



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	18471.001542/2008-84
ACÓRDÃO	2302-003.789 – 2ª SEÇÃO/3ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	5 de junho de 2024
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	PETROLEO BRASILEIRO S A PETROBRAS
RECORRIDA	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Período de apuração: 01/11/1996 a 01/12/1997

ARGUMENTOS DE DEFESA. INOVAÇÃO EM SEDE DE RECURSO. IMPOSSIBILIDADE. PRECLUSÃO CONSUMATIVA.

As matérias não levadas à apreciação da DRJ não devem ser conhecidas pelo CARF (art. 16 c/c art. 17 do Decreto n. 70.235/72).

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

Período de apuração: 01/11/1996 a 01/12/1997

DECADÊNCIA. RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA SOLIDÁRIA. CIÊNCIA DO LANÇAMENTO.

Na hipótese de pluralidade de sujeitos passivos, decorrente de responsabilidade tributária solidária, o reconhecimento da decadência deve ser aferido individualmente, ou seja, em relação a cada um dos coobrigados.

ALEGAÇÃO DE INCORRETA MENSURAÇÃO DA BASE DE CÁLCULO. AFERIÇÃO INDIRETA. POSSIBILIDADE.

Ocorrendo recusa ou sonegação de qualquer documento ou informação, ou sua apresentação deficiente, a Secretaria da Receita Federal do Brasil pode, sem prejuízo da penalidade cabível, lançar de ofício a importância devida. A Ordem de Serviço INSS/DAF n. 51/92 fundamentou os critérios de apuração do crédito tributário.

RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. CONSTRUÇÃO CIVIL.

Nos termos do art. 30, inciso VI, da Lei n. 8.212/91, o dono de obra de construção civil responde solidariamente com o construtor pelo cumprimento das obrigações para com a Seguridade Social, sem benefício

de ordem, podendo o lançamento fiscal ser feito diretamente em seu nome.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, conhecer parcialmente o recurso, não conhecendo da alegação de violação ao art. 142 do CTN e da ilegalidade da aferição indireta e, na parte conhecida, negar-lhe provimento.

Assinado Digitalmente

Angélica Carolina Oliveira Duarte Toledo – Relator

Assinado Digitalmente

Johnny Wilson Araújo Cavalcanti – Presidente

Participaram do presente julgamento os conselheiros Marcelo Freitas de Souza Costa, Alfredo Jorge Madeira Rosa, Angélica Carolina Oliveira Duarte Toledo, Johnny Wilson Araújo Cavalcanti (Presidente).

RELATÓRIO

Reproduzo relatório constante da decisão de piso (e-fls. 1162 e seguintes) que bem descreve o processo:

De acordo com o Relatório Fiscal (fls. 36/39), trata-se de crédito lançado pela fiscalização, contra a sociedade empresária identificada, consolidado em 04/03/2002, referente às competências de novembro de 1996 a dezembro de 1997, detalhados a seguir:

Debcad nº 35.463.930-7, valor original de R\$ 34.193,49; acrescido de juros e multa de mora; que trata das contribuições previdenciárias, parte patronal e parte segurados, não recolhidas à época própria.

2. As contribuições foram apuradas com base no instituto da responsabilidade solidária, decorrente da execução de serviços de construção civil, de acordo com o artigo 30, VI, da Lei no 8.212/1991, com redação vigente à época dos fatos geradores, pela empresa, com redação vigente à época dos fatos geradores, pela empresa TRC - METALVÁRIOS ANDAIMES, ESCORAS E FORMAS LTDA, CNPJ: 46.355.467/0001-55, em cumprimento ao contrato nº 210.2.060.96-1.

3. Informa o Auditor-Fiscal que:

3.1. A sociedade empresária identificada acima contratou com a empresa TRC - METALVÁRIOS ANDAIMES, ESCORAS E FORMAS LTDA, CNPJ: 46.355.467/0001-55, a execução sob regime de empreitada por preços unitários de serviços de montagem e desmontagem de andaimes com o fornecimento de andaimes em regime de locação e aplicação de mão de obra, em cumprimento ao contrato nº 210.2.060.96-1;

3.2. Regularmente intimada a Contratante não comprovou o cumprimento das obrigações da empresa contratada para com a Seguridade Social, ou seja, não houve a devida apresentação de guias de recolhimento específicas para o serviço contratado, nem de folhas de pagamentos específicas dos segurados empregados alocados na obra;

3.3. Isto constatado, apurou e lançou o crédito devido contra a Contratante, com fulcro no instituto da solidariedade; tomando por base de cálculo as notas fiscais do serviço e os boletins de medição;

3.4. Os parâmetros adotados para aferição do salário de contribuição foram os estabelecidos em ato administrativo do Instituto Nacional do Seguro Social por força do preconizado no art. 33 da Lei no 8212/91;

3.5. Assim, a regra geral, estabelecida no item 20 da Ordem de Serviço INSS/DAF nº 51, de 06 de outubro de 1992, prevê, para fins de apuração do salário-de-contribuição, a adoção de um percentual mínimo correspondente à atividade da empresa, no caso de 40 % (quarenta por cento), sobre os valores contidos nas notas fiscais de serviços;

3.6. No caso em pauta, em que as notas fiscais de serviço contêm mão-de-obra e material sem a devida discriminação dos valores, foi considerado, atendendo ao determinado no item 20.2 da mesma Ordem de Serviço, que 50 % (cinquenta por cento) correspondem ao material utilizado e que 50 % (cinquenta por cento) correspondem ao valor de mão-de-obra. Dessa forma, o salário de contribuição foi apurado, mediante aplicação do percentual de 40 % (quarenta por cento) sobre a parte considerada como mão-de-obra, ou seja 20 % (vinte por cento) do valor da nota fiscal de serviço;

3.7. Tais parâmetros foram mantidos pela Ordem de Serviço INSS. DAF nº 165, de 11 de julho de 1997, itens 31, 31.1 e 31.1.1, respectivamente e na Instrução Normativa nº 18, de 11 de maio de 2000, arts. 54, 55 e 56, respectivamente.

DA IMPUGNAÇÃO

4. A Petrobrás tomou ciência pessoalmente da lavratura do auto de infração em 27/03/2002 e apresentou impugnação em 11/04/2002 (fls. 45/50), alegando, em síntese, que:

4.1. A impugnação é tempestiva;

4.2. A ocorrência da decadência do direito de lançar o crédito;

4.3. A Autoridade Autuante parte da presunção do não recolhimento das Contribuições Previdenciárias por parte da Contratada;

4.4. Para a cobrança por solidariedade faz-se necessária a efetiva comprovação do crédito, ou seja, antes da cobrança do devedor solidário, deverá existir o lançamento contra o devedor original;

4.5. Refuta a base de cálculo utilizada na apuração do crédito, pois equivocadamente o Auditor-Fiscal considerou o valor das notas fiscais como a base de cálculo da contribuição, quando deveria fazê-lo somente sobre o montante dos salários;

4.6. Não tem qualquer cabimento fazer incidir as contribuições sobre uma base de cálculo presumida, aplicando-se a alíquota sobre um percentual das notas fiscais, eis que tal norma foi criada por mera normalização interna do INSS;

4.7. A autoridade administrativa não pode exigir o tributo simplesmente porque alega não ter o contribuinte originário cumprido a sua obrigação. É preciso aferi-la, demonstrar sua existência contra todos os devedores e quantificá-la;

4.8. A Autarquia está realizando a cobrança de um ente também da Administração Indireta Federal e assim, em última análise, pode-se dizer que o Governo postula o recebimento do crédito do próprio Governo.

4.9. Requer o cancelamento do auto de infração lavrado;

4.10. Protesta pela juntada posterior de provas;

Da Decisão Notificação nº 17.401.4/0721/2002 (fls. 56764)

5. Da análise da impugnação apresentada, e das provas produzidas, concluiu que os valores originalmente apurados deveriam ser mantidos, julgando procedente o crédito lançado.

Do Recurso Voluntário

6. A Petrobrás (fls. 68/73) apresenta Recurso Voluntario reafirmando as teses apresentadas na impugnação.

7. Posteriormente, apresenta aditivo ao recurso (fls. 81), juntando a documentação de fls. 82/251, alegando que a contratada cumpriu integralmente a sua obrigação, afastando dessa forma, a responsabilidade solidária da contratante.

Da Diligência Fiscal e da Reforma da DN

8. O auditor fiscal notificante, após análise da documentação apresentada pela tomadora de serviços, concluiu pela retificação do débito, em 1 l/I 1/2002, fls. 255, nas comp. 04/1997 e 07/1997, afirmando que não houve elisão de débito nas outras competências em face de não apresentação de GRPS e respectivas folhas de pagamentos específicas, tendo sido emitido o FORCED de fls. 254.

9. Os autos foram encaminhados para o Serviço de Análise o qual procedeu à Reforma de Decisão-Notificação nº 17.401.4/0106/2003, em 11/02/2003, na qual o lançamento foi julgado PROCEDENTE em PARTE, fls. 263/266, conforme Discriminativo Analítico do Débito Retificado - DADR - fls. 258/261.

10. A Petrobrás foi cientificada da reforma em 18/02/2003 (fls. 267).

Das contra-razões do MPS

11. Após a elaboração das Contra-Razões, às fls. 268/269, o processo foi encaminhado ao CRPS.

12. A 2ª Câmara de Julgamento do CRPS, através da Decisão nº 301 de 22/04/2003 (fls. 271/272), decidiu CONVERTER O JULGAMENTO EM DILIGÊNCIA, por entender que após Reforma de DN deveria ter sido restituído novo prazo recursal.

Da Diligência imposta pelo CRPS

13. A PETROBRÁS foi notificada em 14/01/2004 (fls. 294) de que teria o prazo de 30 (trinta) dias para apresentar Recurso em face da diligência imposta pela 2ª CaJ, porém, não o fez.

Do Acórdão nº 1.627/2004, da 2ª CaJ do CRPS (fls. 299/310)

14. Acórdão n. 1.627, de 21/07/2004, da 2ª CaJ do CRPS decide pela anulação da Decisão Notificação nº 17.401.4/010672003, informando que faz-se necessária a constatação da existência do crédito previdenciário junto ao prestador de serviço. Somente diante da não apresentação ou apresentação deficiente pelo prestador de 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.

Do Pedido de Revisão do Acórdão (fls. 312/320)

15. A Delegacia de Receita Previdenciária apresenta Pedido de Revisão do Acórdão reiterando a incorrência de vício insanável e que o entendimento do CRPS estaria conflitante com a legislação previdenciária.

Das Contra-Razões da Petrobrás (fls. 322/325)

16. A Petrobrás se manifesta apresentando suas contra-razões, pedindo, em síntese, o não conhecimento do pedido de revisão do acórdão impetrado pelo INSS e protestando pelo cumprimento da decisão exarada no Acórdão n. 1.627, de 21/07/2004, da 2ª CaJ do CRPS.

Do novo Acórdão nº 689/2005, da 2ª CaJ do CRPS (fls. 329/333)

17. Novo Acórdão CRPS T CaJ nº 689, de 27/05/2005 é lavrado decidindo pelo não conhecimento do pedido de revisão.

Do Reinício do Contencioso Administrativo

18. Em face da manutenção da decisão da 2a CaJ do CRPS, expressa no Acórdão nº 1.627, de 21/07/2004, os autos foram devolvidos ao Serviço de Fiscalização para cumprimento das diligências determinadas pelo CRPS.

Da impugnação da prestadora

19. A prestadora TRC foi cientificada da lavratura do auto de infração em 17/10/2005 e se manifestou em 25/11/2005 (fls. 587/598), alegando, em síntese, que:

19.1. apesar de não fazer parte do processo NFLD DEBCAD nº 35.463.930-7, sendo partes a Previdência Social e Petrobrás - Petróleo Brasileiro S/A, porém objetivando o atendimento formulado na intimação se prontifica a encaminhar os documentos solicitados: FP - Folha de pagamento específica, relativa à Mão-de-Obra empregada na execução do contrato; GPS - Guia de Previdência Social, específica do contrato, devidamente quitada; e GF1P - Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia por Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social (fls. 599/872);

19.2. entende ter toda a segurança legal e jurídica de ter atuado dentro da legalidade, considerando satisfeito o Contrato com a Contratante, considerando satisfeito com as contribuições devidas perante a Previdência Social, considerando satisfeito o atendimento a intimação, pelo acatamento e envio de toda a documentação solicitada e esclarecimentos adicionais apresentados para o bem do processo;

19.3. no caso em tela, não se faz presente a cobrança de qualquer serviço e fornecimento de materiais, estando presente apenas a Mão-de-Obra apurada mediante medição, não cabendo determinar se a base de cálculo é 40% ou 50% da Nota Fiscal de Serviço. Em caso extremo caberia apenas o percentual de 40%, já que não seria possível discriminar os materiais aplicados, justamente por não haver aplicação de material;

19.4. os valores devidos para a Previdência Social são os apurados em Folha de Pagamento Específica e Guia de Recolhimento da Previdência Social Específica, tendo como consequência a total improcedência da NFLD nº 35.463.930-7.

Da nova Diligência

20. A Delegacia de Fiscalização da Receita Federal do Brasil no Rio de Janeiro - DEFIS RJ - informa, em 16 de janeiro de 2008 (fl. 362), que:

20.1. efetuou pesquisas nos sistemas informatizados da RFB e constatou que NÃO houve qualquer ação fiscal efetivada junto à contratada;

20.2. constatou ainda que a Contratada não aderiu ao parcelamento especial da Lei nº 9.964/2000 - REFIS, nem ao parcelamento especial da Lei nº 10.684/2003 - PAES;

20.3. a empresa prestadora TRC - METAL VÁRIOS ANDAIMES, ESCORAS E FORMAS LTDA, CNPJ: 46.355.467/0001-55, foi devidamente notificada do lançamento em

17/10/2005, apresentando documentos em 25/11/2005 - Anexo 11 (fls. 587/872), similares aos que a tomadora apresentou em seu Recurso. Não cabendo, portanto, qualquer nova retificação do crédito apurado.

Da Ciência das Solidárias

21. Assim sendo, a Petrobrás foi cientificada através da Intimação nº 577/2012 (fls. 376) em 11/05/2012 (AR - fls. 379) e a prestadora de serviços (TRC - METALVARIOS ANDAIMES, ESCORAS E FORMAS LTDA) através da Intimação nº 578/2012 (fls. 377) em 14/05/2012 (AR - fls. 378), do Resultado de Diligência de 16/01/2008 (fls. 362/363).

Da nova Impugnação da Prestadora (fls. 380)

22. A empresa prestadora (TRC) apresenta nova manifestação ratificando o alegado anteriormente e solicitando o cancelamento do débito.

Os autos foram encaminhados à DRJ e os membros da 10ª Turma da DRJ/RJO, por unanimidade de votos, julgaram as impugnações da Petróleo Brasileiro S.A. – Petrobrás e TRC - Metalvários Andaimes, Escoras e Formas Ltda. parcialmente procedentes, nos seguintes termos:

64. Por todo o arrazoado exposto, DECIDO DAR PROVIMENTO PARCIAL À IMPUGNAÇÃO, MANTENDO EM PARTE o crédito tributário exigido, consoante Discriminativo Analítico do Débito Retificado – DADR (fls. 1.157/1.159), no valor de R\$ 23.320,51, acrescidos de juros e multa, a serem calculados no ato do pagamento, devendo, em relação a TRC – Metalvários Andaimes, Escoras e Formas Ltda, CNPJ: 46.355.467/0001-55, observar o disposto no item 37 deste decisum.

37. Já para a Contratada - TRC – Metalvários Andaimes, Escoras e Formas Ltda. - a ciência do lançamento ocorreu em 17/10/2005, portanto, em relação a esta, verifica-se a ocorrência da decadência para todas as competências do lançamento.

Cientificados do acórdão (11/07/2017), a recorrente PETRÓLEO BRASILEIRO S.A. – PETROBRÁS apresentou, em 01/08/2017, recurso voluntário (e-fls. 1188/1250), alegando, em breve síntese:

- a) Preliminarmente, a decadência em relação à contratada recorrente. Alega que, tendo em vista a existência de duas fases para a exigência do crédito tributário, a decisão recorrida foi atécnica ao reconhecer, ao mesmo tempo, a decadência do direito de o fisco lançar em face da contratada, e a possibilidade de lançamento em face da contratante. O único momento que importa para fins de contagem do prazo decadencial é a intimação do sujeito passivo, sendo irrelevante quando se deu a intimação do responsável;
- b) No mérito, a incorreta mensuração da base de cálculo, vez que foi considerado, de forma equivocada, o valor bruto das notas fiscais como base de cálculo da retenção, quando, na verdade, deveria ser considerado apenas o montante relativo ao pessoal empregado na prestação dos serviços. Com efeito, nas notas

fiscais, o valor relativo aos materiais que foram empregados no contrato é bem superior ao valor referente à mão-de-obra. Assim, desrespeitou o art. 22 da Lei n. 8.212/91, bem como a capacidade contributiva da recorrida;

- c) Sustenta, ainda, que a incorreta mensuração da base de cálculo faz com que o lançamento seja improcedente, tendo em vista que a ausência de fundamentação precisa configura verdadeiro desrespeito ao dever estatuído no artigo 142 do CTN;
- d) A ilegalidade da aferição indireta realizada com base no art. 30, inciso VI, da Lei n. 8.212/91, devendo ser aplicado o racional utilizado pelo STJ acerca da impossibilidade de aferição indireta dos casos de cessão de mão-de-obra. A compreensão da Corte Superior é no sentido de que, em relação às competências anteriores à edição da Lei n. 9.711/98, o fisco não poderia autuar o devedor solidário sem que, antes, verificasse se as contribuições foram recolhidas pelo devedor principal.
- e) A impossibilidade de se aferir indiretamente o crédito tributário com o lançamento direto no tomador dos serviços sem que haja, primeiro, o lançamento em face do sujeito passivo definido em lei, tal como vem entendendo reiteradamente o STJ a respeito. A reponsabilidade somente pode ocorrer quando da cobrança (procedimento posterior), mas nunca do lançamento (procedimento anterior).

É o relatório.

VOTO

Conselheira **Angélica Carolina Oliveira Duarte Toledo**, Relatora

1 CONHECIMENTO

Como consta dos autos, a recorrente foi cientificada, em 27/03/2002, do lançamento exigindo contribuições previdenciárias com base no instituto da responsabilidade solidária, decorrente da execução de serviços de construção civil, de acordo com o artigo 30, inciso VI, da Lei n. 8.212/91. Apresentou impugnação no prazo legal, a qual foi julgada improcedente, por meio da Decisão Notificação n. 17.401.4/0721/2002.

Após ciência do resultado, o contribuinte apresentou, em 22/07/2002, recurso voluntário. Tendo em vista aditamento ao recurso apresentado pela interessada em 16/08/2002 (e-fls. 81 e seguintes), os autos foram revistos e foi exarada a Reforma de DN n. 17.401.4/106/2003, que decidiu pela extinção parcial do débito em discussão.

Ocorre que os membros da 2a. Câmara de Julgamento do CRPS acordaram em anular a decisão notificação (DN). O pedido de revisão do acórdão foi negado.

O CRPS entendeu que deveria a Secretaria diligenciar junto ao prestador dos serviços para constatar a existência do crédito previdenciário, pois, somente diante da não apresentação ou apresentação deficiente da documentação contábil e trabalhista necessária a comprovar a extinção da obrigação previdenciária, poderia a Secretaria arbitrar, junto ao responsável solidário, as contribuições que entender devidas.

Cumprida a diligência, a empresa responsável solidária foi cientificada e não apresentou nova impugnação, apenas a contribuinte TRC – Metalvários Andaimos, Escoras e Formas Ltda.

Após a decisão da DRJ que julgou parcialmente procedente o lançamento, insurge-se a recorrente contra a referida decisão por meio de recurso voluntário tempestivo.

Ocorre que, em seu recurso, inovou o contribuinte ao arguir:

- desrespeito ao art. 142 do CTN, em virtude da suposta ausência de fundamentação da base de cálculo do tributo;

- a ilegalidade da aferição indireta com base no art. 30, inciso VI, da Lei n. 8.212/91, devendo ser aplicado o racional utilizado pelo STJ acerca da impossibilidade de aferição indireta nos casos de cessão de mão-de-obra. Expõe que, nesses casos, entende a Corte Superior que, em relação às competências anteriores à edição da Lei n. 9.711/98, o fisco não poderia atuar o devedor solidário sem que, antes, verificasse se as contribuições foram recolhidas pelo devedor principal.

Os pontos acima não foram arguidos expressamente em sua impugnação. Assim sendo, as matérias, trazidas apenas em grau de recurso, em relação à qual não teve oportunidade de conhecer e de se manifestar a autoridade julgadora de primeira instância, não podem ser apreciadas em sede recursal, em face da ocorrência do fenômeno processual da preclusão consumativa.

Pelo exposto, tais alegações encontram-se preclusas, nos termos do art. 16, inciso III c/c art. 17, do Decreto n. 70.235/72, não merecendo, portanto, ser conhecidas.

2 DECADÊNCIA

No que tange à recorrente, a decisão de piso reconheceu a decadência do lançamento em relação às competências de novembro de 1996 a fevereiro de 1997. Lado outro, compreendeu pela decadência total do lançamento para a TRC. É ver trecho:

36. Levando-se em conta que para a Contratante, a ciência do lançamento ocorreu em 27/03/2002, e que as competências do crédito são: novembro de 1996 a dezembro de 1997, verifica-se a ocorrência da decadência do direito de a Fazenda Pública efetuar o lançamento em relação às competências de novembro de 1996 a fevereiro de 1997, devendo, portanto, o referido período ser excluído

do lançamento, mantendo-se exigível apenas os valores apurados relativos às competências março a dezembro de 1997.

37. Já para a Contratada - TRC – Metalvários Andaimos, Escoras e Formas Ltda. - a ciência do lançamento ocorreu em 17/10/2005, portanto, em relação a esta, verifica-se a ocorrência da decadência para todas as competências do lançamento.

A contribuinte defende a necessidade de reconhecimento da decadência total, nos termos feito pela DRJ em relação à Contratada TRC. Alega que, tendo em vista a existência de duas fases para a exigência do crédito tributário, a decisão recorrida foi atécnica ao reconhecer, ao mesmo tempo, a decadência do direito de o fisco lançar em face da contratada, e a possibilidade de lançamento em face da contratante. O único momento que importa para fins de contagem do prazo decadencial é a intimação do sujeito passivo, sendo irrelevante quando se deu a intimação do responsável.

Contudo, não merece reparos a decisão de piso.

O prazo decadencial deve ser aferido individualmente, ou seja, em relação a cada um dos coobrigados.

A solidariedade não é, a rigor, espécie de responsabilidade autônoma, mas sim uma forma de garantia do cumprimento da obrigação tributária, que, nesse caso, como reconhecido pelo próprio contribuinte, nos termos do art. 124, parágrafo único, do CTN, não comporta benefício de ordem. Ou seja, hipótese em que não existe devedor principal, todos respondendo pelo total da dívida.

Sendo assim, não havendo benefício de ordem e podendo o crédito ser lançado apenas em relação ao solidário, não encontra abrigo o entendimento de que o lançamento somente se aperfeiçoaria após a cientificação do sujeito passivo.

De maneira alguma é afetada a unidade do crédito tributário, assim como da obrigação tributária, ao considerá-lo decaído para um sujeito passivo e não para o outro. A ocorrência da decadência total impossibilita tão somente a prática do ato constitutivo do crédito tributário em nome da prestadora de serviços, não havendo que se cogitar, por tal razão, de fatiamento da obrigação tributária.

O crédito tributário é um só e é um só o prazo para a Fazenda Pública exercer o seu direito potestativo de efetuar o lançamento em face de qualquer um dos solidários, considerados individualmente. O termo inicial é apenas um, assim como o termo final do prazo decadencial, considerando o momento do nascimento da obrigação tributária, independentemente do sujeito passivo que será intimado do lançamento fiscal.

A interpretação do art. 156 do CTN, que incluiu a decadência no rol de formas de extinção do crédito tributário, deve ser interpretada sobre esse viés sistemático. O fato de a decadência extinguir o crédito tributário não elimina a necessidade de que seja aferida individualmente.

Inclusive, observo que, no meu entendimento, a classificação terminológica realizada pela lei deve ser interpretada considerando a natureza jurídica do instituto da decadência. Na medida em que o esgotamento do prazo decadencial, como sabido, impede a própria constituição do crédito tributário, não se pode equipará-la ao pagamento.

Tal raciocínio é ratificado em leitura ao art. 125, inciso I, do CTN que dispõe expressamente que o pagamento do crédito, para efeito da extinção do débito, aproveita a todos os responsáveis solidários, não estendendo tal conclusão à decadência.

Nesse sentido, menciono os precedentes da Câmara Superior deste Eg. Conselho:

9202-010.093

DECADÊNCIA. PLURALIDADE DE RESPONSÁVEIS SOLIDÁRIOS. CONTAGEM DOS PRAZOS. INDIVIDUALIZAÇÃO. Caracterizado o grupo econômico de empresas, com a inclusão no polo passivo de devedores solidários, a decadência deve ser aferida relativamente a cada um deles em separado, sem que a ciência do devedor principal ou de qualquer outro configure causa interruptiva do prazo dos demais, por ausência de disposição legal expressa.

9202-008.814

DECADÊNCIA. RESPONSÁVEL SOLIDÁRIO. TERMO AD QUEM. No caso de lançamento que aponte múltiplos sujeitos passivos, em responsabilidade solidária, a decadência deve ser aferida relativamente a cada um dos coobrigados.

9202.009.875

DECADÊNCIA. DEVEDOR PRINCIPAL. DEVEDOR SOLIDÁRIO. AFERIÇÃO EM SEPARADO. Caracterizado o grupo econômico, com a inclusão no polo passivo de devedor solidário, a decadência deve ser aferida relativamente a cada um dos devedores, sem que a eventual ciência tardia do solidário configure decadência para o devedor principal.

Com relação à tomadora de serviços, ora recorrente, a ciência válida do lançamento deu-se em 27/03/2002. Trata-se de um ato perfeito e acabado, nos termos da legislação processual, que não está sujeito à condição do que ocorre ou ocorrerá com relação aos demais coobrigados. O lançamento efetuado contra a tomadora, devidamente cientificado ao sujeito passivo, constituiu o crédito tributário em seu nome e declarou a existência da obrigação tributária.

Assim, considerando que a ciência do lançamento se deu em 27/03/2002 e que, conforme já afirmado pelo julgador de piso, houve recolhimento parcial que atrai a regra de contagem decadencial prevista no art. 150, § 4º, do CTN, na data da ciência da recorrente, estavam fulminadas pela decadência para ela as competências até fevereiro de 1997. Foi essa a conclusão da decisão de piso.

Pelo exposto, não merece guarida as alegações da recorrente relativas à decadência.

3 DA INCORRETA MENSURAÇÃO DA BASE DE CÁLCULO

O recorrente defende que foi considerado, de forma equivocada, o valor bruto das notas fiscais como base de cálculo da retenção, quando, na verdade, deveria ser considerado apenas o montante relativo ao pessoal empregado na prestação dos serviços. Com efeito, nas notas fiscais, o valor relativo aos materiais que foram empregados no contrato é bem superior ao valor referente à mão-de-obra. Assim, desrespeitou o art. 22 da Lei n. 8.212/91.

Os argumentos apresentados pelo contribuinte já foram enfrentados no acórdão recorrido. Concordo com as razões de decidir daquele julgado, motivo pelo qual as adoto como fundamento do presente voto, conforme previsto no art. 114, §12, do RICARF, cabendo destacar os seguintes excertos do voto condutor:

50. Engana-se a Contratante quando diz em sua impugnação que os valores da base de cálculo apurados não correspondem ao real valor das contribuições previdenciárias.

51. Tendo em vista, a não apresentação dos documentos intimados, não restou alternativa à fiscalização, a não ser proceder à apuração das contribuições previdenciárias pela via da aferição indireta, utilizando para tal as notas fiscais de serviço e os Boletins de Medição.

52. Ante a impossibilidade de acesso aos documentos que lhe permitissem a precisa apuração do "quantum" devido, recorreu ao arbitramento para a apuração do mesmo, como determinam os: artigo 148, do CTN; artigo 33, §§ 3º e 6º, da Lei nº 8.212/1991 e artigo 235 do RPS - Regulamento da Previdência Social.

(...)

Portanto, o critério de aferição utilizado não fere o princípio da legalidade, eis que:

- a) O Código Tributário Nacional prevê esta normalização em seu art. 148;
- b) O artigo 33. §§ 3º e 6º. da Lei 8.212/1991 prevê o arbitramento;
- c) O art. 235 do Regulamento da Previdência Social, aprovado pelo Decreto nº 3.048/99.

54. Cumpre esclarecer que, a legislação aplicável é aquela vigente por ocasião do lançamento fiscal, em respeito ao caput do art. 144 do CTN. Apenas no que diz respeito à forma de apuração da base imponible das contribuições, foi utilizada da Ordem de Serviço INSS/DAF nº 51, de 06 de outubro de 1992, que fundamentou os critérios de apuração do crédito tributário em seu item 20, que é a adoção de um percentual mínimo correspondente à atividade da empresa, no caso de 40 % (quarenta por cento), como salário de contribuição, apurado sobre os valores contidos nas notas fiscais de serviços.

55. No caso em pauta, em que as notas fiscais de serviço contêm mão-de-obra e material sem a devida discriminação dos valores, foi considerado, atendendo ao

determinado no item 20.2 da mesma Ordem de Serviço, que 50 % (cinquenta por cento) correspondem ao material utilizado e que 50 % (cinquenta por cento) correspondem ao valor de mão-de-obra. Dessa forma, o salário de contribuição foi apurado, mediante aplicação do percentual de 40 % (quarenta por cento) sobre a parte considerada como mão-de-obra, ou seja 20 % (vinte por cento) do valor da nota fiscal de serviço;

56. Tais parâmetros foram mantidos pela Ordem de Serviço INSS/DAF nº 165, de 11 de julho de 1997, itens 31, 31.1 e 31.1.1, respectivamente e na Instrução Normativa nº 18, de 11 de maio de 2000, art 54, 55 e 56, respectivamente:

57. Os atos normativos não estabelecem alíquota, mas sim parâmetros da aferição nos casos autorizados pela Lei e Decreto pertinentes.

58. Portanto, o proceder do Auditor-Fiscal, em face da realidade observada, encontra-se plenamente respaldado pela legislação pertinente.

Nesse sentido, não há que se falar em incorreta mensuração da base de cálculo, estando o procedimento adotado no lançamento em conformidade com a legislação vigente.

4 DA RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA

A recorrente defende que não se pode aferir indiretamente o crédito tributário com o lançamento direto no tomador dos serviços sem que haja, primeiro, o lançamento em face do sujeito passivo definido em lei, tal como vem entendendo reiteradamente o STJ a respeito. A reponsabilidade somente pode ocorrer quando da cobrança (procedimento posterior), mas nunca do lançamento (procedimento anterior).

Com efeito, para que a responsabilidade tenha cabimento, se faz necessário, primeiro, constituir regularmente o crédito tributário em face do contribuinte de direito. Caso este não adimpla a obrigação tributária no prazo fixado, deverá ser proposta a execução fiscal para a satisfação do crédito. E somente se não houver êxito nesta execução fiscal é que o fisco poderá cobrar o crédito do responsável.

Contudo, a argumentação não merece guarida, vez que não encontra respaldo na legislação.

O art. 124 do CTN prevê a possibilidade de a lei atribuir responsabilidade solidária às pessoas que designar, sem benefício de ordem. A Lei n. 8.212/91, nos termos do art. 30, inciso VI, atribuiu tal responsabilidade solidária ao dono de obra de construção civil com o construtor contratado, pelo cumprimento das obrigações para com a Seguridade Social, sendo assegurado ao contratante o direito de regresso em face do contratado.

Como bem atestado pela DRJ, a forma de elisão da solidariedade vem expressa no § 3º do art. 220 do Regulamento da Previdência Social. Se a tomadora de serviços não apresenta a guia de recolhimento quitada, vinculada à nota fiscal, bem como a folha de pagamento pertinente, assume a obrigação por solidariedade, afastando qualquer ilegalidade da cobrança pela RFB.

Portanto, inexistindo comprovação de pagamento da dívida, qualquer um dos devedores pode ser chamado para quitar integralmente o débito. É nesse sentido a jurisprudência do STJ:

17. Nesses moldes, multifários precedentes do STJ, que pugnam pela solidariedade da responsabilidade tributária, facultando ao ente previdenciário eleger o sujeito passivo de seu crédito tributário, observadas as normas referentes ao direito regressivo do contratante contra o executor, a possibilidade de prévia retenção pelo tomador de serviço e a possibilidade de elisão da responsabilidade tributária do prestador ante a comprovação de recolhimento prévio das contribuições, mediante retenção efetuada pela contratante (REsp 376.318/SC, Rel. Ministro José Delgado, Primeira Turma, julgado em 05.02.2002, DJ 18.03.2002; AgRg no Ag 463.744/SC, Rel. Ministro Luiz Fux, Primeira Turma, julgado em 20.05.2003, DJ 02.06.2003; REsp 477.109/CE, Rel. Ministra Eliana Calmon, Segunda Turma, julgado em 19.08.2003, DJ 15.09.2003; AgRg no REsp 186.540/RS, Rel. Ministro Francisco Falcão, Primeira Turma, julgado em 28.10.2003, DJ 15.12.2003; REsp 410.104/PR, Rel. Ministro Teori Albino Zavascki, Primeira Turma, julgado em 06.05.2004, DJ 24.05.2004; REsp 623.975/RS, Rel. Ministra Denise Arruda, Primeira Turma, julgado em 23.05.2006, DJ 19.06.2006; REsp 780.703/SC, Rel. Ministro Castro Meira, Segunda Turma, julgado em 01.06.2006, DJ 16.06.2006; REsp 971.805/PR, Rel. Ministro José Delgado, Primeira Turma, julgado em 06.11.2007, DJ 29.11.2007; e AgRg nos EDcl no REsp 375.769/RS, Rel. Ministro Humberto Martins, Segunda Turma, julgado em 04.12.2007, DJ 14.12.2007).

(AgRg nos EDcl no REsp n. 1.177.895/RS, relator Ministro Luiz Fux, Primeira Turma, julgado em 5/8/2010, Dje de 17/8/2010.)

Ao contrário do que alega a recorrente, a legislação não estabelece a solidariedade na cobrança do crédito já constituído em definitivo, e sim a solidariedade pelo cumprimento das obrigações com a Seguridade Social. Assim, autoriza a constituição e cobrança do crédito em face de um dos devedores, sem benefício de ordem, o que ocorreu no caso em análise.

Considerando que a constituição definitiva do crédito exige, necessariamente, o lançamento e a sua cobrança administrativa, ao condicionarmos o processo de cobrança do crédito em face da empresa recorrente (solidária) à prévia constituição definitiva do crédito em face da empresa contratada estaríamos, fatalmente, aplicando o benefício de ordem e, conseqüentemente, desrespeitando o comando do art. 30, inciso VI, da Lei n. 8.212/91.

Inclusive, observa-se que o crédito é constituído (lançado) pela NFLD e também cobrado por meio desse instrumento. Ela não só informa à responsável solidária da existência do crédito da Fazenda Pública, mas também que o crédito deve ser pago ou parcelado, sob o risco de imediata cobrança judicial, caso não tenha sido apresentada defesa administrativa.

5 CONCLUSÃO

Pelo exposto, voto por conhecer parcialmente o recurso, não conhecendo da alegação de violação ao art. 142 do CTN e da ilegalidade da aferição indireta, e, na parte conhecida, negar-lhe provimento.

Assinado Digitalmente

Angélica Carolina Oliveira Duarte Toledo