



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

Processo nº 18050.002971/2008-20
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 2401-003.018 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 14 de maio de 2013
Matéria RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA
Recorrente MINERAÇÃO CARAÍBA S.A E OUTROS
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/12/1996 a 31/03/1998

NORMAS PROCESSUAIS. AUSÊNCIA INDICAÇÃO FUNDAMENTO LEGAL ARBITRAMENTO. NULIDADE VÍCIO FORMAL.

De conformidade com a legislação que regulamenta a matéria, corroborada pela jurisprudência firmada neste Colegiado, a simples ausência da indicação do fundamento legal do arbitramento levado a efeito na apuração do crédito tributário, notadamente nos anexos “Fundamentos Legais do Débito - FLD” e Relatório Fiscal da Notificação, enseja a nulidade do lançamento por vício formal, por se caracterizar como mácula nos elementos extrínsecos do ato administrativo, ocorridos por ocasião de sua formalização.

NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO. RESPONSABILIDADE CRÉDITO TRIBUTÁRIO. SOLIDARIEDADE - PRERROGATIVA DO LANÇAMENTO EM RELAÇÃO A QUALQUER DOS RESPONSÁVEIS SOLIDÁRIOS - PRAZO DECADENCIAL - CONTAGEM DA CIENTIFICAÇÃO DE CADA CO-OBRIGADO.

Ao atribuir responsabilidade solidária pelo cumprimento da obrigação tributária, abriu o legislador a possibilidade de a autoridade previdenciária cobrar a satisfação da obrigação de qualquer das solidárias, sendo desnecessária a averiguação inicial na prestadora dos serviços.

A partir do momento que o fisco no primeiro lançamento, elegeu apenas o tomador do serviços para efetivar a cobrança das contribuições, o prazo decadencial continuou a correr em relação ao prestador, que na relação jurídica é solidário com o tomador.

A inércia do fisco em não efetivar o lançamento em relação aos demais solidários, não prejudica o lançamento em relação ao tomador, cujo prazo decadencial deve observada a data de sua cientificação, já que absteve-se o fisco de efetivar o lançamento, na primeira lavratura, em relação a todos os solidários.

PREVIDENCIÁRIO. RETENÇÃO 11%. INEXISTÊNCIA COMPROVAÇÃO CESSÃO DE MÃO-DE-OBRA. IMPROCEDÊNCIA LANÇAMENTO.

Somente na hipótese em que restar devidamente comprovada pela autoridade lançadora a prestação dos serviços mediante cessão de mão-de-obra, poderá haver o lançamento com base no artigo 31 da Lei nº 8.212/91, devendo o fiscal autuante demonstrar de maneira pormenorizada/individualizada os serviços executados com o respectivo enquadramento nos casos previstos no rol constante da legislação de regência, sob pena da improcedência do lançamento, em face da ausência da perfeita descrição do fato gerador do tributo lançado.

Recurso Voluntário Provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros do Colegiado, por maioria de votos, rejeitar a declaração de decadência. Vencidos os conselheiros Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira (relator) e Igor Araújo Soares, que declaravam a decadência do lançamento. Por maioria de votos, dar provimento ao recurso. Vencidos os conselheiros Kleber Ferreira de Araújo e Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira, que negavam provimento. Designado para redigir o voto vencedor, na parte referente à decadência, a conselheira Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira. Declarou-se impedida a conselheira Carolina Wanderley Landim.

Elias Sampaio Freire - Presidente

Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira - Relator

Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira – Redatora Designada

Participaram do presente julgamento, os Conselheiros Elias Sampaio Freire, Kleber Ferreira de Araújo, Igor Araújo Soares, Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira, Carolina Wanderley Landim e Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira.

Relatório

MINERAÇÃO CARAÍBA S.A E OUTROS, contribuinte, pessoa jurídica de direito privado, já qualificada nos autos do processo administrativo em referência, recorre a este Conselho da decisão da 6ª Turma da DRJ em Salvador/BA, Acórdão nº 15-26.823/2011, às fls. 330/335, que julgou procedente em parte o lançamento fiscal referente às contribuições sociais devidas pela empresa ao INSS, com fundamento na Responsabilidade Solidária do artigo 31 da Lei nº 8.212/91 (redação original), correspondentes à parte dos empregados, da empresa e as destinadas ao financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrentes dos riscos ambientais do trabalho, incidentes sobre a remuneração da mão-de-obra cedida pela empresa G K REF E MANUT DE MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS LTDA., apurada por aferição indireta com espeque no artigo 33, § 3º, da Lei nº 8.212/91, em relação ao período de 12/1993 a 03/1998 (intermitente), conforme Relatório Fiscal, às fls. 24/33.

Trata-se de Notificação Fiscal de Lançamento de Débito – NFLD, lavrada em 02/08/2008 (ciência da última solidária), contra as contribuintes acima identificadas, constituindo-se crédito no valor de R\$ 171.654,84 (Cento e setenta e um mil, seiscentos e cinquenta e quatro reais e oitenta e quatro centavos).

Informa o fiscal autuante que a presente Notificação fora lavrada em substituição da NFLD nº 35.357.160-1, declarada nula pela 2ª Câmara de Julgamento do Conselho de Recursos de Previdência Social - CRPS, em 26/11/2004, por vício formal em razão da ausência da indicação dos fundamentos do arbitramento,

De acordo com Relatório Fiscal, o crédito foi constituído por responsabilidade solidária, em virtude da recorrente não ter apresentado à fiscalização as cópias autenticadas das guias de recolhimento quitadas e respectivas Folhas de Pagamento vinculadas aos serviços prestados pela empresa G K REF E MANUT DE MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS LTDA., que seriam capazes de comprovar o recolhimento das contribuições previdenciárias relativas aos empregados da prestadora colocados a seu serviço.

Tendo em vista a não apresentação da documentação solicitada pela fiscalização, o presente crédito previdenciário fora constituído por aferição indireta, com arrimo no artigo 33, § 3º, da Lei 8.212/91, utilizando-se o percentual de 40% (quarenta por cento) sobre o valor total do serviço prestado contido nas Notas Fiscais e/ou Faturas, nos termos do artigo 600, inciso I, da Instrução Normativa SRP nº 03/2005.

Cumpre observar que a empresa prestadora de serviços fora devidamente intimada da lavratura da presente notificação fiscal, conforme se depreende do Aviso de Recebimento-AR, às fls. 164, tendo, inclusive, apresentado impugnação, ainda que intempestiva.

A autoridade julgadora de primeira instância entendeu por bem acolher a decadência total da exigência fiscal em relação à prestadora de serviços, somente cientificada do lançamento em 02/08/2008. Quanto à tomadora dos serviços, tratando-se de NFLD substitutiva, reconheceu-se somente a decadência relativamente às competências 12/1993 a

10/1996, período que já havia decaído quando da constituição do crédito previdenciário primitivo.

Inconformada com a Decisão recorrida, a contribuinte - MINERAÇÃO CARAÍBA SA - apresentou Recurso Voluntário, às fls. 352/363, procurando demonstrar sua improcedência, desenvolvendo em síntese as seguintes razões.

Preliminarmente, requer seja decretada a decadência total da exigência fiscal, sustentando que o artigo 173, inciso II, do Código Tributário Nacional, não pode ser aplicado à hipótese vertente, uma vez que a Notificação Fiscal original fora anulada por vício material, em razão da falta de precisão na identificação do fato gerador das contribuições previdenciárias, ao contrário do que pretendem fazer crer as autoridades lançadora e julgadora de primeira instância.

Ainda em sede de preliminar, sustenta que a decadência reconhecida em face de um dos solidários aproveita aos demais, razão pela qual se a prestadora de serviço fora desonerada do presente crédito tributário em face do instituto da decadência, o mesmo entendimento deve prevalecer para a tomadora de serviços, ora recorrente.

Pugna pela decretação da nulidade do lançamento, por entender que o fiscal autuante, ao constituir o presente crédito previdenciário, não logrou motivar/comprovar os fatos alegados de forma clara e precisa na legislação de regência, contrariando o disposto no artigo 142 do CTN, artigo 50 da Lei nº 9.784/99, e artigo 59 do Decreto nº 70.235/72, em total preterição do direito de defesa e do contraditório da notificada, conforme se extrai da doutrina e jurisprudência, baseando a notificação em meras presunções.

Opõe-se à alíquota máxima do SAT aplicada, sob o argumento de que a autoridade lançadora não comprovou e/ou demonstrou a atividade preponderante que ocupa o maior número de empregados da empresa prestadora de serviços, não havendo sequer apuração neste sentido, impondo seja excluído do lançamento.

Assevera que o fiscal autuante, igualmente, não se desincumbiu do ônus de comprovar que a empresa prestadora de serviços não se enquadra no regime de tributação do SIMPLES, reforçando a tese da ausência de clareza da notificação.

Contrapõe-se à multa aplicada, por considerá-la confiscatória e abusiva, sendo, por conseguinte, ilegal e/ou inconstitucional, devendo ser excluída do crédito em questão.

Por fim, requer o conhecimento e provimento do seu recurso, para desconsiderar a Notificação Fiscal de Lançamento de Débitos, tornando-a sem efeito e, no mérito, sua absoluta improcedência.

Não houve a apresentação de contrarrazões.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira, Relator

Presente o pressuposto de admissibilidade, por ser tempestivo, conheço do recurso e passo ao exame das alegações recursais.

PRELIMINAR DE DECADÊNCIA – NATUREZA DO VÍCIO ENSEJADOR DA NULIDADE DA NOTIFICAÇÃO PRIMITIVA

Preliminarmente, requer seja decretada a decadência total da exigência fiscal, sustentando que o artigo 173, inciso II, do Código Tributário Nacional, não pode ser aplicado à hipótese vertente, uma vez que a Notificação Fiscal original fora anulada por vício material, em razão da falta de precisão na identificação do fato gerador das contribuições previdenciárias, ao contrário do que pretendem fazer crer as autoridades lançadora e julgadora de primeira instância.

Sem razão à contribuinte.

Com efeito, extrai-se da parte dispositiva do Acórdão nº 2227, de 26/11/2004, da 2ª Câmara de Julgamento do CRPS, que o lançamento primitivo fora anulado em razão da ausência do fundamento legal do arbitramento levado a efeito na apuração do crédito tributário, senão vejamos:

“[...]

A par das considerações supra, a situação concreta deste processo administrativo fiscal aponta para a NULIDADE DA NFLD, haja vista a ausência de fundamentação legal do lançamento arbitrado.

Com a devida vênia do ilustre Conselheiro Relator, entendo que a Notificação Fiscal de Lançamento de Débito – NFLD lavrada com ausência de fundamento legal do lançamento por arbitramento é ato administrativo que apresenta defeito insanável, não sendo passível de convalidação.

[...]

Ante todo o exposto, voto no sentido de ANULAR a NFLD por vício formal. [...]” (grifamos)

Neste ponto, aliás, convém frisar que entendemos que o simples fato de constar a natureza do vício na parte dispositiva do Acórdão acima, por si só, não teria o condão de confirmá-lo.

Isto porque, as Câmaras do CRPS que julgavam débitos não se aprofundavam na matéria, de maneira a determinar a natureza do vício que maculava os lançamentos anulados. Na maioria absoluta dos casos, consignava tratar-se de vício formal ou não especificava a sua natureza, deixando de explicitar o tema, de extrema importância para efeito

da aplicação do prazo decadencial. Tal procedimento ocorria, sobretudo, em razão do dilatado prazo decadencial de 10 (dez) anos que o fisco previdenciário detinha para lançar tributos, onde independentemente do vício constatado, possivelmente, o crédito não estaria decaído em uma eventual lavratura de notificação substitutiva.

Na hipótese dos autos, porém, a conclusão aventada pelo nobre subscritor do voto condutor do Acórdão que anulou a NFLD primitiva encontra sustentáculo na legislação de regência, jurisprudência e doutrina, confirmando que, de fato, a simples ausência da indicação do fundamento legal do arbitramento representa vício de natureza formal.

Antes mesmo de se adentrar às demais questões de mérito propriamente ditas, é de bom alvitre trazer à baila a distinção das 03 (três) conclusões possíveis, *a priori*, de serem levadas a efeito em um julgamento, quais sejam, vício formal, material ou (im) provimento - (im) procedência do lançamento.

O **vício formal**, em nosso entender, relaciona-se aos requisitos de validade do ato administrativo, ou seja, os pressupostos sem os quais referido ato não produziria efeitos. Em outras palavras, guarda relação com as formalidades legais extrínsecas do lançamento. Os artigos 10 e 11, do Decreto nº 70.235/72, são os exemplos mais nítidos que podemos encontrar a respeito do tema, *in verbis*:

“Art.10. O auto de infração será lavrado por servidor competente, no local da verificação da falta, e conterà 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.

Art.11. A notificação de lançamento será expedida pelo órgão que administra o tributo e conterà obrigatoriamente:

I - a qualificação do notificado;

II - o valor do crédito tributário e o prazo para recolhimento ou impugnação;

III - a disposição legal infringida, se for o caso;

IV - a assinatura do chefe do órgão expedidor ou de outro servidor autorizado e a indicação de seu cargo ou função e o número”

Ao tratar da matéria, a Lei nº 4.717/65, que regulamenta a Ação Popular, em seu artigo 2º, parágrafo único, alínea “b”, estabelece que o vício formal é:

“[...] a omissão ou observância incompleta ou irregular de formalidades indispensáveis à existência ou seriedade do ato.”

Como se observa, o ato administrativo somente terá validade se observados os pressupostos formais, extrínsecos, insculpidos nos dispositivos legais supra, entre outros, sob pena de ser anulado por vício formal. Repita-se, o requisito formal do lançamento representa a observância dos ditames estabelecidos por lei no momento de sua exteriorização.

A jurisprudência administrativa, que se ocupou do tema, é mansa e pacífica nesse sentido, senão vejamos:

“PROCESSUAL – LANÇAMENTO – VÍCIO FORMAL – NULIDADE – É nula a Notificação de Lançamento emitida sem o nome do órgão que a expediu, sem identificação do chefe desse órgão ou outro servidor autorizado e sem a indicação do respectivo cargo e matrícula, em flagrante descumprimento às disposições do art. 11, do Decreto nº 70.235/72. Precedentes da Terceira Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais. Recurso Especial improvido.” (3ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, Recurso nº 201-108717 – Acórdão nº CSRF/03-03.305, Sessão de 09/07/2002)

“PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL - NULIDADE - VÍCIO FORMAL - LANÇAMENTO FISCAL COM ALEGADO ERRO DE IDENTIFICAÇÃO DO SUJEITO PASSIVO - INEXISTÊNCIA - Os vícios formais são aqueles que não interferem no litígio propriamente dito, ou seja, correspondem a elementos cuja ausência não impede a compreensão dos fatos que baseiam as infrações imputadas. Circunscrevem-se a exigências legais para garantia da integridade do lançamento como ato de ofício, mas não pertencem ao seu conteúdo material. O suposto erro na identificação do sujeito passivo caracteriza vício substancial, uma nulidade absoluta, não permitindo a contagem do prazo especial para decadência previsto no art. 173, II, do CTN. [...]” (8ª Câmara do 1º Conselho, Recurso nº 143.020 – Acórdão nº 108-08.174, Sessão de 23/02/2005) (grifamos)

O Acórdão nº 107-06695, da lavra do Conselheiro representante da Fazenda, Dr. Francisco de Sales Ribeiro de Queiroz, nos traz com muita propriedade a diferenciação entre vício formal e material, nos seguintes termos:

“[...]”

RECURSO EX OFFICIO – NULIDADE DO LANÇAMENTO – VÍCIO FORMAL. A verificação da ocorrência do fato gerador da obrigação, a determinação da matéria tributável, o cálculo do montante do tributo devido e a identificação do sujeito passivo, definidos no artigo 142 do Código Tributário Nacional – CTN, são elementos fundamentais, intrínsecos, do lançamento, sem cuja delimitação precisa não se pode admitir a existência da obrigação tributária em concreto. O levantamento e observância desses elementos básicos antecedem e são preparatórios à sua formalização, a qual se dá no momento seguinte, mediante a lavratura do auto de infração, seguida da notificação ao sujeito passivo, quando, além disso, deverão estar presentes os seus requisitos formais, extrínsecos, como, por exemplo, a assinatura

do autuante, com a indicação de seu cargo ou função e o número de matrícula; a assinatura do chefe do órgão expedidor ou de outro servidor autorizado, com a indicação de seu cargo ou função e o número de matrícula.[...]” (7ª Câmara do 1º Conselho de Contribuintes – Recurso nº 129.310, Sessão de 09/07/2002)

Por sua vez, o **vício material** do lançamento ocorre quando a autoridade lançadora não demonstra/descreve de forma clara e precisa os fatos/motivos que a levaram a lavrar a notificação fiscal e/ou auto de infração. Guarda relação com o conteúdo do ato administrativo, pressupostos intrínsecos do lançamento.

Destarte, o artigo 142 do Código Tributário Nacional, ao atribuir a competência privativa do lançamento a autoridade administrativa, igualmente, exige que nessa atividade o fiscal autuante descreva e comprove a ocorrência do fato gerador do tributo lançado, identificando perfeitamente o sujeito passivo, como segue:

“Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.”

Aliás, o artigo 37 da Lei nº 8.212/91, com mais especificidade, impõe ao fiscal autuante a discriminação clara e precisa dos fatos geradores do débito constituído, *in verbis*:

“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.”” (grifamos)

No mesmo sentido, o artigo 50 da Lei nº 9.784/99 estabelece que os atos administrativos devem conter motivação clara, explícita e congruente, sob pena de nulidade, vejamos:

“Art. 50. Os atos administrativos deverão ser motivados, com indicação dos fatos e fundamentos jurídicos [...]

§1º A motivação deve ser explícita, clara e congruente [...]”

Consoante se infere dos dispositivos legais encimados, para que o lançamento encontre sustentáculo nas normas jurídicas e, conseqüentemente, tenha validade, deverá o fiscal autuante descrever precisamente e comprovar a ocorrência do fato gerador do tributo. A ausência dessa descrição clara e precisa, especialmente no Relatório Fiscal da Notificação, ou erro nessa conduta, macula o procedimento fiscal por vício material.

Outro não é o entendimento do ilustre Dr. Manoel Antônio Gadelha Dias, ex-presidente do 1º Conselho de Contribuinte, conforme se extrai do excerto de sua obra *“O Vício Formal no Lançamento Tributário”*, nos seguintes termos:

O defeito na descrição do fato, por exemplo, não pode caracterizar-se mero vício formal, pois a descrição do fato está intimamente ligada à valoração jurídica do fato jurídico, requisito fundamental do lançamento.

A descrição do fato defeituosa tanto pode configurar nulidade de direito material como de direito processual.

Estaremos diante da primeira situação quando o vício atinge o motivo do ato, ou seja, o seu pressuposto objetivo, que corresponde à ocorrência dos fatos que ensejaram a sua prática.” (Tôres, Heleno Taveira et al. – coordenação – “Direito Tributário e Processo Administrativo Aplicados – São Paulo : Quartier Latin, 2005, p. 348)

A jurisprudência administrativa não discrepa desse entendimento, consoante se positiva dos julgados com suas ementas abaixo transcritas:

“ PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. RECURSO EX OFFICIO – É nulo o Ato Administrativo de Lançamento, formalizado com inegável insuficiência na descrição dos fatos, não permitindo que o sujeito passivo pudesse exercitar, como lhe outorga o ordenamento jurídico, o amplo direito de defesa, notadamente por desconhecer, com a necessária nitidez, o conteúdo do ilícito que lhe está sendo imputado. Trata-se, no caso, de nulidade por vício material, na medida em que falta conteúdo ao ato, o que implica inoccorrência da hipótese de incidência.” (1ª Câmara do 1º Conselho de Contribuintes, Recurso nº 132.213 – Acórdão nº 101-94049, Sessão de 06/12/2002, unânime)

“LANÇAMENTO – NULIDADE - VÍCIO MATERIAL – DECADÊNCIA - Nulo o lançamento quando ausentes a descrição do fato gerador e a determinação da matéria tributável, por se tratar de vício de natureza material. Aplicável o disposto no artigo 150, § 4º, do CTN.” (2ª Câmara do 1º Conselho, Recurso nº 138.595 – Acórdão nº 102-47201, Sessão de 10/11/2005)

Antes de seguir com o estudo, cabe aqui fazer um parêntese, relativamente ao efeito prático de se declarar a nulidade do lançamento por vício formal ou material. No primeiro caso, o prazo decadencial é restabelecido, passando a ser contado a partir da data da decisão definitiva que declarou a nulidade por vício formal do lançamento. É o que se extrai do artigo 173, inciso II, do CTN.

Por outro lado, tratando-se de vício material, o prazo decadencial continua a ser contado da ocorrência do fato gerador do tributo, no caso do artigo 150, § 4º, do CTN, ou do 1º dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, tratando-se dos artigos 173 do CTN. Ou melhor, poderá o Fisco promover novo lançamento, corrigindo o vício material incorrido, conquanto que dentro do prazo decadencial acima estipulado.

Retornando à diferenciação das conclusões de julgamento, já o **provimento ao recurso (improcedência da notificação)**, implica inferir que, diante dos elementos de provas e razões ofertados pela autoridade lançadora, chegou-se à conclusão da inexistência do

fato gerador do tributo exigido. Ou seja, adentrando-se ao mérito da questão, o lançamento efetuado não deve prosperar, uma vez que não restou comprovada a ocorrência do fato gerador, o que impede o Fisco de promover novo lançamento a partir dos mesmos fatos.

Diante de tais considerações, voltemos à hipótese dos autos, onde o fiscal autuante lavrou a notificação inaugural sem conquanto indicar o fundamento legal do arbitramento levado a efeito na apuração do crédito tributário. Nesses termos, não se cogita em vício material, mas, sim, em nulidade do lançamento por vício formal, se vinculando aos requisitos extrínsecos do ato administrativo.

Partindo dessas premissas, confirmando que a natureza do vício (formal) ensejador da nulidade da notificação primitiva, não há se falar em mácula material, tendente a afastar a aplicação do artigo 173, inciso II, do CTN, como pretende a contribuinte, impondo seja rejeitada aludida preliminar.

**PRELIMINAR DECADÊNCIA DEVEDOR SOLIDÁRIO –
APROVEITAMENTO AOS DEMAIS RESPONSÁVEIS**

Ainda preliminarmente, sustenta que a decadência reconhecida em face de um dos solidários aproveita aos demais, razão pela qual se a prestadora de serviço fora desonerada do presente crédito tributário em face do instituto da decadência, o mesmo entendimento deve prevalecer para a tomadora de serviços, ora recorrente.

Em que pesem as substanciosas razões de decidir do ilustre julgador de primeira instância, constata-se que o insurgimento da contribuinte merece acolhimento, no sentido de “aproveitar” a decadência reconhecida em face do responsável solidário.

Com efeito, muito embora seja matéria longe de remansosa conclusão, com a devida vênia àqueles que sustentam o contrário, nos filiamos à tese de que o crédito tributário é uno, gerando obrigações mútuas aos co-obrigados/responsáveis solidários, bem como beneficiando a todos nos casos de ocorrência das hipóteses de extinção do crédito tributário, insculpidos no artigo 156 do Códex Tributário, que assim prescreve:

“Art. 156. Extinguem o crédito tributário:

I - o pagamento;

II - a compensação;

III - a transação;

IV - remissão;

V - a prescrição e a decadência;

VI - a conversão de depósito em renda;

VII - o pagamento antecipado e a homologação do lançamento nos termos do disposto no artigo 150 e seus §§ 1º e 4º;

VIII - a consignação em pagamento, nos termos do disposto no § 2º do artigo 164;

IX - a decisão administrativa irreformável, assim entendida a definitiva na órbita administrativa, que não mais possa ser objeto de ação anulatória;

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

Autenticado digitalmente em 23/07/2013 por ELAINE CRISTINA MONTEIRO E SILVA VIEIRA, Assinado digitalmente em 05/08/2013 por ELIAS SAMPAIO FREIRE, Assinado digitalmente em 23/07/2013 por ELAINE CRISTINA MONTEIRO E SILVA VIEIRA, Assinado digitalmente em 25/07/2013 por RYCARDO HENRIQUE MAGALHAES DE OLIVEIRA

Impresso em 15/08/2013 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

X - a decisão judicial passada em julgado.

XI – a dação em pagamento em bens imóveis, na forma e condições estabelecidas em lei. [\(Incluído pela Lcp nº 104, de 10.1.2001\)](#)

Parágrafo único. A lei disporá quanto aos efeitos da extinção total ou parcial do crédito sobre a ulterior verificação da irregularidade da sua constituição, observado o disposto nos artigos 144 e 149.”

Como se observa, a decadência, tal qual o pagamento e outras hipóteses legais, é causa de extinção do crédito, inexistindo razão para estabelecer distinção entre ambos, como ocorrera no Acórdão recorrido, o qual, apesar de inferir que a antecipação de pagamento da prestadora de serviços aproveitaria à tomadora para efeito da decadência, reconheceu a extinção do crédito, em virtude de ultrapassado o lapso decadencial, somente em relação a prestadora, que não fora cientificada na notificação original.

Aliás, não é novidade que o pagamento do crédito, para efeito da extinção do débito, aproveita a todos os responsáveis solidários. É o que determina o artigo 125, inciso I, do Código Tributário Nacional, *in verbis*:

“Art. 125. Salvo disposição de lei em contrário, são os seguintes os efeitos da solidariedade:

I - o pagamento efetuado por um dos obrigados aproveita aos demais; [...]”

Ora, se o pagamento de um solidário aproveita aos demais, inexistente razão para a decadência reconhecida para um solidário não alcançar a todos, sobretudo por serem causas de extinção do crédito tributário.

Não bastasse isso, mister registrar que a unicidade do crédito tributário não oferece condições de fatiá-lo de maneira a considerá-lo decaído para um sujeito passivo e não para outro.

Em verdade, há de se considerar que o lançamento somente se aperfeiçoa com a ciência do último responsável, oportunidade em que passa a produzir efeitos no mundo jurídico. A propósito da matéria, cabe invocar os ensinamentos do renomado tributarista LEANDRO PAULSEN, em sua obra “DIREITO TRIBUTÁRIO – Constituição e Código Tributário Nacional à luz da Doutrina e da Jurisprudência” – 5ª edição, pág. 863/864, *in verbis*:

“Motivação lançamento. Requisitos de regularidade formal. [...] Importa ressaltar, ainda, que o lançamento só terá eficácia após notificado ao sujeito passivo [...]”

Notificação. Condição de eficácia. A notificação ao sujeito passivo é condição para que o lançamento tenha eficácia. Trata-se de providência que aperfeiçoa o lançamento, demarcando, pois, a constituição do crédito que, assim, passa a ser exigível do contribuinte [...] A notificação está para o lançamento como a publicação está para a lei [...]” (grifamos)

Na hipótese dos autos, no lançamento original, o qual fora anulado, a prestadora de serviços não fora cientificada. Uma vez decretada a sua nulidade por vício formal, quando da lavratura da notificação substitutiva a fiscalização teve o cuidado de cientificá-la do novo lançamento.

Observe-se, mesmo se a NFLD primitiva não tivesse sido anulada por vício formal, que a jurisprudência administrativa sempre caminhou no sentido de decretar a nulidade da decisão de primeira instância, por preterição do direito de defesa, determinando fosse a responsável solidária cientificada do lançamento, oportunizando-lhe se manifestar a propósito da imputação fiscal. E, somente após a cientificação do último co-responsável operaria o termo final da decadência, com base no artigo 34 da Portaria MPS nº 520/2004, vigente à época, que regulamentava o processo administrativo no âmbito do INSS, nos seguintes termos:

“Art. 34 A intimação dos atos processuais será efetuada por ciência no processo, via postal com aviso de recebimento, telegrama ou outro meio que assegure a certeza da ciência do interessado, sem sujeição a ordem de preferência.

§ 1º Quando frustrados os meios indicados no caput deste artigo, a intimação será efetuada por meio de edital e também no caso de interessados indeterminados, desconhecidos ou com domicílio indefinido.

§ 2º As intimações serão nulas quando feitas sem observância das prescrições legais, mas o comparecimento do administrado supre sua falta ou irregularidade.

§ 3º Considera-se feita a intimação:

I - na data da ciência do intimado ou da declaração de quem fizer a intimação, se pessoal;

II - nos demais casos do caput, na data do recebimento ou, se omitida a data, quinze dias após a data da postagem da intimação, se utilizada a via postal, ou da expedição se outro for o meio;

III - quinze dias após a publicação ou afixação do edital, se este for o meio utilizado.

a) o edital será publicado, uma única vez, em órgão de imprensa oficial ou afixado em dependência franqueada ao público do órgão encarregado da intimação;

b) a afixação e a retirada do edital deverá ser certificada nos autos pelo chefe do órgão encarregado da intimação.

§ 4º No caso de solidariedade, o prazo será contado a partir da ciência da intimação do último co-obrigado.”

Na esteira desse entendimento, consoante preceitua o dispositivo legal supra, para efeito da contagem do prazo decadencial, o termo final será a data da ciência do último co-obrigado. Isto porque, a intimação somente considerar-se-á concretizada perfeitamente a partir de tal data, oportunidade que o ato administrativo do lançamento se aperfeiçoará definitivamente.

A propósito da matéria, o ilustre Conselheiro Marcelo Oliveira dissertou com muita propriedade ao elaborar o voto vencedor condutor do Acórdão nº 2402-00.389, de onde peço vênha para transcrever excerto e adotar como razões de decidir:

“[...]

Questão a ser analisada refere-se a data a ser contada como ciência do lançamento, na questão da solidariedade, pois, como no presente caso, o contribuinte foi cientificado em data diversa do solidário.

No presente lançamento, período compreendido entre 10/1996 a 12/1998, a ciência dos sujeitos passivos solidários ocorreram em 10/2003 para o solidário (tomador do serviço), e em 09/2006 para o contribuinte (prestador do serviço), fls. 0305.

Buscando referências sobre a questão, encontramos determinação na Portaria do Ministro de Estado da Previdência Social nº520, de 19 de maio de 2004, que disciplinava, à época, os processos administrativos decorrentes de Notificação Fiscal de Lançamento de Débito, Auto de Infração e, no que couber, ao pedido de isenção da cota patronal, de restituição ou de reembolso de pagamentos e à Informação Fiscal de Cancelamento de Isenção, quando instaurado o contencioso.

[...]

Portanto, como podemos verificar, o lançamento só se constitui com a devida ciência do(s) sujeito(s) passivo(s) e o contencioso só se inicia com a regular ciência do(s) sujeito(s) passivo(s).

Assim sendo, chega-se a conclusão que as datas, no Procedimento Administrativo Fiscal, são idênticas.

Nesse sentido, quando a Portaria Ministerial 520/2004 determina, no contencioso administrativo, que no caso de solidariedade, o prazo será contado a partir da ciência da intimação do último co-obrigado, chega-se, também, a conclusão que a data de constituição do lançamento, no caso de solidariedade, somente ocorre com a ciência da intimação do último co-obrigado.

Ponto de extrema importância a ressaltar é que a própria administração, após a apresentação de defesa pela solidária, ressalta a necessidade de intimação da empresa contribuinte prestadora, fls. 0145, 0302, 0304. Medida tomada pelo Fisco, fls. 0305.

Já há muito que há a determinação de ciência de todos os co-obrigados para o início do contencioso administrativo fiscal, pois sem a ciência de todos há o cerceamento de defesa e o desrespeito ao devido processo legal.

Portanto, o devido processo legal pressupõe uma imputação acusatória certa e determinada, permitindo que o réu, conhecendo perfeita e detalhadamente a acusação que se lhe pesa, possa exercitar a sua defesa plena.

Destarte, conclui-se que a data de lançamento só ocorreu com a ciência do último co-obrigado, 09/2006, e como o período do lançamento refere-se a fatos geradores ocorridos nas competências 10/1996 a 12/1998, todas as competências, pela aplicação do Art. 173 do CTN, devem ser excluídas do presente lançamento.

Outro ponto a salientar, e que não devemos olvidar, é que a solidariedade é uma situação que ocorre na responsabilidade tributária: ela ocorre quando há mais de um sujeito passivo (devedor) de uma mesma obrigação tributária cada qual obrigado à parte da dívida, ou à dívida toda.

No CTN, a responsabilidade tributária está regulada no Capítulo V (Responsabilidade Tributária), do Título II (Obrigação Tributária), abrangendo do Art.128 ao 138.

O contribuinte, no caso o prestador do serviço, é o sujeito passivo direto da obrigação tributária. Ele tem obrigação direta pelo pagamento do tributo. Sua capacidade tributária é objetiva, pois decorre da lei, não de sua vontade. Esta capacidade independe de sua capacidade civil e comercial Não pode haver convenções particulares modificando a definição legal de sujeito passivo. Assim, o contribuinte é a pessoa física ou jurídica que tem relação direta com o fato gerador.

O responsável, no caso o tomador do serviço, é o sujeito passivo indireto da obrigação tributária. Ele não é vinculado diretamente com o fato gerador, mas, por imposição legal, é obrigado a responder pelo tributo.

Há responsabilidade solidária quando existe mais de um sujeito passivo responsável pela obrigação tributária. A solidariedade decorre da lei.

Característica da solidariedade é que ela não comporta benefício de ordem.

Efeitos da solidariedade são a) o pagamento efetuado por um dos obrigados aproveita os demais; b) a isenção ou remissão de crédito exonera todos os coobrigados, salvo

quando o benefício for concedido em caráter pessoal, substituindo, nesse caso, a solidariedade dos demais pelo saldo remanescente; c) a interrupção da prescrição em relação a um dos obrigados favorece ou prejudica os demais.

Assim, poderíamos chegar a conclusão ilógica que a extinção do crédito, pela decadência, não seria aproveitada por todos os co-obrigados, inclusive penalizando àquele coobrigado que com mais celeridade recebeu a intimação sobre o lançamento efetuado.

Portanto, no nosso entender, no caso de solidariedade deve-se conceituar, pelos motivos expostos, como efetivado o lançamento na intimação do último co-obrigado.

Por todo o exposto, acato a preliminar ora examinada, restando prejudicado o exame do mérito, já que o lançamento foi atingido pelo prazo decadencial.” (2ª TO da 4ª Câmara da 2ª SJ do CARF – Processo nº 13502.000107/2008-12)

Na esteira do entendimento acima, é de fácil conclusão que o aperfeiçoamento do lançamento somente ocorrera devidamente com a lavratura da notificação substitutiva dando ciência a empresa solidária, termo final do prazo decadencial, *in casu*, em 02/08/2008, extinguindo, portanto, o lançamento em face da decadência total da exigência fiscal, sob qualquer fundamento que se pretenda aplicar, artigo 150, § 4º, ou 173, inciso I, do CTN.

Cabe, por fim, somente a título de reflexão, suscitar que a autoridade fazendária incorre em evidente incoerência ao fatiar o crédito tributário, reconhecendo a decadência somente a um responsável solidário.

Muito embora aludida matéria seja de mérito, convém frisar que o Fisco se utiliza de “dois pesos, duas medidas” ao tratar do tema. De um lado, entende que a responsabilidade solidária inscrita no artigo 30, inciso VI e 31 (na redação original), da Lei nº 8.212/91, possibilita o lançamento em face do tomador de serviços e do prestador de serviços por solidariedade.

De outro, não adota como termo final da decadência da totalidade da exigência fiscal e para todos os solidários, a data da ciência do último co-obrigado/responsável, na linha do sustentado acima.

Mais fácil, na verdade, encampar a interpretação de referidos dispositivos legais conferida pelo STJ, no sentido de que a solidariedade nestes casos se fixa exclusivamente para fins de cobrança do crédito tributário e não para a sua constituição, conforme se depreende do seguinte recente julgado (Resp nº 1.194.485), *in verbis*:

“TRIBUTÁRIO - CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA - ART. 31 DA LEI 8.212/91 -SOLIDARIEDADE APÓS A CONSTITUIÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO.

1. Não é lícita a autuação do tomador de serviços sem que antes tenha havido a fiscalização do devedor principal da contribuição previdenciária, pois a garantia da solidariedade se verificará na cobrança do tributo, e não na fase de sua constituição. Precedentes: AgRg no REsp 1348395/RJ, Rel. Ministro HUMBERTO MARTINS, SEGUNDA TURMA, julgado em 27/11/2012, DJe 04/12/2012, AgRg no Resp 1174800/RS, Rel. Ministro CASTRO MEIRA, SEGUNDA TURMA, julgado em 12/04/2012, DJe 23/04/2012, AgRg no REsp 1142065/RS, Rel. Ministro BENEDITO GONÇALVES, PRIMEIRA TURMA, julgado em 07/06/2011, DJe 10/06/2011 e REsp 939.189/RS, Rel. Ministra DENISE ARRUDA, PRIMEIRA TURMA, julgado em 20/10/2009, DJe 23/11/2009.

2. *Agravo regimental não provido.*” (2ª Turma do STJ - AgRg no REsp 1194485 / ES – Rel. Ministra Diva Malerbi – Sessão de 23/02/2013) (grifamos)

Se assim o fosse, inexistiria qualquer dúvida sobre a questão, constituindo-se primeiramente o crédito em face do responsável direto, prestador de serviço, e, se procedente, chamaria o responsável solidário para responder pela dívida por ocasião da execução fiscal, entendimento que compartilhamos.

Feitas essas considerações, reconhecida/admitida a decadência total da exigência fiscal acobertando todos os solidários e, manifestada nossa irresignação quanto ao procedimento eleito no lançamento por solidariedade, uma vez vencido em nosso entendimento, passamos a contemplar as demais questões preliminares e, eventualmente, de mérito.

PRELIMINAR DE NULIDADE DO LANÇAMENTO

Preliminarmente, pugna a contribuinte pela decretação da nulidade do feito, sob o argumento de que a autoridade lançadora não logrou motivar/fundamentar o ato administrativo do lançamento, de forma a explicitar clara e precisamente os motivos e dispositivos legais que embasaram a autuação, contrariando a legislação de regência, notadamente o artigo 142 do CTN e, bem assim, os princípios da ampla defesa e do contraditório.

Inobstante compartilhar com o entendimento da contribuinte, de que o fiscal autuante não se desincumbiu do ônus de comprovar/demonstrar a ocorrência do fato gerador do tributo ora lançado, contemplaremos aludida questão como matéria de mérito e não como preliminar, consoante restará demonstrado adiante.

MÉRITO

Do exame dos elementos que instruem o processo, constata-se que o presente lançamento diz respeito às contribuições sociais devidas pela empresa ao INSS, incidentes sobre o valor total da Nota Fiscal ou Fatura de prestação de serviços mediante cessão de mão-de-obra, nos termos do artigo 31 da Lei nº 8.212/91 (na redação original).

Em sua peça recursal, em síntese, pretende a contribuinte a reforma da decisão recorrida, a qual manteve integralmente a exigência fiscal, aduzindo para tanto que a autoridade lançadora não logrou comprovar que os serviços prestados pela empresa contratada se fizeram mediante cessão de mão-de-obra, na forma que a legislação previdenciária e a jurisprudência exigem.

Em outra via, a autoridade julgadora de primeira instância, corroborando a pretensão fiscal, sustentou que os serviços, de fato, foram prestados mediante cessão de mão-de-obra, sobretudo em razão de sua natureza, não se cogitando na improcedência do feito.

Não obstante as razões de fato e de direito ofertadas pelo julgador recorrido em defesa da manutenção do lançamento, ousou divergir de seu entendimento, por vislumbrar na hipótese vertente questões meritórias, as quais sustentam o pleito da contribuinte, como passaremos a demonstrar.

Com efeito, o artigo 31 da Lei nº 8.212/91 (na redação original), vigente à época da ocorrência dos fatos geradores, determina que as empresas tomadoras de serviços

prestados mediante cessão de mão-de-obra respondem solidariamente com o executor pelas obrigações previdenciárias contempladas naquela lei, como segue:

“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. (Redação dada pela Lei nº 9.528, de 10.12.97).”

Por sua vez, o § 2º do dispositivo legal encimado, traz em seu bojo a definição de **cessão de mão-de-obra**, para efeito do perfeito enquadramento dos casos concretos à norma supratranscrita, ou seja, subsunção da norma ao fato, *in verbis*:

“§ 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. (Redação dada pela Lei nº 9.528, de 10.12.1997).”

Ao regulamentar a matéria, o Decreto nº 2.173/97, em seu artigo 42 e parágrafos, reiterou os preceitos legais acima esposados, trazendo ainda rol taxativo dos serviços a serem enquadrados como cessão de mão-de-obra, nos seguintes termos:

Art. 42. O contratante de quaisquer serviços excetuados mediante cessão de mão-de-obra, inclusive em regime de trabalho temporário, responde solidariamente com o executor destes serviços pelas obrigações decorrentes deste Regulamento, em relação aos serviços a ele prestados, exceto quanto às contribuições incidentes sobre faturamento e lucro, de que trata o art. 28.

[...]

§ 4º Entende-se como cessão de mão-de-obra a colocação à disposição de contratante, em suas dependências ou nas de terceiros, de segurados que realizem serviços contínuos não relacionados diretamente com as atividades normais da empresa, independentemente da natureza e da forma de contratação.

§ 5º Enquadram-se na situação prevista no § 4º, dentre outras, as seguintes atividades:

- a) construção civil;*
- b) limpeza e conservação;*
- c) manutenção;*
- d) vigilância;*
- e) segurança e transporte de valores;*

f) transporte de cargas e passageiros;

g) serviços de informática.

[...]"

Conforme se extrai dos dispositivos legais retro, tratando-se de serviços **efetivamente/comprovadamente** prestados mediante cessão de mão-de-obra, estará sujeito à responsabilidade solidária estabelecida na redação original do artigo 31 da Lei nº 8.212/91.

Frise-se, porém, que o entendimento majoritário levado a efeito neste Egrégio Colegiado, bem como nas Delegacias da Receita Federal do Brasil de Julgamento – DRJ's é no sentido de que não basta que a autoridade lançadora informe o serviço prestado, enquadrando-o no rol acima mencionado. Deverá, ainda, comprovar mediante documentação hábil e idônea a ocorrência do fato gerador do tributo, *in casu*, a execução do serviço mediante cessão de mão-de-obra, exceto nos casos em que o contribuinte não ofertou os contratos e/ou outros documentos solicitados pela fiscalização, hipótese em que o fiscal autuante poderá presumir tal situação a partir de outros elementos colocados à sua disposição (Notas Fiscais, p. ex.).

Cumpra esclarecer que referida conduta da fiscalização, em demonstrar cabalmente a ocorrência do fato gerador, com espeque no artigo 142 do CTN, encontra sustentáculo, igualmente, na própria vontade do legislador ordinário que, ao disciplinar a matéria, fez questão de elucidar a conceituação de **cessão de mão-de-obra**, no § 2º, do artigo 31 da Lei nº 8.212/91. Se assim não fosse, bastaria arrolar os serviços que se enquadram como cessão de mão-de-obra, sem conquanto conceituá-lo.

Nesse sentido, não restam dúvidas de que a legislação previdenciária que regulamenta a matéria impõe ao agente lançador que demonstre o enquadramento do serviço prestado no rol taxativo constante dos dispositivos legais supra, comprovando, ainda, terem sido executados mediante cessão de mão-de-obra, sob pena de improcedência do lançamento por ausência de comprovação do fato gerador do tributo.

É o que determina o artigo 37 da Lei nº 8.212/91, nos seguintes termos:

*“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.”* (grifamos)

A jurisprudência administrativa é firme e mansa neste sentido, exigindo a devida comprovação da prestação de serviços mediante cessão de mão-de-obra, conforme se extrai dos julgados com as seguintes ementas:

[...]

CERCEAMENTO DE DEFESA - SOLIDARIEDADE CESSÃO - DE- MÃO DE OBRA: Art. 31 da Lei nº 8.212/91. Deve ser anulado o lançamento que resultar em prejuízo para o direito de defesa do sujeito passivo. A existência de cessão de mão de obra deve ser demonstrada, para os serviços prestados, nos moldes previstos do artigo 31, da Lei n.º 8.212/91.

PROCESSO ANULADO.” (5ª Câmara do 2º Conselho de Contribuintes, Processo nº 37280.002050/2005-55 – Acórdão nº 205-00.772, Sessão de 02/07/2008)

“*ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS*

Período de apuração: 01/02/1999 a 31/01/2001

NÃO CARACTERIZAÇÃO DE CESSÃO DE MÃO DE OBRA. - NULIDADE O relatório fiscal não evidenciou a caracterização da cessão de mão-de-obra conforme previsto na Lei nº 8.212/91, com as modificações introduzidas pelas Leis nºs 9.528/97 e 9.711/98 e art. 219 do Regulamento da Previdência Social - RPS, aprovado pelo Decreto nº 3.048/99.

CERCEAMENTO DE DEFESA. NULIDADE. A Notificação Fiscal de Lançamento de Débito deve discriminar os fatos geradores das contribuições previdenciárias de forma clara e precisa, bem como o período a que se referem, sob pena de cerceamento de defesa. Arts. 37 da Lei n. 8.212/91 e 243, do Regulamento da Previdência Social.

Processo Anulado.” (5ª Câmara do 2º Conselho de Contribuintes, Processo nº 35948.002737/2005-74 – Acórdão nº 205-00.866, Sessão de 05/08/2008)

“*ASSUNTO: CLASSIFICAÇÃO DE MERCADORIAS*

Período de apuração: 01/03/1999 a 31/03/2005

PREVIDENCIÁRIO. CUSTEIO. NFLD. RETENÇÃO. SERVIÇO DE VIGILÂNCIA. CESSÃO DE MÃO-DE-OBRA. AUSÊNCIA DE DEMONSTRAÇÃO DE SUA OCORRÊNCIA. VICIO MATERIAL.

I - A empresa contratante de serviços executados mediante cessão de mão-de-obra fica obrigada a reter 11% do valor da nota fiscal e recolher a quantia arrecadada ao Fisco.

II - a substituição tributária em foco, consubstanciada no dever de retenção, tem como pressuposto jurídico evidente a utilização de mão-de-obra cedida para execução dos serviços sob análise, e não apenas a mera previsão na legislação tributária previdenciária.

III - Para ter validade, a constituição do crédito previdenciário referente à obrigação de retenção, exige a demonstração e descrição dos serviços analisados, de forma a contrastá-lo com a definição de cessão de mão-de-obra prevista no § 3º do art. 31 da Lei nº 8.212/91, não bastando sua mera previsão no Regulamento da Previdência Social, ou mesmo na Lei nº 8.212/91.

IV - A ausência dessa descrição representa vício material, por não estar demonstrado a ocorrência do fato gerador, conforme precedentes dos Egrégios Conselhos de Contribuintes do Ministério da Fazenda.

Recurso de Ofício Negado.” (6ª Câmara do 2º Conselho de Contribuintes, Processo nº 13896.002234/2007-81 – Acórdão nº 206-01.443, Sessão de 08/10/2008)

In casu, no entanto, ao promover o lançamento exigindo o recolhimento das contribuições previdenciárias por responsabilidade solidária, o ilustre fiscal autuante, em seu Relatório Fiscal, simplesmente inferiu que a contribuinte contratou serviços prestados mediante cessão de mão-de-obra, sem conquanto demonstrar/comprovar de **forma pormenorizada** que foram executados efetivamente através de cessão de mão-de-obra, maculando a exigência fiscal.

A rigor, com o fito de amparar a exigência fiscal, a autoridade lançadora elaborou longo arrazoado contemplando as hipóteses de responsabilidade solidária e o seu histórico, seja com base no artigo 30, inciso VI, ou no 31 da Lei nº 8.212/91, ressaltando as especificidades dos serviços prestados mediante cessão de mão-de-obra, olvidando-se, porém, de proceder à subsunção do fato à norma, esclarecendo quais serviços foram prestados e em quais condições e características, de maneira a comprovar que, efetivamente, ocorreram mediante cessão de mão-de-obra.

Aliás, o fiscal autuante tão somente listou serviços exemplificativos de cessão de mão-de-obra, no item 11 do Relatório Fiscal, às fls. 31/32, (*As empresas de limpeza, transporte e de segurança são os exemplos mais comuns, até porque estão disciplinadas em lei*), sem conquanto indicar quais serviços foram prestados no presente caso, mesmo porque sequer houve um aprofundamento neste sentido.

Referida omissão afronta de forma flagrante os preceitos contidos no artigo 142 do Código Tributário Nacional que, ao atribuir a competência privativa do lançamento a autoridade administrativa exige que nessa atividade o fiscal autuante descreva e comprove a ocorrência do fato gerador do tributo lançado, como segue:

“Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.”

Repita-se, para que tal procedimento tenha validade e esteja em consonância com a legislação de regência, não é suficiente a alegação genérica da autoridade administrativa de que constatou a existência de serviços prestados mediante cessão de mão-de-obra, devendo haver comprovação da execução dos serviços por cessão ou empreitada de mão-de-obra, de maneira individualizada ou por tipo de trabalho desenvolvido pelos prestadores de serviços.

Destarte, os atos administrativos, conforme se depreende do artigo 50 da Lei 9.784/99, que regulamenta o processo administrativo no âmbito da Administração Pública Federal, devem ser motivados, sob pena de nulidade, *in verbis*:

“Art. 50. Os atos administrativos deverão ser motivados, com indicação dos fatos e fundamentos jurídicos [...]

§1º A motivação deve ser explícita, clara e congruente [...]”

Consoante se infere dos dispositivos legais encimados, para que o lançamento encontre sustentáculo nas normas jurídicas e, conseqüentemente, tenha validade, deverá o

fiscal autuante descrever precisamente e comprovar a ocorrência do fato gerador do tributo. A ausência dessa descrição clara e precisa, especialmente no Relatório Fiscal da Notificação, ou erro nessa conduta, macula o procedimento fiscal.

Repita-se, no caso em debate, com mais razão o fiscal autuante deveria ter explicitado circunstanciadamente os motivos que o levaram a concluir que os serviços foram prestados mediante cessão de mão-de-obra, uma vez que a solidariedade inscrita na redação original do artigo 31 da Lei nº 8.212/91 somente será vislumbrada quando cabalmente comprovada a forma de execução dos serviços, enquadrando-os nas hipóteses contempladas na legislação de regência, não se prestando a validar o lançamento a simples menção de tratar-se de serviços dessa natureza.

Observe-se, por fim, que o Relatório Fiscal tem por finalidade demonstrar/explicar, resumidamente, como procedeu à fiscalização na constituição do crédito previdenciário, devendo, dessa forma, ser claro e preciso relativamente aos procedimentos adotados pelo fisco ao promover o lançamento, concedendo ao contribuinte conhecimento pleno dos motivos ensejadores da notificação, possibilitando-lhe o amplo direito de defesa e contraditório.

Por todo o exposto, estando a NFLD *sub examine* em dissonância com os dispositivos legais que regulam a matéria, VOTO NO SENTIDO DE CONHECER DO RECURSO VOLUNTÁRIO, acolher a decadência total da exigência fiscal, também em relação à empresa tomadora de serviços e, vencido nesta preliminar, no mérito, DAR-LHE PROVIMENTO, decretando a improcedência do lançamento, pelas razões de fato e de direito acima esposadas.

Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira

Voto Vencedor

Conselheira Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira - Redatora Designada

DA DECADÊNCIA

Embora, tenha o ilustre Conselheiro Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira, exposto de forma fundamentada seu posicionamento, quanto a aplicação da decadência do lançamento para tomadora dos serviços, considerando o reconhecimento da decadência em relação a prestadora pela própria autoridade julgadora de primeira instância, ouso divergir, tendo em vista que interpreto de forma diversa o lançamento fiscal em relação aos responsáveis solidários.

O primeiro ponto apreciado devidamente pelo relator diz respeito a aplicação do art. 173, II do CTN para fins de aplicação da decadência, uma vez que identificou-se tratar de lançamento substitutivo, cujo lançamento original fora declarado nulo por vício formal. Assim, ao contrário do entendimento pretendido pelo recorrente o próprio relator considerou válido o lançamento com respaldo no art. 173, II do CTN em relação ao tomador do serviços, tendo a decadência sido apreciada pelo julgador a quo para o tomador, considerando esse dispositivo legal.

Na verdade minha divergência diz respeito exclusivamente ao fato de que o prazo decadencial deve ser computado de forma individualizada em relação a cada solidário, como o fez o julgador de primeira instância.

Entendo que ao atribuir responsabilidade solidária pelo cumprimento da obrigação tributária, abriu o legislador a possibilidade de a autoridade previdenciária cobrar a satisfação da obrigação de qualquer das solidárias, sendo desnecessária a averiguação inicial na prestadora dos serviços. Se assim o fosse, estaríamos alterando o instituto jurídico para responsabilidade subsidiária, tornando inócuo o dispositivo legal.

A constituição do crédito pode ocorrer tanto no prestador como no tomador de serviços. Tal questão foi, inclusive, objeto de apreciação pelo Conselho Pleno do CRPS – Conselho de Recursos da Previdência Social que detinha a competência para julgar os casos da espécie, a qual foi transferida para o Segundo Conselho de Contribuintes do Ministério da Fazenda, atual Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF.

Por meio do Enunciado nº 30, editado pela Resolução nº. 1, de 31 de Janeiro de 2007, publicada no DOU de 05/02/2007, o CRPS assim decidiu:

“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.”

O Instituto da Solidariedade encontra-se, primeiramente, no ordenamento jurídico nacional, através do Código Civil Brasileiro, que assim dispõe o art. 896:

“Art. 896: “A solidariedade não se presume, resulta da lei ou da vontade das partes.”

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

Autenticado digitalmente em 23/07/2013 por ELAINE CRISTINA MONTEIRO E SILVA VIEIRA, Assinado digital

mente em 05/08/2013 por ELIAS SAMPAIO FREIRE, Assinado digitalmente em 23/07/2013 por ELAINE CRISTIN

A MONTEIRO E SILVA VIEIRA, Assinado digitalmente em 25/07/2013 por RYCARD HENRIQUE MAGALHAES DE OLI

VEIRA

Impresso em 15/08/2013 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Parágrafo único. Há solidariedade quando na mesma obrigação concorre mais • de um credor, ou mais de um devedor, cada um com direito, ou obrigado a dívida toda."

O Código Tributário Nacional - C.T.N. - Lei nº 5.172, de 25.10.66, tratando deste mesmo instituto, assim determina:

"Art. 124. São solidariamente obrigadas:

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

- as pessoas expressamente designadas por lei.

Parágrafo único. A solidariedade referida neste artigo não comporta benefício de - ordem." (destaque e grifo nosso) .

A Previdência Social, por seu turno, ao disciplinar em sua legislação a questão da responsabilidade solidária entre Empresas Prestadoras de Serviços e Empresas Tomadoras de Serviços, o fez buscando proteger o direito social do trabalhador, na medida em que visa o recolhimento das contribuições previdenciárias, e ao fazê-lo não excepcionou o benefício de ordem, ou seja, por força expressa da norma legal, o INSS tem o direito de eleger e exigir o valor total do crédito constituído de determinado devedor solidário, cabendo a este, o direito regressivo contra o prestador de serviços, e sua aplicação está alicerçada nos dispositivos abaixo:

Lei nº 8.212/91 - art. 31 e parágrafos estabelecem:

"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, ndo se aplicando, em qualquer hipótese, o benefício de ordem."

Sobre o assunto em questão, encontramos o Parecer WI nº 1.093/97, aprovado pelo Exmo. Sr. Ministro da Pasta, em 22.12.97 (D.O.U. de 13.01.98), que pela sua importância, transcreve-se os itens abaixo : *"Seguindo esta linha de raciocínio, a solidariedade passiva, legalmente imposta, pode unir diversos devedores que responderão, cada qual, pela dívida toda. O credor (INSS) tem o direito de escolher e de exigir o valor total do crédito constituído de determinado devedor solidário, sem que este tenha qualquer benefício de ordem."*

Como se vê, os mencionados sistemas do CTN e do Plano de Custeio da Previdência Social, garantem que a previdência social escolha, de acordo com seu interesse e conveniência, determinado devedor, salvo quando este tenha cumprido a apresentação dos documentos para eximir-se da referida obrigação, o que não é o caso do presente processo. Assim, a satisfação do • crédito previdenciário deve prevalecer em favor do ente tributário.

Dessa forma, a partir do momento que o fisco no primeiro lançamento, elegeu apenas o tomador do serviços para efetivar a cobrança das contribuições, o prazo decadencial continuou a correr em relação ao prestador, que na relação jurídica é solidário com o tomador.

Ao efetivar novo lançamento substitutivo, possui o fisco a possibilidade de lançar em relação inclusive aos demais responsáveis, solidários, contudo, deverá observar em relação a cada um o prazo decadencial, considerando, para os que não haviam sido indicados anteriormente como sujeitos passivos da obrigação, a data da primeira lavratura.

Dessa forma, entendo que em relação ao tomador dos serviços, responsável solidário deve ser mantido o lançamento, tendo em vista a aplicação do art. 173, II do CTN.

A inércia do fisco em não efetivar o lançamento em relação aos demais solidários, não prejudica o lançamento em relação ao tomador, cujo prazo decadencial deve observar a data de sua cientificação, já que absteve-se a autoridade previdenciária, de efetivar o lançamento, na primeira lavratura, em relação a todos os solidários.

CONCLUSÃO

Face o exposto, **NEGO PROVIMENTO AO RECURSO** em relação a declaração de decadência em relação a prestadora de serviços.

Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira.