



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 18050.000941/2008-89
Recurso Voluntário
Acórdão nº 2402-010.415 – 2ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 8 de setembro de 2021
Recorrente ORBRASERV ORG BRASILEIRA DE SERV LTDA.
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/07/2000 a 31/10/2005

PRELIMINAR DE NULIDADE. CERCEAMENTO DE DEFESA.

A declaração de nulidade depende da efetiva demonstração de prejuízo à defesa do contribuinte, atraindo a incidência do princípio *pas de nullité sans grief*.

No âmbito do Processo Administrativo Fiscal, o direito ao contraditório e à ampla defesa devem ser plenamente garantidos ao contribuinte desde a ciência do lançamento, sob pena de nulidade.

LANÇAMENTO. NULIDADE. VÍCIO MATERIAL.

O lançamento está eivado de vício material quando há erro em seu conteúdo, que é a norma individual e concreta, na qual figura “o fato jurídico tributário” no antecedente e, no consequente, a “relação jurídica tributária”, composta pelos sujeitos, objeto e o quantum devido.

CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. CONSTRUÇÃO CIVIL.

O responsável por obra de construção civil está obrigado a recolher as contribuições arrecadadas dos segurados e as contribuições a seu cargo, incidentes sobre a remuneração dos segurados utilizados na obra e por ele diretamente contratados, de forma individualizada por obra, em documento de arrecadação identificado com o número da inscrição da obra

CESSÃO DE MÃO-DE-OBRA. RESPONSÁVEL SOLIDÁRIO. ART. 31 DA LEI Nº 8.212/91.

A contratante de serviços executados mediante cessão de mão-de-obra, inclusive em regime de trabalho temporário, responde solidariamente com o executor pelas obrigações decorrentes desta Lei, em relação aos serviços prestados, não se aplicando, em qualquer hipótese, o benefício de ordem.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do recurso voluntário e, por determinação do art. 19-E da Lei nº 10.522/2002, acrescido pelo art. 28 da Lei nº 13.988/2020, em face do empate no julgamento, dar-lhe provimento para anular o

lançamento por vício material, nos termos do voto da relatora. Vencidos os conselheiros Francisco Ibiapino Luz, Márcio Augusto Sekeff Sallem, Marcelo Rocha Paura e Denny Medeiros da Silveira, que não reconheceram a nulidade do lançamento.

(documento assinado digitalmente)

Denny Medeiros da Silveira - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Ana Claudia Borges de Oliveira - Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Ana Claudia Borges de Oliveira (Relatora), Denny Medeiros da Silveira (Presidente), Francisco Ibiapino Luz, Gregório Rechmann Junior, Marcelo Rocha Paura (suplente convocado), Márcio Augusto Sekeff Sallem, Rafael Mazzer de Oliveira Ramos e Renata Toratti

Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário em face da Decisão (fls. 1.044 a 1.058) que julgou parcialmente procedente a impugnação e manteve em parte o crédito constituído por meio da Notificação Fiscal de Lançamento do Débito (fls. 2 a 218), no valor de R\$ 1.303.994,15, relativo às contribuições devidas à seguridade social, parte patronal, SAT/RAT, parte dos segurados empregados e as devidas a Terceiros – Outras entidades (salário-educação, SENAC, SESC, SEBRAE), incidentes sobre 24 rubricas apuradas pela Fiscalização, no período de 07/2000 a 10/2005, conforme consta no Relatório Fiscal de fls. 244 a 252.

Em razão do Mandado de Procedimento Fiscal 09257695, foram lavrados, além desta NFLD, mais 7 (sete) Autos de Infração (fls. 228):

Processo	DEBCAD	Obrigaçã	Lançamento	
18050.000941/2008-89	NFLD	Principal	Contribuições devidas à seguridade social	Parte patronal, SAT/RAT, parte dos segurados empregados e as devidas a Terceiros
18050.003603/2008-07	35.609.010-8	Acessória	CFL 68	Apresentar GFIP com dados não correspondentes aos FGs de todas as contribuições
18050.003615/2008-23	35.609.011-6	Acessória	CFL 69	Apresentar GFIP com informações inexatas nos dados relacionados aos FGs de contribuições previdenciárias
10850.003607/2008-87	35.609.008-6	Acessória	CFL 37	Deixar a empresa cedente de mão de obra de destacar onze por cento do valor bruto da nota fiscal
18050.003613/2008-34	35.609.009-4	Acessória	CFL 86	Deixar de elaborar folhas de pagamento distintas para cada tomador de serviços

18050.003607/2008-09	35.609.005-1	Acessória	CFL 34	Deixar de lançar mensalmente em títulos próprios de sua contabilidade as retenções sobre o valor da prestação de serviços
18050.003609/2008-76	35.609.007-8	Acessória	CFL 35	Deixar de prestar todas as informações solicitadas pela Fiscalização
18050.003605/2008-98	35.609.006-0	Acessória	CFL 38	Deixar de apresentar documento ou livro

Após a apresentação da impugnação, o julgamento foi convertido em diligência (fls. 944 a 946) para elaboração de Relatório fiscal complementar, anexado às fls. 967 a 969.

O contribuinte se manifestou às fls. 972 a 977.

A DRJ declarou de ofício a decadência do período de 07/2000 a 07/2001 e concluiu pela procedência em parte do lançamento, para considerar devido o crédito tributário remanescente no valor principal de R\$ 1.255.170,26, para o período de 08/2001 a 10/2005, nos termos da ementa abaixo (fls. 1.044 e 1.045):

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 01/07/2000 a 31/07/2001

DECADÊNCIA. SÚMULA VINCULANTE Nº 8 DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. CONTAGEM DO PRAZO.

É inconstitucional o art. 45 da Lei 8.212, de 1991, consoante entendimento esposado pela Súmula Vinculante nº 8 do Supremo Tribunal Federal, publicada no DOU de 20/06/2008.

Como as contribuições previdenciárias são tributos lançados por homologação, havendo pagamento parcial da obrigação, o prazo de decadência quinquenal para o lançamento de ofício da diferença não paga é contado com base no § 4º, do art. 150, do Código Tributário Nacional. Já no caso de não pagamento, O prazo é contado com base no inciso I, do art. 173, do CTN.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/08/2001 a 31/10/2005

CONTRIBUIÇÕES DA EMPRESA. REMUNERAÇÕES PAGAS A SEGURADOS EMPREGADOS E ADMINISTRADORES.

Sobre a remuneração que a empresa paga ou credita aos segurados a seu serviço incidem contribuições sociais, nos termos do parágrafo único do art. 11 da Lei n.º 8.212, de 1991.

Devidas as contribuições previdenciárias incidentes sobre as remunerações pagas, devidas ou creditadas aos segurados empregados que prestem serviços à empresa, conforme prevê o art. 20 e o art. 22, incisos I, II, III da Lei n.º 8.212, de 1991; bem como as contribuições destinadas a Terceiros insculpidas no art. 94, da mesma Lei.

CABE LANÇAMENTO DE OFÍCIO SEMPRE QUE A EMPRESA DEIXAR DE APRESENTAR DOCUMENTOS OU INFORMAÇÕES; OU APRESENTAR DE FORMA DEFICIENTE.

A competência para lançar contribuições previdenciárias de ofício (lançamento por arbitramento) está prevista no art. 33, parágrafos 3º e 6º da Lei 8212/91, sempre que a empresa deixar de apresentar qualquer documento ou informação, ou apresentar de forma deficiente.

No mesmo sentido, dispõe o Decreto n.º 3048, de 06 de maio de 1999 no seu artigo 233, sendo que o parágrafo único do mesmo artigo diz ser deficiente o documento que não preencha as formalidades legais, bem como aquele que contenha informação diversa da realidade, ou, ainda, que omita informação verdadeira.

ARGUIÇÃO DE NULIDADE.

O cumprimento das formalidades legais no presente lançamento, a cientificação do sujeito passivo quanto aos atos processuais e a oportunidade para pronunciar-se e produzir provas, implica na inexistência de violação aos princípios da ampla defesa e do contraditório.

AUSÊNCIA DE FUNDAMENTAÇÃO LEGAL. VÍCIO SANÁVEL. NÃO NULIDADE DO LANÇAMENTO.

A ausência de fundamentação legal não enseja a nulidade do lançamento, se o vício formal for saneado mediante envio de Relatório Fiscal Complementar, com devolução ao sujeito passivo do prazo para impugnação no concernente a tal fato.

REVISÃO DE LANÇAMENTO.

Indeferida a revisão de lançamento quando os possíveis fatos que o contribuinte pretende esclarecer encontram-se claramente descritos no processo.

PROVA DOCUMENTAL. MOMENTO DE APRESENTAÇÃO. PRECLUSÃO TEMPORAL.

A prova documental deve ser apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual.

Impugnação improcedente

Crédito Tributário Mantido em Parte

O contribuinte foi cientificado em 12/05/2010 (fl. 1.065) e apresentou recurso voluntário em 04/06/2010 (fls.1.067 a 1.077) sustentando: a) nulidade do lançamento por carência de fundamentação e; b) indevido o lançamento por arbitramento.

Sem contrarrazões.

É o relatório.

Voto

Conselheira Ana Claudia Borges de Oliveira, Relatora.

Da admissibilidade

O Recurso Voluntário é tempestivo e preenche os demais requisitos de admissibilidade. Assim, dele conheço e passo à análise da matéria.

Das alegações recursais

1. Preliminar de nulidade do lançamento

O recorrente sustenta que a elaboração do Relatório Fiscal Complementar não convalidou a nulidade do lançamento, carente de fundamentação por falta de indicação do dispositivo legal da aferição indireta e da retenção (art. 10, IV, do Decreto 70235/72) o que viola o seu direito de defesa, nos termos do art. 59, II, do mesmo Diploma legal.

A Administração Pública deve obediência, dentre outros, aos princípios da legalidade, motivação, ampla defesa e contraditório, cabendo ao processo administrativo o dever de indicação dos pressupostos de fato e de direito que determinam a decisão e a observância das

formalidades essenciais à garantia dos direitos dos administrados – arts. 2º, *caput*, e parágrafo único, incisos VII e VIII, e 50 da Lei n.º 9.784/99.

No processo administrativo fiscal, são nulas as decisões proferidas com preterição do direito de defesa (art. 59, II, do Decreto n.º 70.235/72¹), consubstanciado no princípio do contraditório e da ampla defesa que se traduz de duas formas: por um lado, pela necessidade de se dar conhecimento da existência dos atos do processo às partes e, de outro, pela possibilidade das partes reagirem aos atos que lhe forem desfavoráveis no processo administrativo fiscal.

Há violação ao direito de defesa do contribuinte quando a descrição dos fatos imputáveis ao contribuinte é deficiente ou quando a decisão contém vício na motivação por não enfrentar todos os argumentos capazes de, em tese, infirmar a conclusão adotada pelo julgador, ou que se enquadre em uma das hipóteses do art. 489, § 1º, do CPC.

O devido processo legal pressupõe uma imputação acusatória certa e determinada, permitindo que o sujeito passivo, conhecendo perfeita e detalhadamente a acusação, possa exercitar a sua defesa plena.

O auto de infração deve conter, obrigatoriamente, entre outros requisitos formais, a capitulação legal e a descrição dos fatos. Assim dispõe o art. 10 do Decreto 70.235/72:

Art. 10. O auto de infração será lavrado por servidor competente, no local da verificação da falta, e conterá obrigatoriamente:

I - a qualificação do autuado;

II - o local, a data e a hora da lavratura;

III - a descrição do fato;

IV - a disposição legal infringida e a penalidade aplicável;

V - a determinação da exigência e a intimação para cumpri-la ou impugná-la no prazo de trinta dias;

VI - a assinatura do autuante e a indicação de seu cargo ou função e o número de matrícula.

Consta no Relatório Fiscal (fls. 244 a 252) que o lançamento tem como fato gerador diversos levantamentos que foram assim listados:

ALF = Refere-se a valor contabilizado no livro Diário n.º 6 fl. 19 conta 321.02.001 – despesa de aluguel, em 30/06/2004. A empresa não apresentou o documento comprobatório da referida despesa, conforme solicitado através de TIAD específica.

- **B01** = Levantamento referente ao tomador de serviço Banco de Brasil S/A. Os valores foram declarados em GFIP. As diferenças apuradas são decorrentes do não recolhimento da contribuição previdenciária na sua totalidade, no período 08/2000 a 13/2004.

- **BBF** = Levantamento referente ao tomador de serviço Banco de Brasil S/A. Os valores não foram declarados em GFIP e o débito é resultante do batimento entre os valores apurados nas folhas de pagamento e os valores declarados em GFIP no período 13/2000 a 05/2005.

- **BS1** = Levantamento referente ao tomador de serviço Banco Sudameris S/A. Os valores foram declarados em GFIP. Os levantamentos BS2, BS3, BS4, BS5, BS6, BS7, BS8, BS9, S10, S11 são decorrentes também da prestação de serviços ao tomador Banco Sudameris S/A, só que em estabelecimentos distintos. As diferenças apuradas são decorrentes do não recolhimento da contribuição previdenciária na sua totalidade, em relação ao 13º salário de 2002 e 2003.

¹ Art. 59. São nulos:

I - os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

II - os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

- **BTI** = Levantamento referente ao tomador de serviço BBTur Viagens e Turismo S/A . Os valores foram declarados em GFIP .As diferenças apuradas são decorrentes do não recolhimento da contribuição previdenciária na sua totalidade no período 01/2003 a 13/2003 .

- **CEI** = Levantamento referente ao tomador de serviço CEI Clínica de Emergência Infantil . Os valores foram declarados em GFIP . As diferenças apuradas são decorrentes do não recolhimento da contribuição previdenciária na sua totalidade em 13/2003 e 13/2004 .

- **CEF** = Levantamento referente ao tomador de serviço CEI Clínica de Emergência Infantil . Os valores não foram declarados em GFIP e o débito é resultante do batimento entre os valores apurados nas folhas de pagamento e os valores declarados em GFIP no período 11/2004 a 05/2005 .

- **CRF** = Levantamento referente ao tomador de serviço Conselho Regional de Medicina da Bahia . A empresa não apresentou a fiscalização as folhas de pagamento e as GFIPs dos empregados cedidos a este tomador de serviço. O que motivou a aferição indireta do valor da remuneração da mão de obra , conforme determina o art. 427 da Instrução Normativa SRP nº 03 de 14/07/2005 ... " 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 " . O debito é relativo a 02/2005 e 03/2005 .

- **CTF** = Levantamento referente a valores contabilizados no livro Diário (2002, 2003, 2004 e 2005) na conta 321.02.099 - outras despesas gerais . Despesas estas com valores bastante significativos que consideramos como parcelas integrantes do salário de contribuição no período de 01/2002 a 07/2005 , uma vez que a empresa não apresentou a fiscalização os documentos de caixa que comprovassem estas despesas .

- **EMI** = Levantamento referente ao tomador de serviço Embasa S/A . Os valores foram declarados em GFIP .As diferenças apuradas são decorrentes do não recolhimento da contribuição previdenciária na sua totalidade no período 09/2000 a 13/2004 .

- **EMF** = Levantamento referente ao tomador de serviço Embasa S/A . Os valores não foram declarados em GFIP e o débito é resultante do batimento entre os valores apurados nas folhas de pagamento e os valores declarados em GFIP nas competências 13/2000 , 11/2004 e 02/2005 .

- **HFI** = Levantamento referente ao tomador de serviço Hospital Femina . Os valores foram declarados em GFIP .As diferenças apuradas são decorrentes do não recolhimento da contribuição previdenciária na sua totalidade na competência 13/2004 .

- **HFF** = Levantamento referente ao tomador de serviço Hospital Femina . Os valores não foram declarados em GFIP e o débito é resultante do batimento entre os valores apurados nas folhas de pagamento e os valores declarados em GFIP no período 11/2004 a 01/2005 .

- **OB1** = Levantamento referente aos empregados da administração da Orbraserv – Organização Brasileira de Serviços Ltda . Os valores foram declarados em GFIP .As diferenças apuradas são decorrentes do não recolhimento da contribuição previdenciária na sua totalidade no período 09/2001 a 13/2004 .

- **OBF** = Levantamento referente a administração da Orbraserv – Organização Brasileira de Serviços Ltda . Os valores não foram declarados em GFIP . Neste levantamento foram considerados diversas rescisões de contrato de trabalho não informadas em GFIP (período 03/2002 a 08/2003) , e, diferenças resultantes do batimento folha de pagamento e GFIP (período 11/2004 a 05/2005) . Neste levantamento foi considerado ainda o valor do Pro-labore aferido conforme determina a legislação , uma vez que a empresa não apresentou a fiscalização os Recibos de Pró-labore no período de 07/2000 a 07/2005 .

- **PCF** = Levantamento referente ao tomador de serviço Prefeitura Municipal de Cairu . A empresa não apresentou a fiscalização as folhas de pagamento e as GFIPs dos empregados cedidos a este tomador de serviço. O que motivou a aferição indireta do valor da remuneração da mão de obra , conforme determina o art 427 da Instrução Normativa SRP nº 03 de 14/07/2005 ... " 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 “. O débito é relativo ao período de 02/2005 a 06/2005 .

- **PE1** = Levantamento referente ao tomador de serviço Prefeitura Municipal de Esplanada . Os valores foram declarados em GFIP . As diferenças apuradas são decorrentes do não recolhimento da contribuição previdenciária na sua totalidade. O levantamento é relativo ao período 08/2003 a 03/2005.

- **PEF** = Levantamento referente ao tomador de serviço Prefeitura Municipal de Esplanada. Os valores não foram declarados em GFIP e o débito é resultante do batimento entre os valores apurados nas folhas de pagamento e os valores declarados em GFIP no período 11/2004 a 07/2005 .

- **PER** = Levantamento referente ao tomador de serviço Prefeitura Municipal de Esplanada. A empresa não apresentou a fiscalização as folhas de pagamento e as GFIPs dos empregados cedidos a este tomador de serviço. O que motivou a aferição indireta do valor da remuneração da mão de obra , conforme determina o art. 427 da Instrução Normativa SRP nº 03 de 14/07/2005 ... “ 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 “. O débito é relativo ao período de 02/2003 a 09/2004 .

- **PJA** = Levantamento referente ao prestador de serviços Aspel Serviços Empresariais Ltda-CNPJ 01.531.435/0001-25 . Ficou constatado através da contabilidade , livro Diário conta 321.02.021 Serviços Prestados Pessoa Jurídica , que a empresa acima mencionada prestou serviços a Orbraserv-Organização Brasileira de Serviços Ltda em 01/2004, 08/2004 e 07/2005. A Orbraserv tomadora do serviço não apresentou as notas fiscais a fiscalização, nem comprovou o recolhimento da retenção dos 11% , motivando desta forma o levantamento do crédito previdenciário através do presente levantamento.

- **PJO** = Levantamento referente ao prestador de serviços Oficial Construtora Ltda CNPJ 03.422.608/0001-00. Ficou constatado através da contabilidade , livro Diário conta 321.02.021 Serviços Prestados Pessoa Jurídica , que a empresa acima mencionada prestou serviços a Orbraserv-Organização Brasileira de Serviços Ltda em 04/2004 e 10/2004. A Orbraserv tomadora do serviço não apresentou as notas fiscais a fiscalização, nem comprovou o recolhimento da retenção dos 11% , motivando desta forma o levantamento do crédito previdenciário através do presente levantamento.

- **PJR** = Levantamento referente ao prestador de serviços RT Rocha Engenharia LTDA CNPJ 41.976.481/0001-52 . Ficou constatado através da contabilidade , livro Diário conta 321.02.021 Serviços Prestados Pessoa Jurídica , que a empresa acima mencionada prestou serviços a Orbraserv-Organização Brasileira de Serviços Ltda em 04/2002 , 07/2002, 01/2003 , 11/2003 e 12/2003 . A Orbraserv tomadora do serviço não apresentou as notas fiscais a fiscalização, nem comprovou o recolhimento da retenção dos 11% , motivando desta forma o levantamento do crédito previdenciário através do presente levantamento.

- **TE1** = Levantamento referente ao tomador de serviço Tribunal Regional Eleitoral . Os valores foram declarados em GFIP . As diferenças apuradas são decorrentes do não recolhimento da contribuição previdenciária na sua totalidade . O levantamento é relativo ao período 04/2005 a 06/2005 .

- **TEF** = Levantamento referente ao tomador de serviço Tribunal Regional Eleitoral. Os valores não foram declarados em GFIP e o débito é resultante do batimento entre os valores apurados nas folhas de pagamento e os valores declarados em GFIP no período 04/2005 a 05/2005 .

No Despacho que converteu o julgamento em diligência foi informado que, em relação a **alguns** levantamentos, foi feito o lançamento por aferição indireta porque a empresa não apresentou toda a documentação solicitada (fl. 944 e 945):

3 Da documentação solicitada em TIAD – Termos de Intimação para Apresentação de Documentos, entregues em 11/08/2005 e 07/12/2005, a empresa deixou de apresentar os documentos abaixo relacionados, razão pela qual foi lavrado o Auto de Infração – AI 35.609.006-0 e se efetuou em alguns levantamentos (ALF, CRF, CTF, OBF PCF, PER, PJA, PJO, PJR), o lançamento por aferição indireta.

- folhas de pagamento dos segurados cedidos aos tomadores de serviços, assim como, dos segurados empregados da administração da empresa, referente ao período de 12/2003 a 07/2004;

- rescisões de contratos de trabalho ocorridas entre 07/2000 a 07/2005;

- documentação de caixa do período de 01/2002 a 07/2005, referente aos lançamentos contábeis, constatados no livro Diário, efetuados nas contas 321.02.021 - Serviços prestados pessoa jurídica, 321.02.001 - Aluguéis de imóveis e 321.02.099 – Outras despesa gerais.

- arquivos digitais no layout da Portaria 42/2003, do período de 07/2003 a 12/2004, e no layout do MANAD, do período de 01/2005 a 07/2005.

4 Examinando-se o Relatório Fiscal – REFISC verifica-se que os créditos lançados por aferição indireta foram constituídos com base nos itens abaixo discriminados. Todavia, deixou de constar dos autos, tanto do Relatório Fiscal como do Relatório de Fundamentos

Legais do Débito - FLD, a fundamentação legal da aferição indireta realizada, ou seja, o art. 33 § 3º da Lei 8.212/91.

- no valor contabilizado no livro Diário, contas 321.02.001, 321.02.021 e 321.02.099, quando a empresa não apresentou os documentos comprobatórios das referidas despesas;

- no valor da remuneração da mão-de-obra utilizada na execução dos serviços contratados, correspondente a quarenta por cento do valor dos serviços contidos na nota fiscal, fatura ou recibo de prestação de serviços, conforme art. 427 da IN/SRP nº 03 de 14/07/2005, quando a empresa não apresentou as folhas de pagamento e as GFIP dos empregados cedidos aos tomadores;

- na legislação pertinente ao pró-labore, por não ter a empresa apresentado os recibos correspondentes ao mesmo.

5 Observa-se nos autos que o auditor fiscal notificante enquadró as prestações de serviços efetuadas pelas empresas Aspel Serviços Empresariais LTDA (lev. PJA), Oficial Construtora LTDA (lev. PJO) e RT Rocha Engenharia LTDA (lev. PJR) para a ORBRASERV – Organização Brasileira de Serviços LTDA como cessão de mão-de-obra, uma vez que nos levantamentos PJA, PJO e PJR o valor lançado corresponde a 11% a (onze) por cento do valor registrado no livro Diário, conta 321.02.021 - Serviços Prestados Pessoa Jurídica. Entretanto, deixou de constar do Relatório Fiscal - REFISC, como do Relatório de Fundamentos Legais do Débito - FLD a fundamentação legal do instituto da retenção, ou seja, a Lei nº 8.212/91, art. 31 e seus parágrafos, e a fundamentação legal da aferição indireta, art. 33, § 3º da Lei nº 8.212/91. Para que não venha a ser alegada nulidade do processo por falta de fundamentação legal, sugere-se que seja feito um Relatório Fiscal Complementar com o objetivo de inserir a fundamentação legal do instituto da retenção e da aferição indireta, reabrindo o prazo ao contribuinte para apresentação de defesa, com fundamento no art. 18, §3º do Decreto 70.235/72.

Além disso, informa **que havia a necessidade de identificação dos tipos de serviços prestados pela contribuinte para saber se foram realizados mediante empreitada ou cessão de mão de obra, pois, nesses casos, a responsabilidade de reter 11% do valor bruto da nota fiscal de serviços e recolher a importância é da empresa contratante de serviços.** Confira-se (fls. 945 e 946):

6 Outro aspecto merecedor de atenção, diz respeito ao fato de não estar claro nos autos, se os serviços executados pela empresa notificada estão relacionados no art. 219, § 2º do Regulamento da Previdência Social - RPS, aprovado pelo Decreto nº 3.048/99 e, por conseguinte, se foram realizados mediante empreitada (incisos I a V) ou cessão de mão-de-obra. Tal informação é de grande relevância para a identificação do responsável pelo recolhimento das contribuições previdenciárias, pois nos casos dos serviços prestados terem sido executados mediante empreitada (incisos I a V, § 2º do art. 219 do RPS) ou cessão de mão-de-obra (§ 2º do art. 219 do RPS), a responsabilidade de reter a importância de 11% do valor bruto da nota fiscal de serviços e de recolher a importância retida é da empresa contratante de serviços, consoante art. 31 da Lei nº 8.212/91.

7 Face o exposto, é imprescindível que sejam identificados os tipos de serviços prestados pela empresa notificada para saber se os mesmos se enquadram no rol dos serviços realizados mediante empreitada ou cessão de mão-de-obra, constante do art. 219, § 2º do Regulamento da Previdência Social, aprovado pelo Decreto nº 3.048/99, e daí adotar-se o procedimento mais adequado:

7.1 Se a OBRASERV prestou serviços mediante empreitada ou cessão de mão-de-obra, consoante §2º do art. 219 do RPS, a responsabilidade do recolhimento do valor retido é da empresa tomadora de serviços, cabendo à empresa cedente da mão-de-obra, apenas, a compensação do valor destacado na nota fiscal de serviço. Neste caso, deverá ser elaborada uma planilha de retificação do crédito constituído e lançados os valores retidos em nome das empresas tomadoras dos serviços.

7.2 Se os serviços prestados pela OBRASERV não foram realizados mediante empreitada ou cessão de mão-de-obra (§2º do art. 219 do RPS), serão mantidos os valores lançados e considerando que a administração tem o dever de rever seus atos quando eivado de vício, para que posteriormente não venha a ser alegada nulidade do processo, deverá ser efetuado para fins de saneamento do débito, um Relatório Fiscal Complementar com o objetivo de inserir a fundamentação legal da aferição indireta, reabrindo o prazo ao contribuinte para apresentação de defesa, com fundamento no art. 18, §3º do Decreto 70.235/72.

8 À Chefia do Serviço do Contencioso para em concordando, encaminhar os autos ao Serviço de Fiscalização para elaboração de Relatório Fiscal Complementar visando incluir a fundamentação legal do instituto da retenção e da aferição indireta, bem como confeccionar a planilha retificadora do crédito constituído, se for o caso.

O Relatório Fiscal Complementar (fls. 967 a 969), por sua vez, informa a fundamentação legal da aferição indireta:

2. Aferição Indireta – Fundamentação Legal

2.1 O relatório fiscal acostado às fls. 236 a 244 foi omissivo em relação à fundamentação legal que permite o levantamento dos débitos por aferição indireta. Tal procedimento foi adotado para os seguintes levantamentos:

- a) ALF
- b) CRF
- c) CTF
- d) OBF
- e) PCF
- f) PER
- g) PJA
- h) PJO
- i) PJR

2.2 Assim, sanando a omissão apontada, transcrevemos o §3º, do art. 33, da Lei 8.212/91, que embasa a aferição indireta dos lançamentos:

Informa em quais levantamentos foi lançado o percentual de 11% relativo à retenção da contribuição devida:

3. Retenção dos 11% dos Prestadores de Serviço – Fundamentação Legal

3.1 O relatório fiscal acostado às fls. 236 a 244 foi omissivo, também, em relação à fundamentação legal do instituto da retenção. Foi lançado o percentual de 11% relativo aos seguintes levantamentos e prestadores:

- a) PJA - Aspel Serviços Empresariais Ltda;
- b) PJO – Oficial Construtora Ltda;
- c) PJR – RT Rocha Engenharia Ltda.

Quanto aos serviços prestados pela recorrente, informa que, com relação aos poucos contratos anexados aos autos há evidências de que os serviços são de empreitada de construção civil e cessão de mão de obra. Afirmou, ainda, a irrelevância dessa informação por entender não ser cabível qualquer levantamento de débito nas empresas tomadoras do serviço:

Confira-se (fls. 968 e 969):

4. Serviços Prestados pela Obraserv

4.1 A decisão às folhas 637 a 639 solicita que seja esclarecido se os serviços prestados pela empresa notificada estão sujeitos a retenção dos 11% previstos no art. 31, da Lei 8.212/91.

4.2 Os poucos contratos acostados ao processo (fls 555 a 557 e 566 a 572) evidenciam que os serviços prestados pela Obraserv são de empreitada de construção civil e de cessão de mão-de-obra de limpeza e conservação. Tais serviços estão listados no art. 219, §2º, do

Regulamento da Previdência Social, aprovado pelo Decreto 3.048/99, estando, desta forma, sujeitos à retenção.

4.3 Salientamos, todavia, que este fato não é relevante para o levantamento do débito efetuado na empresa notificada. Afirmamos isso devido ao fato de que a base de cálculo utilizado para o levantamento do débito foi a folha de pagamento ou a GFIP da empresa prestadora. Observe-se que o instituto da retenção é mera forma de antecipação da obrigação principal previdenciária, não servindo para transmutar o fato gerador ou a base de cálculo da obrigação previdenciária.

4.4 Assim, no processo de fiscalização de qualquer prestadora de serviço, a base de cálculo apurada deve ser a mesma de qualquer empresa, não sendo cabível qualquer levantamento de débito nas empresas tomadoras, como sugere a fl. 638 da citada decisão. Note-se que as empresas tomadoras não foram alvo de ação fiscal, não podendo estas ser alvo de qualquer lançamento.

4.5 Observe-se, ainda, que as retenções efetuadas pelos tomadores nas notas fiscais da Obraserv foram devidamente consideradas para abatimento do valor do débito, conforme demonstra o Relatório de Documentos Apresentados – RDA, constando do Cpag DNF – Destaque na Nota Fiscal.

O processo administrativo fiscal é regido por diversos princípios, dentre eles o da Verdade Material, que impõe a perseguição pela realidade dos fatos (prática do fato gerador) praticados pelo contribuinte, podendo o julgador, inclusive de ofício, independentemente de requerimento expresso, realizar diligências para aferir os eventos ocorridos.

No caso, imprescindível que o Relatório Fiscal Complementar tivesse identificado os tipos de serviços prestados pela recorrente para **saber se foram realizados mediante empreitada ou cessão de mão de obra, pois, nesses casos, a responsabilidade de reter 11% do valor bruto da nota fiscal de serviços e recolher a importância é da empresa contratante de serviços**, conforme constou no Despacho que converteu o julgamento em diligência - fls. 945 e 946, já que a empresa tomadora de serviços é responsável solidária com o prestador de serviços

com relação às obrigações de recolhimento das contribuições previdenciárias, em se tratando de cessão de mão de obra.

O art. 142 do CTN estabelece como um dos requisitos do lançamento de ofício, a perfeita identificação do sujeito passivo como essencial, não sendo possível exigir tributo de quem não tem relação com o fato gerador.

O art. 121² do mesmo Código define como sujeito passivo da obrigação principal a pessoa obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade e, seguindo em suas definições, o referido artigo divide tal sujeito da obrigação em: i) contribuinte, quando tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador, e ii) responsável, quando expressamente a lei assim definir. Por derradeiro, o art. 124³ trata da responsabilidade solidária, dividindo em: i) decorrente de interesse comum e ii) a que tem origem através de imposição legal, ambas não comportando benefício de ordem.

Com efeito, a responsabilidade por infrações estabelecida pelo CTN é objetiva, sendo irrelevante a intenção do agente ou do responsável, conforme preconiza o art. 136⁴; ou seja, *é imputada a determinadas pessoas, independente da análise da existência de dolo ou culpa na prática do respectivo*⁵. Todavia, responsabilidade objetiva não se equivale à responsabilidade absoluta.

De modo que, *Não se deve confundir responsabilidade objetiva por infrações à legislação tributária com inexistência do direito à defesa por parte do contribuinte. Apesar de a comprovação da infração gerar, como regra, a punição, independentemente da existência de dolo ou culpa, sempre é necessária a correta fundamentação, apontando os elementos de fato (descrição do que ocorreu no mundo) e de direito (demonstração de que os fatos se enquadram em previsão legal de punição), possibilitando ao contribuinte a formulação de defesa quanto a tais aspecto* (ALEXANDRE, Ricardo. 2019, p. 429).

Embora objetiva, a responsabilidade tributária por infrações pode ser excluída, em privilégio ao Princípio da Verdade Material, caso comprovado que a ação/omissão geradora da infração não tenha ocorrido.

As obrigações para com a seguridade social incidentes sobre fatos geradores relacionados à cessão de mão-de-obra estão veiculadas no art. 31 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991. A redação original do dispositivo foi alterada pela Lei nº 9.528, de 10 de dezembro de 1997 e, posteriormente, pela Lei nº 9.711, de 20 de novembro de 1998, que assim dispõe:

Art. 29. O art. 31 da Lei nº 8.212, de 1991, produzirá efeitos a partir de 1º de fevereiro de 1999, ficando mantida, até aquela data, a responsabilidade solidária na forma da legislação anterior.

² 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.

³ Art. 124. São solidariamente obrigadas:

I - as pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal;

II - as pessoas expressamente designadas por lei.

Parágrafo único. A solidariedade referida neste artigo não comporta benefício de ordem.

⁴ Art. 136. Salvo disposição de lei em contrário, a responsabilidade por infrações da legislação tributária independe da intenção do agente ou do responsável e da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato.

⁵ Direito Tributário. 13. ed. Salvador: Juspodvm, 2019, p. 429.

Este Recurso Voluntário discute a incidência de contribuição à seguridade social no período de 2000 a 2005. Desse modo, em respeito ao art. 105 do CTN, ao caso deve ser aplicado o art. 31 com as alterações promovidas pela Lei n.º 9.528/97, que impõe a responsabilidade solidária e sem benefício de ordem, *in verbis*:

Art. 31. O contratante de quaisquer serviços executados mediante cessão de mão-de-obra, inclusive em regime de trabalho temporário, responde solidariamente com o executor pelas obrigações decorrentes desta Lei, em relação aos serviços prestados, exceto quanto ao disposto no art. 23, não se aplicando, em qualquer hipótese, o benefício de ordem.

§ 1º Fica ressalvado o direito regressivo do contratante contra o executor e admitida a retenção de importâncias a este devidas para garantia do cumprimento das obrigações desta Lei, na forma estabelecida em regulamento.

§ 2º Exclusivamente 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 atividades normais da empresa, quaisquer que sejam a natureza e a forma de contratação.

§ 3º A responsabilidade solidária de que trata este artigo somente será elidida se for comprovado pelo executor o recolhimento prévio 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.

§ 4º Para efeito do parágrafo anterior, o cedente da mão-de-obra deverá elaborar folhas de pagamento e guia de recolhimento distintas para cada empresa tomadora de serviço, devendo esta exigir do executor, quando da quitação da nota fiscal ou fatura, cópia autenticada da guia de recolhimento quitada e respectiva folha de pagamento.

A Lei de Custeio da Seguridade Social impôs ao contratante a responsabilidade solidária com o prestador de serviços com relação às obrigações de recolhimento das contribuições previdenciárias, admitindo o direito de regresso contra o executor.

Para a empresa tomadora de serviços isentar-se da responsabilidade pelo não pagamento das contribuições previdenciárias devidas pela prestadora de serviço, é necessário que demonstre o efetivo recolhimento destas contribuições.

A tomadora dos serviços, ao não exigir da empresa prestadora de serviços mediante cessão de mão de obra as cópias autênticas dos documentos a que se refere o § 4º do art. 31 da Lei n.º 8.212/91, se sujeita à solidariedade pelo adimplemento das contribuições previdenciárias devidas pelo executor, relativas aos serviços contratados.

Ao lado disso, o responsável por obra de construção civil está obrigado a recolher as contribuições arrecadadas dos segurados e as contribuições a seu cargo, incidentes sobre a remuneração dos segurados utilizados na obra e por ele diretamente contratados, de forma individualizada por obra, em documento de arrecadação identificado com o número da inscrição da obra perante a RFB.

Nesse sentido é o entendimento do CARF:

CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS. OBRA DE CONSTRUÇÃO CIVIL. PESSOA FÍSICA. REGULARIZAÇÃO DA OBRA. AFERIÇÃO INDIRETA.

O proprietário de obra de construção civil é o responsável pelo pagamento e o recolhimento das contribuições sociais em relação à remuneração da mão-de-obra necessária para a execução do empreendimento.

O ARO - Aviso de Regularização de Obras é utilizado para cálculo das contribuições sociais. A aferição indireta demonstra-se cabível quando faltam elementos de prova para se chegar ao valor correto. (...)

(Acórdão n.º 2201-007.708, Relator Conselheiro Douglas Kakazu Kushiya, Sessão de 04/11/2020).

Nesse sentido, ressalta a nulidade do lançamento que não identificou os tipos de serviços prestados pela recorrente e informou que em relação aos “poucos” contratos juntados aos autos há evidências de que são de empreitada de construção civil e cessão de mão de obra (fls. 968 e 969).

No caso, existem dúvidas quanto à própria materialidade da obrigação tributária.

Se, de fato, todos os contratos estivessem relacionados à cessão de mão de obra, seria necessário que a Fiscalização constatasse a existência do crédito previdenciário junto ao contribuinte (prestador dos serviços). Somente diante da não apresentação ou apresentação deficiente (pelo prestador dos serviços) da documentação contábil e trabalhista necessária a comprovar a extinção da obrigação previdenciária, poderia o INSS arbitrar, junto ao responsável solidário, as contribuições que entender devidas. Ou seja, na hipótese do prestador de serviço não apresentar ou apresentar de forma deficiente a documentação contábil e trabalhista necessária a comprovar a extinção da obrigação previdenciária, poderia o INSS arbitrar, junto ao responsável solidário, as contribuições que entendesse devidas.

Além disso, “O comando do § 2º do art. 31 da Lei 8.812/91, define que entende-se como cessão de mão-de-obra a colocação do segurado da contratada à disposição do contratante. Neste sentido, para caracterizar que houve a cessão de mão de obra, há que restar provado que o empregado da contratada esteve, integralmente, à disposição da empresa contratante” (Acórdão n.º 2402-002.283, Relator Conselheiro Ivacir Julio de Souza, Sessão de 16/10/2013).

Não só isso.

Dos 24 levantamentos relacionados no relatório fiscal, 4 deles referem-se a contratos com Prefeituras e 2 (dois) estão relacionados com serviços prestados ao Tribunal Regional Eleitoral. E, conforme entendimento pacífico, “A Administração Pública não responde solidariamente por créditos previdenciários devidos pela empresa contratada para prestação de serviços de construção civil, reforma ou acréscimo, exceto nos casos de cessão de mão de obra” (Acórdão n.º 9202-009.118, 2ª Turma da CSRF). (grifei) Ainda:

ÓRGÃO PÚBLICO. CONSTRUÇÃO CIVIL. RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA.

O artigo 71, §2º da Lei 8.666/93 estabelece que a responsabilidade solidária da Administração Pública é restrita à cessão de mão de obra prevista no art. 31 da Lei n.º 8.212/91.

Recurso Voluntário provido.

(Acórdão n.º 2401-003.204, Sessão de 17/09/2013)

Trata-se de mais um fundamento para concluir pela imprescindibilidade de distinguir os serviços prestados pela recorrente nos levantamentos relacionados no feito.

O processo administrativo fiscal é regido por diversos princípios, dentre eles o da verdade material, que impõe a perseguição pela realidade dos fatos praticados pelo contribuinte, podendo o julgador, inclusive de ofício, independentemente de requerimento expresso, realizar diligências para aferir os eventos ocorridos.

O devido processo legal pressupõe uma imputação acusatória certa e determinada, permitindo que o sujeito passivo, conhecendo perfeita e detalhadamente a acusação que se lhe pesa, possa exercer a sua defesa plena, fato que não ocorreu na lavratura do presente lançamento. É dever da Fiscalização realizar o lançamento com a devida prova dos fatos.

A autoridade fiscal, ao exercer a fiscalização acerca do efetivo recolhimento tributário, possui o dever de investigar a relação laboral entre a empresa e as pessoas que a ela prestam serviços e a natureza das verbas pagas. Caso constate enquadramento errôneo, a fiscalização deve proceder à autuação, a fim de que seja efetivada a arrecadação. A constatação deve ser feita de forma clara, precisa, com base em provas; **não sendo válido o lançamento que se baseia em indícios ou presunções.**

O art. 9º do Decreto n.º 70.235/72 dispõe que a exigência do crédito tributário deve vir acompanhada dos elementos de prova indispensáveis à comprovação do ilícito.

Esse é o entendimento do CARF no sentido de que *é ônus da fiscalização munir o lançamento com todos os elementos de prova dos fatos constituintes do direito da Fazenda. Na ausência de provas, o lançamento tributário deve ser cancelado* (Acórdão n.º 3301-003.975, Publicado em 05/10/2017).

Não é válido o lançamento o lançamento realizado com base “nos poucos contratos” juntados aos autos, como se refletissem a integralidade deles, e sem a descrição das atividades prestadas, que implicam a própria fundamentação legal do ato. Em respeito ao princípio da legalidade, não pode subsistir o lançamento de crédito tributário quando não demonstrada a ocorrência do fato gerador e a subsunção dos fatos à hipótese descrita na lei. Até porque, a presunção da ocorrência do fato gerador não inverte o ônus da prova.

O lançamento está eivado de vício material, relacionado aos aspectos intrínsecos do lançamento e com a verificação da ocorrência do fato gerador da obrigação, determinação da matéria tributável, o cálculo do montante do tributo devido e a identificação do sujeito passivo, conforme definido pelo art. 142 do CTN.

Nesse sentido é o entendimento do CARF:

CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. LANÇAMENTO DE CONTRIBUIÇÕES PAGAS. IMPOSSIBILIDADE. AUSÊNCIA DE DETERMINAÇÃO DOS MOTIVOS FÁTICOS E JURÍDICOS. VÍCIO MATERIAL. OCORRÊNCIA.

A determinação dos motivos fáticos e jurídicos constituem elemento material/intrínseco do lançamento, nos termos do art. 142 do CTN. A falta da devida descrição desses motivos constituem ofensa aos elementos substanciais do lançamento, razão pelo qual deve ser reconhecida sua total nulidade, por vício material. In casu, não há qualquer substrato legal para o lançamento de valor pago ou qualquer subsunção do fato a norma. Inexiste a indicação de fato gerador, base de cálculo, segurados correspondentes etc.

(Acórdão n.º 2401-008.737, Relator Conselheiro Rayd Santana Ferreira, Publicado em 07/12/2020).

NULIDADE. VÍCIO MATERIAL. OCORRÊNCIA.

O lançamento, como ato administrativo vinculado que é, deverá ser realizado com a estrita observância dos requisitos estabelecidos pelo art. 142 do CTN. O ato deve estar consubstanciado por instrumentos capazes de demonstrar, com certeza e segurança, os fundamentos que revelam o fato jurídico tributário. A determinação da origem e da base de cálculo, com a conseqüente indicação do montante a ser recolhido a título de tributo, faz parte do conteúdo material da relação jurídico-tributária.

(Acórdão n.º 2202-006.992, Relatora Conselheira Ludmila Mara Monteiro de Oliveira, Publicado em 13/08/2020)

NULIDADE. LANÇAMENTO DE OFÍCIO. METODOLOGIA. VÍCIO MATERIAL. ÔNUS DA PROVA DA FISCALIZAÇÃO.

Considerando o ônus da fiscalização, a ausência de base legal ao lançamento e sua metodologia e cálculos estranhos à lei, implicam na consequente nulidade material, para não haver conflito com o disposto nos Art. 10, 31, 59, 60 e 61 do Decreto 70.235/72 (Lei do Processo Administrativo Fiscal), no Art. 142, 145 e 146 do Código Tributário Nacional, art. 93, inciso IX da Constituição Federal, bem como ao prescrito no Art. 31 do Decreto n. 70.235/72 e art. 2º da lei 9.784/99. Recurso Voluntário Provido.

(Acórdão n.º 3402-007.282, Relatora Conselheira Cynthia Elena de Campos, Publicado em 19/03/2020).

Desse modo, ressaí clara a nulidade da autuação uma vez que houve prejuízo ao sujeito passivo que não pôde exercer de forma plena sua ampla defesa, nos termos do art. 59, II, do Decreto n.º 70.235/72.

Declarada a nulidade do lançamento por vício material, deixo de analisar as demais alegações recursais.

Conclusão

Diante exposto, voto pelo provimento do recurso voluntário para anular o lançamento por vício material.

(documento assinado digitalmente)

Ana Claudia Borges de Oliveira