encontram-se em perfeita sintonia com o entendimento cristalizado das Câmaras de Julgamento (CJ - DF), conforme se depreende da análise de algumas ementas ora colacionadas a título exemplificativo:

(...)

Mais uma vez, no curso do processo instaurado e após indicação de nulidade por parte da recorrente, a recorrida tentou maquiagem o procedimento com verdadeiros remendos indicando novas fontes da aferição indireta, abrindo novo prazo de defesa.

Mais uma vez a recorrente questiona se este procedimento é legal, legítimo e ético, diante da segurança jurídica e certeza do lançamento?

Percebamos Ilmos. Julgadores o que vem fazendo a recorrida desde o início do processo administrativo fiscal: realiza ato apartado da legalidade para depois de suscitada a nulidade, tentar emendar o ato para revesti-lo de legalidade. Será isto possível e/ou legal?

(...)

Ao final é requerida a reforma total da decisão de primeira instância e determinação de nulidade da Notificação de Lançamento.

É o relatório.

## Voto

Conselheiro Mário Hermes Soares Campos, Relator.

A recorrente foi intimada da decisão de primeira instância, por via postal, em 28/03/2008, conforme o Aviso de Recebimento de e.fl. 289. Tendo sido o recurso protocolizado em 15/04/2008, conforme carimbo apostado na página inicial (e.fl. 194), por servidor da Delegacia da Receita Federal do Brasil em Salvador/BA, considera-se tempestivo e atende aos demais pressupostos de admissibilidade.

### Decadência Parcial

Antes da análise propriamente do recurso, cumpre esclarecer que as decisões administrativas e judiciais que a recorrente trouxe na peça recursal, salvo as exceções previstas em lei, são desprovidas da natureza de normas complementares e não vinculam decisões deste Conselho, sendo opostas somente às partes e de acordo com as características específicas e contextuais dos casos julgados e procedimentos de onde se originaram, não produzindo efeitos em outras lides, ainda que de natureza similar à hipótese julgada.

Suscita a recorrente o reconhecimento da decadência do direito de lançamento de parte do crédito tributário objeto da notificação.

Após o lançamento e o julgamento de piso, o Supremo Tribunal Federal (STF), em julgamento proferido em 12 de junho de 2008, declarou a inconstitucionalidade do art. 45 da Lei nº 8.212, de 1991, tendo sido editada a Súmula Vinculante STF de nº 8, nos seguintes termos: *“São inconstitucionais os parágrafo único do artigo 5º do Decreto-Lei 1.569/77 e os artigos 45 e 46 da Lei 8.212/91, que tratam de prescrição e decadência de crédito tributário.”*

Ao ser declarada a inconstitucionalidade do art. 45 da Lei nº 8.212 de 24 de julho de 1991, prevalecem as disposições contidas no CTN quanto ao prazo para a autoridade administrativa constituir/formalizar os créditos resultantes do inadimplemento de obrigações previdenciárias.

Para a aplicação da contagem do prazo decadencial, o Superior Tribunal de Justiça (STJ) consolidou seu entendimento no Recurso Especial nº 973.733, de 12/08/2009, julgado sob o regime dos recursos repetitivos (artigo 543C, do CPC e Resolução STJ 08/2008), posição esta adotada por este Conselho Administrativo Recursos Fiscais (CARF). Em tal julgado se deliberou que o prazo decadencial para a Administração Tributária lançar o crédito tributário é de cinco anos, contado: i) a partir da ocorrência do fato gerador, quando houver antecipação de pagamento e não houver dolo, fraude ou simulação (art. 150, §4º do CTN); ou ii) a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, no caso de ausência de antecipação de pagamento (art. 173, I, CTN).

Na presente autuação, estamos diante de um lançamento por descumprimento de obrigação principal, dessa forma, há que se perquirir quanto à ocorrência, ou não, de pagamentos, para efeito de aplicação do prazo decadencial, conforme os comandos normativos suso referenciados. Para efeito de aplicação do disposto no art. 150, §4º do CTN, segundo

entendimento sumular deste CARF, deve ser considerado pagamento antecipado o recolhimento, ainda que parcial, do valor considerado como devido pelo contribuinte em cada competência, mesmo que não tenha sido incluída, na base de cálculo deste recolhimento, parcela relativa à rubrica especificamente exigida no auto de infração.

Os fatos geradores do lançamento abrangem períodos de apuração de competências agosto/1998 a janeiro/1999, conforme o “DSD - Discriminativo Sintético de Débitos” de e.fl. 8, e a ciência ocorreu em 30/07/2004. Caso sejam constatados pagamentos a decadência alcançaria fatos geradores até a competência 07/1999 (inclusive), nos termos do §4º do art. 150 do CTN e, se não apurados pagamentos, somente até a competência 11/1998 e a competência 13/1998 (art. 173, I, do CTN).

Não constam dos autos quaisquer comprovantes de que teriam havido recolhimentos das contribuições objeto do presente lançamento, relativamente às competências 08/1998 a 01/1999, com destaque ainda pela ausência de qualquer recolhimento a título de retenção de que trata o art. 31 da Lei nº 8.212, de 1991. Improcede, portanto, a afirmação da recorrente de que não pairariam dúvidas quanto à aplicação do § 4, do art. 150, do CTN, para efeito de contagem de prazo da decadência. Nesses termos, considerando que, no presente lançamento, o prazo decadencial se inicia no primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, temos que abrangidas pela decadência somente as competências do período de agosto/1998 a outubro/1998 (inclusive). Não houve lançamento na competência novembro/1998.

### **Mérito**

Alega a recorrente que o somente com a verificação do inadimplemento das contribuições por parte do contribuinte principal é que a recorrida estaria afastando a possibilidade da ocorrência do *bis in idem* tributário. Aduz que seria equivocado o entendimento de que tais obrigações fiscais poderiam ser exigidas diretamente do responsável solidário, independentemente de qualquer investigação ou procedimento fiscal, mínimo que seja, junto ao contribuinte principal, até porque, não possuiria acesso aos registros fiscais sigilosos do contribuinte principal, para a necessária aferição. Também questionada pela autuada a aplicação da IN INSS/DC nº 100, de 2003, para efeito de determinação da base de cálculo por aferição indireta, por entender inaplicável tal normativo à presente situação, posto que os fatos geradores teriam ocorrido anteriormente à sua edição, por tratar-se de norma mista (processual e material). Outro argumento de defesa, seria o fato de que tal Instrução Normativa é norma infralegal, não se prestando à fixação base de cálculo de tributo, haja vista o princípio da legalidade estrita, que rege o direito tributário. Nesses termos, entende a recorrente que, mesmo mantido o lançamento, a base de cálculo a se considerar deveria ser a folha de salários, a teor do disposto no art. 22, inc. I, da Lei nº 8.212, de 1991. Também suscitado erro na indicação do dispositivo legal da infração, uma vez que o artigo indicado (art. 30, inc. IV da Lei nº 8.212/91), não seria autorizador para o procedimento da aferição indireta, pois trata apenas da responsabilidade solidária, nada dispondo sobre o procedimento indireto de aferição, nem da sua configuração autorizadora, incorrendo em nulidade absoluta, por incorreta indicação dos pressupostos de fato e de direito. Por tais motivos, advoga a recorrente que: “...a recorrida tentou maquiagem o procedimento com verdadeiros remendos indicando novas fontes da aferição indireta, abrindo novo prazo de defesa. Mais uma vez a recorrente questiona se este procedimento é legal, legítimo e ético, diante da segurança jurídica e certeza do lançamento? Nesses termos é requerida a declaração de nulidade da Notificação de Lançamento.

Em que pese o esforço argumentativo da recorrente no sentido contrário, entendo que as questões apresentadas foram plena e satisfatoriamente analisadas no Acórdão recorrido. Baseado no disposto no § 3º do art. 57 do Anexo II do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, aprovado pela Portaria MF nº 343/2015 – RICARF, adoto os seguintes tópicos da decisão de piso como razões de decidir:

#### **Voto**

Tratando, preliminarmente, do procedimento fiscal em causa, registre-se a atenção ao amplo direito de defesa garantido ao impugnante, verificado não só pelo estrito cumprimento dos prazos legais previstos, mas pela própria materialização do lançamento do crédito, extensa e pormenorizadamente detalhado na NFLD, seus discriminativos, anexos e Relatório Fiscal, com a discriminação clara dos fatos geradores das contribuições, das bases de cálculo apuradas, das alíquotas aplicadas e contribuições devidas, dos períodos a que se referem os documentos analisados e que serviram de base para o levantamento, dos fundamentos legais que sustentam a ação fiscal desenvolvida, bem como dos procedimentos e ou técnicas aplicadas. Cumpre-se, assim, o que dispõem a Lei nº 8.212, de 1991, art. 37, § 1º, e o Regulamento da Previdência Social, aprovado pelo Decreto nº 3.048, de 1999, art. 243, §§ 2º, 5º e 6º.

Deve-se afirmar que, em se tratando de NFLD relativa a contribuições decorrentes de responsabilidade solidária, o prazo de quinze dias e, posteriormente, de trinta dias, para apresentação de impugnação e manifestação do sujeito passivo, previsto no § 2º do art. 243 do RPS, e no art. 5º da Portaria RFB nº 10.875, de 16 de agosto de 2007, iniciou-se com a ciência do último devedor solidário, conforme dispõe o § 6º do art. 29 da referida Portaria.

As empresas foram cientificadas da notificação, do novo relatório fiscal e dos pronunciamentos fiscais, conforme comprovantes às fls. 01, 106, 107, 108, 116, 118, sendo que apenas a empresa TENACE apresentou impugnação, tempestivamente.

Conforme exposto, a prestadora EMPREITEIRA SANTO CRISTO foi devidamente cientificada de todos os termos da notificação, restando desnecessário o pedido da impugnante para que fosse procedida a intimação da empresa prestadora. Por conseguinte, é improcedente a arguição de nulidade pela necessária participação de todos os devedores solidários, uma vez que ambas as empresas são partes integrantes do presente processo.

Inicialmente, a TENACE argumenta a necessidade de prévia investigação ou realização de procedimento fiscal no "contribuinte principal" para que possam ser exigidas as contribuições da empresa responsável solidária. Afirma que não está a requerer o benefício de ordem, mas a demonstrar que a fiscalização deixou de observar normas procedimentais indispensáveis à validade da NFLD, previstas inclusive na legislação previdenciária.

A este respeito, deve-se considerar que a solidariedade tributária não constitui simples forma de eleição de responsável tributário, mas hipótese de garantia do crédito tributário. Tem por objetivo precípuo garantir a arrecadação, sendo sua finalidade a de facilitar a satisfação dos interesses da Administração, permitindo a ação do Estado diretamente sobre quem melhor lhe aprouver, pautando-se, por óbvio, nos princípios da legalidade, eficiência, entre outros, inafastáveis da atuação estatal.

Ainda, cabe ressaltar, como o faz a própria impugnante, que a atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional, conforme disposto no art. 142, parágrafo único, do CTN, não podendo, assim, a autoridade fiscal, eximir-se de efetuar o lançamento, em observância à legislação que fundamenta a presente notificação.

Nesse sentido, dispunha o art. 30, VI, da Lei nº 8.212, de 1991:

*Art. 30. A arrecadação e o recolhimento das contribuições ou de outras importâncias devidas à Seguridade Social obedecem às seguintes normas: (Redação dada pela Lei n.º 8.620, de 5/1/93)*

*VI - o proprietário, o incorporador definido na Lei n.º 4.591, de 16 de dezembro de 1964, o dono da obra ou condômino da unidade imobiliária, qualquer que seja a forma de contratação da construção, reforma ou acréscimo, são solidários com o construtor, e estes com a subempreiteira, pelo cumprimento das obrigações para com a Seguridade Social, ressalvado o seu direito regressivo contra o executor ou contratante da obra e admitida a retenção de importância a este devida para garantia do cumprimento dessas obrigações, não se aplicando, em qualquer hipótese, o benefício de ordem; (Redação dada pela Lei n.º 9.528, de 10/12/97)*

Ainda, dispunha o Regulamento da Organização e do Custeio da Seguridade Social (ROCSS), aprovado pelo Decreto n.º 2.173, de 5 de março de 1997, art. 43, abaixo transcrito, que, para se elidir da responsabilidade solidária, o contratante devia fiscalizar o recolhimento das contribuições previdenciárias pelo contratado, podendo reter o seu valor, e exigir cópia autenticada das guias quitadas e folhas de pagamento. Não o fazendo, sujeitou-se à constituição do crédito em seu nome, uma vez que se tornou responsável solidário.

*ROCSS - aprovado pelo Decreto 2.173/97*

*Art. 43. O proprietário, o incorporador definido na Lei n.º 4.591, de 16 de dezembro de 1964, o dono de obra ou o condômino de unidade imobiliária, qualquer que seja a forma de contratação da construção, reforma ou acréscimo, são solidários com o construtor nas obrigações para com a seguridade social, ressalvado o seu direito regressivo contra o executor ou contratante da obra, admitida a retenção de importância a este devida para garantia do cumprimento dessas obrigações.*

*§ 1º A responsabilidade solidária somente será elidida se for comprovado pelo executor da obra o recolhimento das contribuições incidentes sobre a remuneração dos segurados incluída em nota fiscal ou fatura correspondente aos serviços executados, quando da quitação da referida nota fiscal ou fatura, quando não comprovadas contabilmente.*

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

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

Vê-se, assim, que, para não ser aplicada a responsabilidade solidária da empresa contratante, esta deveria ter, tanto quanto a empresa contratada, a documentação necessária para subsidiar a fiscalização pelos meios ordinários e comprovar o recolhimento das contribuições, conforme previsto nos dispositivos acima destacados. Não o fazendo, sujeitou-se a ser solidariamente responsável pelo crédito apurado.

No caso, uma vez que a impugnante não apresentou a documentação necessária para comprovar o recolhimento das contribuições, devidamente solicitada durante a ação fiscal, mediante termo próprio, foi apurado o crédito constante da presente NFLD, estando o procedimento da auditoria fiscal em estrita consonância com o disposto na legislação.

O Conselho de Recursos da Previdência Social, quando julgava processos administrativos de débito, coadunava com o entendimento acima exposto, conforme se observa do Enunciado n.º 30, editado através da Resolução MPS/CRPS n.º 1, de 31 de janeiro de 2007, que uniformiza a jurisprudência administrativa:

*Em se tratando de responsabilidade solidária o fisco previdenciário tem a prerrogativa de constituir os créditos no tomador de serviços mesmo que não haja apuração prévia no prestador de serviços.*

Ademais, o Parecer CJ n.º 2.376, aprovado pelo Ministro de Estado em 21/12/2000, deixou claro não haver impedimento legal algum ao procedimento adotado pela fiscalização em relação à tomadora de serviços, esclarecendo, inclusive, a não ocorrência de *bis in idem*:

*O que não pode haver é a cobrança de uma obrigação já paga ou negociada, ou seja, se um dos sujeitos passivos do tributo extinguir a obrigação pelo pagamento ou se ocorrer uma das hipóteses previstas de suspensão da exigibilidade do crédito tributário, não poderá o INSS cobrar, ou continuar cobrando, a obrigação do outro sujeito passivo.*

Considerando que foi solicitada e oportunizada às empresas, tomadora e prestadora, a apresentação da documentação comprobatória do adimplemento das contribuições devidas e que a mesma não foi acostada à defesa, não está caracterizada a cobrança em duplicidade, uma vez que nem a empresa tomadora nem a empresa prestadora dos serviços comprovaram o recolhimento das referidas contribuições.

Ademais, conforme ensina Leandro Paulsen, citando Bernardo Ribeiro de Moraes (in Direito Tributário, 2006, p. 382), fala-se em *bis in idem* quando se verifica a "exigência de impostos iguais pelo mesmo poder tributante, sobre o mesmo contribuinte e em razão do mesmo fato gerador, embora em razão de duas leis ordinárias", hipótese que não corresponde ao presente lançamento, não podendo prosperar as alegações do impugnante nesse sentido.

A argumentação relativa à inexistência de cessão de mão-de-obra não é pertinente ao presente processo, o qual trata da solidariedade prevista no art. 30, VI, da Lei n.º 8.212, de 1991.

A respeito da pleiteada nulidade do lançamento em razão da falta de fundamentação legal da aferição indireta, destaque-se que a mesma não deve ser declarada. Isto porque, com a emissão e ciência do novo Relatório Fiscal, o qual, no item 2.1 (fls. 84), explicita como fundamento legal o art. 33, § 3º, da Lei n.º 8.212, de 1991, e a reabertura do prazo de defesa, restaram sanados os erros e irregularidades encontrados, preservando assim o direito ao contraditório e à ampla defesa do contribuinte.

Deve-se esclarecer, por outro lado, que a Instrução Normativa INSS/DC n.º 100, de 2003, foi utilizada apenas no que tange aos procedimentos da aferição indireta, sendo que a base legal para a utilização deste procedimento está prevista no referido art. 33, § 3º, da Lei n.º 8.212, de 1991, mencionado no novo Relatório Fiscal, tudo em observância ao disposto no art. 144, do CTN.

Não podem prosperar as alegações no sentido de que à empresa está sendo impingida a figura do "*solve et repete*" em decorrência da aplicação de base de cálculo maior que a prevista em lei. Isto porque, em primeiro lugar, o cálculo da base por meio de aferição indireta tem respaldo na Lei n.º 8.212, de 1991, art. 33, § 3º, conforme explicitado acima. Além disso, à empresa foi oportunizada, mediante abertura do prazo para defesa, a apresentação de documentação pertinente para comprovar a inexatidão do cálculo do tributo devido, uma vez que a ela cabe, no caso, o ônus da prova em contrário.

(...)

Cumprido esclarecer que, ao contrário do que afirma o impugnante, o lançamento não foi alterado sucessivamente. Isto porque os pronunciamentos fiscais decorrentes dos requerimentos de diligência não têm o condão de alterar o lançamento.

Ainda, destaque-se que a retificação sugerida pelo auditor notificante não será acatada, pelas razões anteriormente expostas, com fundamento no disposto no art. 13 da Portaria RFB n.º 10.875, de 16 de agosto de 2007.

Quanto à alegação de que a fiscalização incorreu em diversos equívocos ao lançar o crédito com base apenas nos registros contábeis e não na análise dos contratos de

prestação de serviço e das notas fiscais emitidas pelas empresas prestadoras, os quais estariam em sua totalidade à disposição na sede da empresa, vale destacar que a empresa não apresentou os referidos documentos quando intimada através de termo próprio.

Por outro lado, a notificada teve a oportunidade de comprovar suas alegações, apresentando a totalidade dos documentos relativos aos seus registros contábeis, por ocasião da impugnação e também por ocasião da realização das diligências. Todavia, foram apresentados apenas os documentos constantes dos autos.

Quanto à alegação de que foram utilizados materiais na prestação dos serviços, sendo devida a redução da base de cálculo apurada, deve-se destacar o que dispunha a IN 100, de 2003:

*Da Apuração da Remuneração da Mão-de-Obra Contida em Nota Fiscal, Fatura ou Recibo de Prestação de Serviços*

*Art. 441. O valor da remuneração da mão-de-obra utilizada na execução dos serviços contratados, aferido indiretamente, corresponde, no mínimo, a quarenta por cento do valor dos serviços contidos na nota fiscal, fatura ou recibo de prestação de serviços.*

*Art. 442. Havendo previsão contratual de fornecimento de material, ou de utilização de equipamentos, ou de ambos, na execução dos serviços contratados, o valor dos serviços contido na nota fiscal, fatura ou recibo de prestação de serviços deverá ser apurado na forma prevista no art. 619, observado o disposto no art. 623.*

*Art. 618. Para fins de aferição, a remuneração da mão-de-obra utilizada na prestação de serviços por empresa corresponde ao mínimo de:*

***I - quarenta por cento do valor dos serviços constantes da nota fiscal, da fatura ou do recibo de prestação de serviços;***

***II - cinquenta por cento do valor dos serviços constantes da nota fiscal, da fatura ou do recibo, no caso de trabalho temporário.***

*Parágrafo único. Nos serviços de limpeza, de transporte de cargas e de passageiros e nos de construção civil, que envolvam utilização de equipamentos, a remuneração da mão-de-obra utilizada na execução dos serviços não poderá ser inferior aos respectivos percentuais previstos nos arts. 620, 621 e 623.*

*Art. 619. Havendo previsão contratual de fornecimento de material ou de utilização de equipamento próprio ou de terceiros, exceto o manual, para a execução dos serviços, se os valores de material ou equipamento estiverem estabelecidos no contrato, ainda que não discriminados na nota fiscal, na fatura ou no recibo de prestação de serviços, o valor da remuneração da mão-de-obra utilizada na prestação de serviços será apurado na forma do art. 618.*

Da análise dos documentos acostados, verifica-se que a cópia da Autorização de Serviço, constante às fls. 69/70, prevê o fornecimento de material de aplicação e consumo por parte da contratada, sem discriminação do valor. Também, não há discriminação do valor do material utilizado nas cópias das notas fiscais acostadas.

Não havendo discriminação do material nas notas fiscais, deve-se considerar como valor dos serviços prestados os valores constantes das referidas notas, e aplicar sobre eles o percentual de quarenta por cento, conforme previsto nos dispositivos da IN acima transcritos, não sendo cabível, portanto, nenhuma redução de base de cálculo. Ademais, deve-se reiterar que, considerando que o lançamento foi efetuado com base na aferição indireta, cabe à empresa o ônus da prova em contrário, o que teve oportunidade de fazer por ocasião da interposição de sua peça impugnatória e seus aditamentos.

No que se refere ao protesto por provar o alegado por todos os meios de prova em direito admitidos, vale destacar que a Portaria RFB nº 10.875, de 16 de agosto de 2007, a qual disciplina o processo administrativo fiscal relativo às contribuições sociais, não oferece oportunidade para a produção de provas testemunhais, além de que está

precluso o direito de apresentar novas provas documentais, conforme o §1º do art. 1º da referida Portaria.

(...)

Quanto à solicitação de realização de diligência, a mesma foi atendida, conforme pronunciamentos fiscais emitidos, mas nenhum elemento que pudesse modificar o entendimento exposto acima foi trazido aos autos.

(...)

Conforme múltiplas vezes asseverado no presente processo administrativo fiscal, o lançamento foi efetuado com base na aferição indireta devido ao fato de que a contribuinte, reiteradamente intimada, não apresentou a documentação comprobatória dos recolhimentos relativos aos serviços contratados. Situação que persiste, tanto durante a fase impugnatória, quanto nesta fase recursal, apesar de devidamente alertada quanto a tal carência, não foi acrescentada nenhuma outra documentação tendente a comprovar o efetivo recolhimento das contribuições objeto da Notificação.

Improcedem as alegações da recorrente de nulidade da notificação pela ausência da pessoa jurídica prestadora dos serviços (que qualifica como devedor principal). No “Relatório da Notificação Fiscal de Lançamento de Débito nº35.690.724-4” (e.fls. 27/29) a empresa Empreiteira Santo Cristo Ltda foi efetivamente incluída como coobrigada do lançamento e consta no campo “Contribuinte sob Ação Fiscal” da NFLD (e.fl. 3) o nome da autuada e a expressão “E OUTROS”, assim, ambos foram identificados como sujeitos passivos da obrigação. Portanto, houve a efetiva inclusão da Empreiteira Santo Cristo Ltda (prestadora dos serviços) no polo passivo da obrigação tributária e consta dos autos, às e.fls. 132, 134, 136, 143, 144, 192 e 214, Avisos de Recebimentos e Ofícios que atestam que a coobrigada foi cientificada da NFLD, do resultado das diligências, Relatórios Complementares e de todas as fases processuais. Garantido assim o amplo direito, tanto da autuada, quanto do coobrigado, de participar da lide e ter ciência da tramitação dos respectivos processos.

Cabe esclarecer que não há cerceamento ao direito de defesa antes de iniciado o prazo para impugnar o auto de infração, haja vista que, no decurso da ação fiscal, não existe litígio ou contraditório, conforme o comando do art. 14 do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972: “*Art. 14. A impugnação da exigência instaura a fase litigiosa do procedimento*”. Os princípios do contraditório e da ampla defesa estão garantidos aos litigantes, no processo administrativo a partir da instauração do litígio, que ocorre a partir da impugnação tempestiva da exigência, na chamada fase contenciosa, não se podendo cogitar de preterição do direito de defesa antes de materializada a própria exigência fiscal, por intermédio de auto de infração ou notificação do lançamento. A ação fiscal é uma fase pré-processual, ou seja, é uma fase de atuação exclusiva da autoridade tributária, na qual os agentes da Administração Tributária, imbuídos dos poderes de fiscalização que lhes são conferidos, verificam e investigam o cumprimento das obrigações tributárias e obtém elementos que demonstrem a ocorrência do fato gerador. Assim, a primeira fase do procedimento, a fase oficiosa, é de atuação exclusiva da autoridade tributária e nesta fase o então fiscalizado tem uma participação de natureza passiva, devendo cooperar e atender à fiscalização quando solicitado, no próprio interesse de demonstrar o cumprimento daquelas obrigações. Não há, ainda, exigência de crédito tributário formalizada, inexistindo, conseqüentemente, resistência a ser oposta, pois, antes da impugnação, não há litígio, não há contraditório e o procedimento é levado a efeito de ofício, pela autoridade fiscal. Logo, não há que se falar em preterição ao direito de defesa da contribuinte no transcurso da ação fiscal, posto que a pretensão da Administração Tributária ainda não se materializou.

Noutro giro, conforme explicitado no julgamento de piso, pelo comando do art. 43, do ora revogado Decreto nº 2.173, de 5 de março de 1997, e atualmente no art. 220 do Decreto nº 3.048, de 6 de maio de 1999 (Regulamento da Previdência Social – RPS), para se elidir da responsabilidade solidária, o contratante deve fiscalizar o recolhimento das contribuições previdenciárias pelo contratado, podendo reter o seu valor ou exigir cópia autenticada das guias quitadas e folhas de pagamento. Assim, não adotando tais procedimentos, autuada sujeitou-se à constituição do crédito em seu nome, uma vez que se tornou responsável solidário, uma vez que não apresentou a documentação necessária para comprovar o recolhimento das contribuições, apesar de devidamente solicitada durante a ação fiscal e tampouco após a instauração da fase litigiosa. Insustentável assim o argumento da recorrente de que o lançamento deveria ser precedido de investigação ou procedimento fiscal do prestador do serviço, pois há expressa determinação normativa para que o tomador faça a retenção ou exija do prestador, e mantenha sob sua guarda, cópias das guias de arrecadação. Tendo a autuada deixado de cumprir tais preceitos normativos, correto o procedimento adotado pela autoridade fiscal lançador ao proceder o lançamento em nome da tomadora dos serviços, com inclusão da prestadora como coobrigada. Repise-se que, também a prestadora dos serviços (Empreiteira Cristo Rei) foi intimada e recebeu um via da NFLD, mas não apresentou qualquer manifestação e tampouco os devidos comprovantes de recolhimento das contribuições lançadas. Deve assim ser mantido o lançamento, uma vez, devidamente cientificados da exigência, os sujeitos passivos não se desincumbiram do ônus que lhes cabia de demonstrar o efetivo pagamento das contribuições exigidas,

À vista de questionamentos quanto à impossibilidade de complementação e eventuais ajustes na Notificação, reafirmo o entendimento esposado pela autoridade julgadora de piso. Com a emissão e ciência do novo Relatório Fiscal e reabertura do prazo de defesa, restaram sanados os erros e irregularidades encontrados, preservando assim o direito ao contraditório e à ampla defesa do contribuinte. Diferentemente do que defende a recorrente, tal complementação buscou justamente a garantia do contraditório e da ampla defesa, uma vez que se reabriu todos os prazos para os interessados apresentarem nova impugnação, contrarrazões e documentos. Destaco o comando do art. 60 do Decreto nº 70.235, de 1972, que rege o processo administrativo fiscal, no sentido de que, as irregularidades, incorreções e omissões que não se qualifiquem como atos nulos, não importarão em nulidade e serão sanadas quando resultarem em prejuízo para o sujeito passivo. No presente caso, foi detectada omissão de ato legal no Relatório e determinado o seu saneamento, com oportunidade de novas manifestações dos interessados, tudo dentro dos exatos contornos legais, não implicando em qualquer nulidade do lançamento.

Foi questionado pela recorrente o procedimento de aferição indireta adotado pela autoridade fiscal lançadora, com destaque pelo fato de se ter utilizado a Instrução Normativa INSS/DC nº 100, de 2003, por se tratar de norma posterior aos fatos geradores da obrigação, além de mácula ao princípio da legalidade, posto que, no entender da autuada, estaria se estabelecendo, por ato administrativo infralegal, nova base de cálculo, distinta da já instituída pela Lei 8.212/1991. Também alegada falha na fundamentação legal, uma vez que a norma infringida apontada trataria apenas de responsabilização tributária e não de base de cálculo ou critérios de sua aferição.

Relativamente à base legal do lançamento apontado originalmente na NFLD e Relatório, registro novamente que, antes de submetida a impugnação a julgamento, foi determinado pela DRJ o saneamento, sendo apontada a correta fundamentação legal e aberta aos interessados oportunidade para apresentação de novas manifestações. Tudo conforme os ditames do art. 60 do Decreto nº 70.235, de 1972, não implicando em qualquer nulidade do lançamento,

posto que corrigido o erro e retornado o procedimento à fase processual anterior, garantido assim às partes o direito ao contraditório e ampla defesa. No que tange à IN INSS/DC n.º 100, de 2003, foi apontado nos fundamentos do acórdão recorrido que tal ato foi utilizado apenas no que tange aos procedimentos da aferição indireta, sendo que a base legal para sua utilização encontra-se no § 3º, do art. 33, da Lei n.º 8.212, de 1991. Segundo tal dispositivo legal, ocorrendo recusa ou sonegação de qualquer documento ou informação, ou sua apresentação deficiente, a Administração Tributária pode promover ao lançamento da importância que reputar devida, cabendo à empresa o ônus da prova em contrário. Não se trata de criação de base de cálculo por meio de ato administrativo, uma vez que há expressa previsão, em Lei, quanto à possibilidade de lançamento, da importância que reputar devida. Destarte, a multicitada Instrução Normativa apenas estabeleceu critérios de fixação autoridade lançadora, dentro do permissivo legal. Noutra giro, à empresa foi oportunizada, mediante, nova abertura do prazo para defesa, a apresentação de documentação pertinente para comprovar a inexactidão do cálculo do tributo devido, uma vez que a ela cabe, no caso, o ônus da prova em contrário; oportunidade em que poderia ter apresentado a correta base de cálculo, mediante documentação hábil e idônea. Pontuo que, mesmo na presente fase processual, não foram apresentados quaisquer novos documentos.

No tocante à natureza jurídica da retenção de 11%, incidente sobre as notas fiscais ou faturas de prestação de serviços o STJ proferiu o seguinte entendimento, em acórdão submetido ao regime do artigo 543C, do Código de Processo Civil (REsp 1036375 / SP, sendo relator o ministro Luiz Fux):

PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ART. 543-C, DO CPC, TRIBUTÁRIO, CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. EMPRESAS PRESTADORAS DE SERVIÇO. RETENÇÃO DE 11% SOBRE FATURAS. ART. 31, DA LEI Nº 8.212/91, COM A REDAÇÃO DA LEI Nº 9.711/98. NOVA SISTEMÁTICA DE ARRECAÇÃO MAIS COMPLEXA, SEM AFETAÇÃO DAS BASES LEGAIS DA ENTIDADE TRIBUTÁRIA MATERIAL DA EXAÇÃO.

1. A retenção de contribuição previdenciária determinada pela Lei 9.711/98 não configura nova exação e sim técnica arrecadatória via substituição tributária, sem que, com isso, resulte aumento da carga tributária.
2. A Lei nº 9.711/98, que alterou o artigo 31 da Lei nº 8.212/91, não criou nova contribuição sobre o faturamento, tampouco alterou a alíquota ou a base de cálculo da contribuição previdenciária sobre a folha de pagamento.
3. A determinação do mencionado artigo configura apenas uma nova sistemática de arrecadação da contribuição previdenciária, tornando as empresas tomadoras de serviço como responsáveis tributários pela forma de substituição tributária. Nesse sentido, o procedimento a ser adotado não viola qualquer disposição legal.
4. Precedentes: REsp 884.936/RJ, Rel. Ministro TEORI ALBINO ZAVASCKI, PRIMEIRA TURMA, julgado em 07/08/2008, DJe 20/08/2008; AgRg no Ag 906.813/SP, Rel. Ministro HERMAN BENJAMIN, SEGUNDA TURMA, julgado em 18/10/2007, DJe 23/10/2008; AgRg no Ag 965.911/SP, Rel. Ministro JOSÉ DELGADO, PRIMEIRA TURMA, julgado em 22/04/2008, DJe 21/05/2008; EDcl no REsp 806.226/RJ, Rel. MIN. CARLOS FERNANDO MATHIAS (JUIZ CONVOCADO DO TRF 1ª REGIÃO), SEGUNDA TURMA, julgado em 04/03/2008, DJe 26/03/2008; AgRg no Ag 795.758/SP, Rel. Ministro LUIZ FUX, PRIMEIRA TURMA, julgado em 19/06/2007, DJ 09/08/2007.
5. Recurso especial provido.

Também em decisão submetida ao regime do artigo 543C, do CPC (REsp 1131047/MA), sendo relator o ministro Teori Albino Zavascki), decidiu o STF no sentido de que a empresa contratante é responsável, com exclusividade, pelo recolhimento da

contribuição previdenciária por ela retida do valor bruto da nota fiscal ou fatura de prestação de serviços, afastada, em relação ao montante retido, a responsabilidade supletiva da prestadora, cedente de mão-de-obra, conforme a seguinte ementa:

TRIBUTÁRIO. RESPONSABILIDADE. RETENÇÃO E RECOLHIMENTO DE CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. FORNECEDOR E TOMADOR DE MÃO-DE-OBRA. ART. 31 DA LEI 8.212/91, COM A REDAÇÃO DA LEI 9.711/98.

1. A partir da vigência do art. 31 da Lei 8.212/91, com a redação dada pela Lei 9.711/98, a empresa contratante é responsável, com exclusividade, pelo recolhimento da contribuição previdenciária por ela retida do valor bruto da nota fiscal ou fatura de prestação de serviços, afastada, em relação ao montante retido, a responsabilidade supletiva da empresa prestadora, cedente de mão-de-obra.
2. Recurso especial parcialmente conhecido e, nesta parte, provido.

Verifica-se assim, que o lançamento foi efetuado com total observância do disposto na legislação tributária, sendo descritas com clareza a irregularidade apurada e o enquadramento legal da infração. Sendo a atividade administrativa do lançamento vinculada e obrigatória, uma vez detectada a ocorrência da situação descrita na lei como necessária e suficiente para ensejar o fato gerador da obrigação tributária, cabe à autoridade tributária proceder ao lançamento, com os devidos acréscimos legais, conforme previsão normativa, uma vez presente a hipótese caracterizadora de sua cobrança.

Ao tratar das nulidades, o art. 59, do Decreto nº 70.235/1972, preconiza apenas dois vícios insanáveis; a incompetência do agente do ato e a preterição do direito de defesa. Situações essas não configuradas no presente lançamento, vez que efetuado por agente competente e ao contribuinte vem sendo garantido o mais amplo direito de defesa, desde a fase de instrução do processo, pela oportunidade de apresentar, em resposta às intimações que recebeu, argumentos, alegações e documentos, passando pela fase de impugnação e o recurso ora objeto de análise. Tanto na peça impugnatória, quanto no recurso, a contribuinte revela conhecer plenamente as acusações que lhe foram imputadas, rebatendo-as, uma a uma, de forma meticulosa, mediante defesa abrangendo não somente preliminares, como também, razões de mérito, desabonando a própria tese de cerceamento do direito de defesa, conforme se apercebe da leitura das peças de defesa apresentadas nas diversas fases do presente processo.

Sem razão assim a contribuinte quanto às arguições de nulidade, devendo ser mantida a autuação, que se encontra totalmente respaldada nos estritos ditames legais e devidamente motivada, assim como a decisão de piso.

Concordando com os termos da decisão de primeira instância administrativa, acima reproduzidos, em vista do disposto no § 3º do art. 57 do Anexo II do Regimento Interno deste Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, aprovado pela Portaria MF nº 343, de 2015, e não tendo a recorrente apresentando novas razões que pudessem alterar o entendimento deste julgador, encaminho meu voto pela negativa de provimento do recurso voluntário, ressalvada a decadência reconhecida, adotando também a decisão da DRJ de origem como minhas razões de decidir.

Baseado em todo o exposto, voto por conhecer do recurso e, no mérito, dar-lhe provimento parcial, para reconhecer a decadência das contribuições previdenciárias das competências 08/1998 a 10/1998 (inclusive).

(documento assinado digitalmente)

Mário Hermes Soares Campos