



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

Processo nº 35334.001508/2002-16
Recurso nº 00000 Voluntário
Acórdão nº 2402-01.238 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 20 de outubro de 2010
Matéria RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA
Recorrente COMPANHIA SIDERURGICA NACIONAL - CSN
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/05/1999 a 31/08/2001

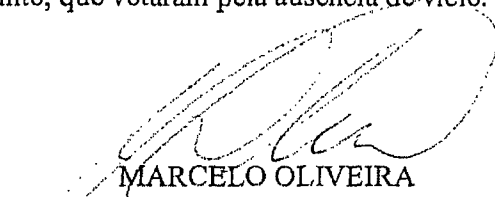
VÍCIO FORMAL. CIÊNCIA DE SOLIDÁRIO. NULIDADE.

A ausência de ciência do sujeito passivo solidário e, conseqüentemente, de possibilidade de exercício do direito à ampla defesa e ao contraditório constitui-se em vício formal, motivo de nulidade.

RECURSO VOLUNTÁRIO PROVIDO.

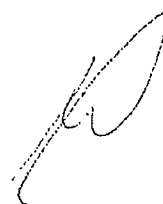
Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros do colegiado, 1) Por voto de qualidade: a) em anular o lançamento, pela existência de vício formal, nos termos do voto do redator designado. Vencidos os Conselheiros Igor Araújo Soares, Nereu Miguel Ribeiro Domingues e Rogério de Lellis Pinto, que votaram pela ausência de vício. Redator designado Marcelo Oliveira.


MARCELO OLIVEIRA
Presidente e Redator Designado


ROGÉRIO DE LELLIS PINTO – Relator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Marcelo Oliveira, Ana Maria Bandeira, Ronaldo de Lima Macedo, Igor Araújo Soares, Rogério de Lellis Pinto e Nereu Miguel Ribeiro Domingues. Ausente o Conselheiro Lourenço Ferreira do Prado.

A handwritten signature in black ink, consisting of a stylized 'P' followed by a flourish.

Relatório

Trata-se de recurso voluntário interposto pela COMPANHIA SIDERÚRGICA NACIONAL, contra decisão exarada pela douta 12ª Turma da Delegacia Regional de Julgamento no Rio de Janeiro-RJ, a qual julgou parcialmente procedente a presente Notificação Fiscal de Lançamento de Débito-NFLD, lavrada por aferição indireta em nome unicamente da notificada, em razão da não elisão da solidariedade para com as contribuições previdenciárias supostamente devidas pela empresa Siemens do Brasil Ltda, relativamente à mão-de-obra utilizada por esta, na execução de serviços de construção civil por empreitada global.

Segundo o REFISC de fls. 25 e s., a Recorrente contratou a empresa Siemes AG (alemã) e a Siemens do Brasil Ltda (brasileira) para realização de obra de construção civil, pelo sistema "TURNKEY", transferindo a ela a responsabilidade integral da obra. Ainda segundo o relatório, o presente lançamento envolve exclusivamente a parte do contrato que coube a empresa brasileira, que teria sido a responsável pelas obras.

O lançamento foi cientificado apenas a solidária, que apresentou impugnação (fls. 195-04), acompanhada de vasta documentação, inclusive a CND da Obra em regularização, emitida pela Delegacia da extinta SRP em São Paulo-SP, que a época era competente para verificar a regularidade da referida obra.

Os autos foram baixados em diligência para que se restassem verificados os documentos apresentados pelo contribuinte, os quais, após passarem ao crivo da fiscalização, levaram a informação fiscal de fls. 14.410/432, onde se rejeita grande parte da argumentação do contribuinte, informando que a CND não seria óbice a autuação, e que esta teria sido emitida com base em 70% de recolhimento do valor contratado, mas se opina pela retificação parcial do débito, em vista da suposta elisão solidariedade em razão da apresentação de documentos com vinculação com a obra em questão.

Solicitou-se ainda informações da unidade da SRP em São Paulo, responsável pela emissão da CND, cuja resposta consta do memorando de fls. 14.448- e s, onde aquele Órgão reitera os motivos determinantes da referida certidão, informando que, quando da fiscalização da obra, fora feita uma análise total, compreendendo todos os períodos, e que os valores contratados englobaria materiais, equipamentos e mão-de-obra, sem especificação. Disse que, segundo se apurou em fiscalização, a Siemes na possuía mão-de-obra própria, mas apenas terceirizada, e ainda que a elisão da solidariedade fora analisada de acordo com o montante de recolhimentos efetuados no período, até o evento contratual sucessivo, e que foram considerados os recolhimentos que tinham pertinência inequívoca com a obra, mesmo que incorretos sob o aspecto formal.

Afirma que como se tratava de um contrato por eventos, onde o faturamento só ocorria a partir de quando certa etapa fosse cumprida, o que muitas vezes levava mais de uma competência, não seria correto comparar o recolhimento na competência do faturamento com o valor real faturado, já que levaria a diferenças entre recolhimentos e valor faturado, que, na verdade, não existiria. Finaliza reconhecendo que erros certamente ocorreram e exigências formais foram relevadas quando, pela análise da peculiaridade do caso, restou demonstrado que

a obrigação principal fora cumprida, reconhecendo expressamente que teria havido a elisão da solidariedade com todas as empresas contratadas da responsável da obra.

Intimada, a Notificada apresentou seu aditivo a impugnação (fls. 18.199-216), tendo os autos na sequência ido a julgamento, onde a douta DRJ rejeitou todos os argumentos do contribuinte e da própria fiscalização, mantendo na Notificação a integralidade dos valores aferidos indiretamente, considerando que a manifestação da SRP-SP, não poderia prevalecer, em síntese, porque a mitigação do rigor formal dos documentos analisados, levando a ser considerados recolhimentos sem especificação direta com a obra, não poderia significar elisão da solidariedade tal qual reconhecido, ainda mais em uma obra onde a remuneração teria sido pulverizada entre diversos prestadores de serviços, finalizando por determinar apenas o recálculo da multa de mora, de acordo com a sistemática introduzida pela Lei. 11.941/09, caso esta se apresente mais favorável ao contribuinte.

Em seu recurso a Notificada diz que contratou a empresa Siemens Ltda para execução de obra de construção civil em uma de suas dependências, transferindo a esta a responsabilidade pela execução de todos os serviços, sendo que envolveu um feixe complexo e indissociável de relações contratuais com diversos prestadores de serviços. Diante da complexidade da obra em tela, a sua regularidade não poderia jamais ser aferida sob o prisma exclusivo da dona da obra, devendo ser analisada toda a extensa gama de empresas que participaram da empreitada.

Aduz que somente poderia responder, por solidariedade, pelos débitos da empresa contratada, mas jamais com os eventuais débitos das subcontratadas por esta, que do contrário, levaria a um efeito cascata, onde mesmo havendo subcontratação, seria responsabilizado pela regularidade de empresas que sequer teria vínculo contratual.

Sustenta que para se falar em solidariedade com os créditos fiscais previdenciários, antes de mais nada, deve este existir, ou seja, somente se constatado que há contribuições não recolhidas se poderia exigí-las do solidário, afirmando que não teria sido demonstrado pela fiscalização a existência de qualquer crédito tributário devido pelo contribuinte, o que acabaria por tornar inexigíveis as contribuições lançadas.

Segundo afirma, a solidariedade deve ser aferida no momento da exigibilidade do crédito tributário, e não quando da sua constituição, sendo necessária a prévia verificação, junto ao contribuinte de direito, da existência de eventuais obrigações incumpridas. Alega que o lançamento ora vergastado seria mero ato tomado por presunção, já que a constatação de ausência de recolhimentos das contribuições constituídas se deu da análise do tomador de serviços, e não do contribuinte de direito, o que deveria ter sido feito, por que de acordo com o art. 125, I do CTN, o pagamento de um dos solidários a todos deve aproveitar.

Coloca que a própria a SRP em São Paulo-SP reconhece a inexistência completa de débito, e que a autoridade autuante, também reconheceu a procedência parcial da argumentação do contribuinte, o que no mínimo, demonstraria a incerteza do crédito tributário recorrido, impossibilitando-o de ser mantido. Reafirma que não nega a existência da responsabilidade solidária, mas sua aplicação somente poderia ocorrer quando existente um débito, citando algumas decisões do CRPS, bem como o Parecer da CJ do MPAS de nº 2376/2000, para embasar sua tese.

Traz precedentes recentes do STJ, onde aquela Nobre Corte se posiciona no sentido de que a solidariedade deve ser observada no momento da exigibilidade do crédito previdenciário, e não quando da sua constituição, o que, segundo conclui, indicaria que apenas

a verificação efetiva junto ao prestador poderia levar a exigência do crédito assim como o aqui questionado.

Aduz que a ausência de apresentação das guias específicas se revestiria de mera obrigação acessória, a qual jamais poderia gerar um lançamento, cujas contribuições sequer se têm notícia que sejam devidas, e que o fato da construtora e das suas subcontratadas não terem observado as obrigações acessórias relativas ao preenchimento de GFIP com especificação da obra, não conduz, ainda que indiretamente, a conclusão de que encargos tributários tenham sido deixados em aberto, o que somente ocorreria na verificação, junto aos realizadores do fato gerador, da efetiva inexistência de recolhimento das contribuições devidas.

Finaliza informando que, embora entenda não ser de sua responsabilidade tal comprovação, a obra encontra-se regular junto aos Órgãos Fiscais, com seus recolhimentos homologados e reconhecidos por meios das Certidões Negativas de Débitos juntadas aos autos, demonstrando-se assim a improcedência total do lançamento, e encerra requerendo o provimento do seu recurso.

Sem contra-razões me vieram os autos.

É o relatório. ✓

Voto Vencido

Conselheiro Rogério de Lellis Pinto, Relator

Presentes os pressupostos de admissibilidade, conheço do recurso interposto.

Temos no caso em baila, crédito tributário de natureza previdenciária, no qual o tomador de serviços de construção civil (Recorrente) está sendo chamado, em razão da sua qualidade de responsável solidário, a responder pelas supostas contribuições previdenciárias incidentes sobre a remuneração dos segurados da empresa prestadora dos serviços (Siemes Ltda), que laboraram na referida obra

A responsabilidade solidária do tomador de serviços de construção civil está atualmente disposta no art. 30, inciso VI da Lei nº 8.212/91, nos seguintes termos:

Art. 30. omissis:

(...)

VI - o proprietário, o incorporador definido na Lei nº 4.591, de 16 de dezembro de 1964, o dono da obra ou condômino da unidade imobiliária, qualquer que seja a forma de contratação da construção, reforma ou acréscimo, são solidários com o construtor, e estes com a subempreiteira, pelo cumprimento das obrigações para com a Seguridade Social, ressalvado o seu direito regressivo contra o executor ou contratante da obra e admitida a retenção de importância a este devida para garantia do cumprimento dessas obrigações, não se aplicando, em qualquer hipótese, o benefício de ordem;

A condição de solidárias das pessoas indicadas no dispositivo legal acima, vincula ambas ao cumprimento das obrigações previdenciárias devidas em razão da mão-de-obra empregada na construção, obrigações essas que, portanto, já nascem com mais de um sujeito no seu pólo passivo, que, em conjunto ou separadamente, respondem pelos créditos previdenciários eventualmente existentes.

Esse vínculo obrigacional comum entre tomador e prestador de serviços, aliado a prerrogativa do arbitramento inserto nas disposições dos §§ 3º e 6º do art. 33 da Lei nº 8.212/91, levou a Fazenda Pública a entender que, quando o tomador de serviços não comprovar a regularidade do prestador com seus recolhimentos previdenciários, na forma prescrita na legislação, estariam às autoridades fiscais autorizadas a considerar a existência de obrigação incumprida com base na auditoria apenas no tomador, e assim constituir o crédito previdenciário, a partir da aplicação de certa alíquota sobre certo percentual do valor faturado em favor da prestadora.

Esse procedimento tem sido muito questionado junto a este Órgão Julgador, e também junto ao próprio Poder Judiciário, especialmente porque, em princípio, a autoridade fiscal, nessa situação, não teria demonstrado ou comprovado que, de fato, uma obrigação tributária principal tenha sido descumprida, sendo esta, na verdade, apenas presumida.

O respeitável STJ, em seus mais recentes posicionamentos (REsp 800.054/RS e AgRg no AgRg no REsp 1.039.843-SP), citados na própria peça recursal, vem alterando seu entendimento, já reconhecendo a fragilidade do procedimento adotado pelo Fisco nos casos análogos ao presente, afirmando peremptoriamente que a solidariedade deve ser observada apenas no momento de se exigir as contribuições, jamais quando da constituição do crédito, o que acaba por atingir completamente a validade da autuação em discussão.

A par da posição marcada recentemente pelo STJ, que é bom consignar, me parece inequivocamente correta, os procedimentos de aferição indireta adotados nos lançamentos por solidariedade, não tem trazido a segurança necessária quanto a existência de uma obrigação tributária incumprida que se possa dizer solidária, nem mesmo ao ente Arrecadador, que, ao longo dos anos, e por meio de suas normas internas, tem instituído mecanismos a fim de se evitar que, no mínimo, não se constitua um crédito que já tenha sido extinto.

Essa preocupação ficou mais evidente quando no final do ano 2000, a Consultoria Jurídica do Ministério da Previdência Social foi instada a se pronunciar sobre o assunto, materializando sua opinião no parecer CJ nº 2.376/2000, aprovado pelo Ministro da Previdência Social, e em razão disso, vinculante aos órgãos da administração (art. 42 da Lei Complementar nº 73/93). A referida manifestação da AGU reconheceu que nada vedaria a constituição do crédito com base na documentação do tomador de serviços, mas trouxe algumas exigências a serem adotadas pela fiscalização.

Dentre as cautelas fixadas pela douta CJ, é importante analisarmos neste momento, aquelas lançadas no seu item 26 e 27, que assim dispõe:

26. Em relação à arrecadação fiscal, temos que o mesmo fato gerador da obrigação tributária deve sempre constar do mesmo débito, evitando-se, assim, que a mesma obrigação seja cobrada duas vezes em duas NFLD's distintas, uma em relação ao contribuinte e outra em relação ao responsável tributário. Portanto, em cada NFLD deve constar o nome não só do contribuinte como também de todos os responsáveis tributários.

27. A Arrecadação não deve lançar, sobre o mesmo fato gerador, duas NFLD's, uma contra o contribuinte e outra contra o responsável.

Destaque é meu

Na esteira do Parecer da CJ, as Instruções Normativas que o seguiram, *ex vi o art. 296, § 4º da IN 70/02, Circular Conjunta INSS/DIAR/CGFISC/CGCOB/CGARR nº 06 de 12/2000 e outras*, passaram expressamente a determinar que todos os solidários, onde se inclui o próprio contribuinte, devem compor as Notificações Fiscais, com a garantia de poder valer-se dos instrumentos de defesa previstos na legislação.

Assim é que desde a manifestação da AGU aos dias atuais, as notificações lavradas em razão de responsabilidade solidária têm como seus sujeitos passivos, o contribuinte e todos os solidários, que devem ser cientificados da NFLD.

Pois bem! A análise acurada dos autos nos mostra que em nenhum momento as autoridades nele envolvidas sequer cogitaram a hipótese de incluir no pólo passivo da

autuação, todos aqueles que nela têm interesse (solidários e contribuinte), tendo sido notificado apenas um responsável solidário, de forma que toda a cautela exigida pelas normas internas do Fisco, não foram observadas no caso em apreço, um erro grave, que torna frágil todo o trabalho desenvolvido.

Uma vez constatado que o lançamento encontra-se com sua validade maculada, em decorrência da ausência de identificação, cientificação e inclusão no pólo passivo do lançamento, o próprio contribuinte ou, como se verá dos contribuintes, convém ponderarmos sobre a repercussão do reconhecimento do vício no bojo da NFLD, e já me adianto em afirmar, como já o fiz em vários processos da mesma natureza, que este vício não se traduz em mero descumprimento de uma regra formal, mas na inobservância de um ato de extrema relevância para a própria existência e validade do crédito constituído.

Isso porque a cientificação do contribuinte no caso presente, não tem o condão de apenas garantir-lhe o direito de defesa (o que em si já é relevante), mas, como reconhece a CJ, também compõe a própria sistemática adotada nos procedimentos de aferição indireta, concedendo ao lançamento a segurança mínima para ser mantido. E diz-se segurança mínima, porque como a grande maioria dos lançamentos por solidariedade são efetuados a partir da auditoria fiscal empreendida somente junto ao tomador dos serviços (solidário), onde o prestador (contribuinte de direito) não tem qualquer participação, o conhecimento da autuação e o direito a participar do contencioso administrativo se torna, por via reflexa, o único momento em que este dispõe para demonstrar que aquele suposto crédito não deve existir, seja por ter sido pago, seja por constar de outra NFLD, ou por que razão for.

Veja que com a cientificação do contribuinte, se cumpre exatamente o que o citado Parecer da CJ alertou que os lançamentos por solidariedade devem buscar, ou seja, que ao menos não reste demonstrado pelos sujeitos passivos, ou apurado pelas autoridades administrativas em razão das defesas apresentadas, que o crédito constituído tenha sido extinto em qualquer das suas modalidades de extinção, o que faz da sua observância, um elemento essencial de validade do próprio lançamento, e não mera formalidade processual.

Há ainda que se reconhecer que ao incluir apenas o solidário na discussão do crédito tributário como o que ora nos é apresentado, quando se exige a inclusão também do contribuinte, a autoridade lançadora está, por extensão, fazendo uma identificação insuficiente ou incompleta do sujeito passivo, infringindo assim as próprias determinações contidas no art. 142 do CTN, o que conforme reiteradas posições deste Conselho¹, também demonstra a fragilidade da sua autuação.

Ementa: - VÍCIO MATERIAL – É material o vício verificado na falta de intimação do contribuinte, cientificando-o do lançamento, para que exerça seu direito de defesa. Recurso provido. (RV 146821, Acórdão 102-48678, Rel. Alexandre "L da Fonte Filho, 2ª Câmara do 1º Conselho de Contribuintes)

Por outro lado, e talvez com muito mais ênfase, tem-se firme que a cientificação do sujeito passivo é medida que aperfeiçoa o ato administrativo do lançamento, conferindo-lhe eficácia e tornando-o apto a irradiar os efeitos jurídicos dele esperados, marcando, também, o momento da contagem dos prazos extintivos do crédito tributário. Como quando se deve lavrar o lançamento em face de mais de um sujeito passivo, a sua cientificação deverá ser direcionada a todos aqueles que devem ser indicados na autuação, o que faz com que a eficácia do ato constitutivo do crédito somente ocorrerá quando todos os coobrigados estiverem devidamente notificados.

¹ RVs nº 160867 e 143020, ambos do antigo 1º Conselho de Contribuintes

Essa questão, inclusive, já foi objeto de exaustiva análise deste Colegiado, cujo entendimento restou consolidado, de forma unânime, no julgamento tomado nos autos do RV 143469, cuja ementa restou vazada nos seguintes termos:

NFLD. CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS, HOMOLOGAÇÃO E DECADÊNCIA. OBSERVÂNCIA DAS REGRAS FIXADAS NO CTN. LANÇAMENTO POR SOLIDARIEDADE. EFICÁCIA. CIÊNCIA DO ÚLTIMO CO-OBIGADO. I – Segundo a súmula nº 8 do Supremo Tribunal Federal, as regras relativas à homologação e decadência das contribuições sociais, diante da sua reconhecida natureza tributária, seguem aquelas fixadas pelo Código Tributário Nacional; II – Seja pela regra do art. 173 do CTN, seja pela do art. 150, § 4º, as contribuições ora lançadas estariam decadentes, tendo em vista o transcurso de ambos os prazos; III - A partir do momento em que se tem dois ou mais contribuintes respondendo pelo mesmo crédito tributário, a eficácia do ato que o constitui, advinda da ciência dos seus destinatários, somente pode ser confirmada ou constatada no momento em que todos os envolvidos, e não apenas um deles, sejam notificados, dado ser este o instante em que o lançamento passa a ter plena eficácia, aperfeiçoando-se por completo

O entendimento consolidado deste Colegiado nos mostra, portanto, que ao ignorar o cuidado inserto nas normas previdenciárias, e ora destacado por nós, nem mesmo a eventual possibilidade de saneamento do vício passa a ser viável, e sequer poderia socorrer ao próprio crédito tributário constituído, já que como o lançamento não se aperfeiçoou, e em razão do transcurso do lapso temporal desde a ocorrência fato gerador até os dias atuais, todas as contribuições seriam reconhecidamente inexigíveis, posto ou estarem decadentes ou terem sido homologadas tacitamente, já que transcorridos ambos os prazos extintivos.

Em que pese às graves irregularidades até aqui apontadas, peço vênias aos nobres Colegas para, com apoio no § 3º do art. 59 do Dec. 70.235/72², ir adiante e adentrar-me ao mérito da presente NFLD, que, muito embora também tenha reflexos em questão que deve ser vista preliminarmente, merece uma ponderação deste Colegiado.

Nesse sentido, segundo consta do REFISC de fls. 25 e s., o lançamento em tela tem por objeto o contrato firmado entre a Recorrente e a Siemens do Brasil Ltda, que visava à execução de obra de construção civil, englobando assim as contribuições previdenciárias incidentes sobre as remunerações pagas aos segurados utilizados na obra contratada, contribuições essas aferidas indiretamente a partir dos recibos de pagamentos e notas fiscais emitidas pela empresa Siemens.

Veja, portanto, que a motivação e fundamentação dada pela autoridade lançadora a autuação, nos leva a crer que a contratada (Siemens do Brasil) seria, na relação verificada, o contribuinte de direito, ou seja, aquele que realiza a hipótese de incidência desencadeadora do surgimento da obrigação tributária da qual, por sua vez, a recorrente seria

² Art. 59: *omissis*

§ 3º Quando puder decidir do mérito a favor do sujeito passivo a quem aproveitaria a declaração de nulidade, a autoridade julgadora não a pronunciará nem mandará repetir o ato ou suprir-lhe a falta (Incluído pela Lei nº 8.748, de 9/12/93)

legalmente solidária, ou, em melhores palavras, as contribuições seriam devidas pela Siemens na qualidade de contribuinte, e pela Recorrente na condição de solidária.

Em que pese o lançamento partir desta perspectiva, a vasta documentação apresentada em sede de defesa, e segundo constatou a fiscalização, especialmente a da SRP em São Paulo-SP (fls. 14.445 e s., Vol. LXXIII), e a própria decisão recorrida, a Siemens do Brasil Ltda, não utilizou mão-de-obra própria na execução do contrato, tendo agido, na verdade, como responsável pela obra, apenas gerenciando e administrando o emprego da tecnologia que detém, empregada por diversas outras empresas subcontratadas, e contratadas das suas subcontratadas que, essas sim, foram responsáveis por toda massa salarial envolvida.

Ao se constatar que a Siemens do Brasil Ltda, não detinha mão-de-obra própria empregada na execução do contrato em questão, a qualidade de contribuinte de direito que a autuação lhe confere, não pode ser tomada como verdadeira, já que a hipótese de incidência da contribuição previdenciária, consubstanciada na remuneração dos empregados que laboraram na obra, não foi por ela realizada, mas sim pelas empresas subcontratadas.

Por não ser o contribuinte de direito das contribuições exigidas por solidariedade, à relação de cunho previdenciária que existe entre a Siemens Ltda e a Recorrente, ao contrário do que sustenta a NFLD, não é uma relação entre contribuinte e solidário, mas, como veremos adiante, de solidário e solidário, o que implica dizer que os critérios jurídicos que levaram a autuação, de fato, não se mostram presente, demonstrando assim a sua improcedência.

Não se está aqui dizendo que não tenha sido empregada mão-de-obra assalariada na execução da obra contratada, nem mesmo que a Siemens Ltda e a CSN não sejam solidárias para com as contribuições incidentes sobre essa remuneração. O que se está afirmando é que, face não ter sido a Siemens quem remunerou empregados da obra, e que, portanto, não foi quem concretizou a hipótese de incidência do tributo lançado, sua condição perante esses tributos não é a de contribuinte de direito, e o vínculo previdenciário que a une a Recorrente, não decorre de uma relação entre contribuinte e solidário, o que faz com os motivos e fundamentos do lançamento sejam totalmente imprecisos e mesmo irreais.

Em verdade, e como muito bem consignado pelo nobre e culto relator da decisão recorrida, em seus itens 58 e s., a Siemens Ltda e a Recorrente são, por força do disposto no inciso VI do art. 30 da Lei n. 8.212/91, solidárias para com as contribuições previdenciárias devidas pelas subcontratadas, e incidentes sobre as remunerações pagas por estas empresas a seus empregados na obra.

Contudo, e o que não percebeu a DRJ vergastada, quando se mantém a exigência contida na presente NFLD, argumentando que a Recorrente é solidária não para com as contribuições devidas pela Siemens na condição de contribuinte, mas pelas subcontratadas desta, os critérios jurídicos adotados no momento da autuação estão sendo alterados, e o que é pior, pela autoridade julgadora, em nítido flagrante de inobservância da vedação contida no art. 146 do CTN.

Interessante verificar que enquanto a fiscalização visualiza no seu questionado ato, contratante e contratado (CSN e Siemens) como solidário e contribuinte, a decisão recorrida já os vê na relação na mesma condição, ou seja, de ambos serem apenas os solidários. Não há, por assim dizer, convergência entre os critérios e justificativas assumidos no momento da constituição do crédito, com aqueles mencionados pela Recorrida, de forma

que a decisão, em verdade, inova no lançamento, trazendo para ele, justificativas que dele inicialmente não constavam.

Mas não é só isso, porque a partir de quando se constata que a contribuição aqui lançada tem como seus contribuintes de direito, as subcontratadas da empresa responsável pela obra, o lançamento, tal como feito, se perde por inteiro, já que não poderia ser realizado em um único ato, reunindo tantos sujeitos passivos diferentes, que sequer são integralmente responsáveis pelo crédito tributário constituído, sendo que a forma de apuração e a lavratura do lançamento deverá se dar de forma diametralmente oposta.

Nesse sentido, mesmo antes do Parecer da CJ acima mencionado, as normas internas de constituição do crédito previdenciário vêm determinando que os lançamentos por solidariedade, onde envolvam várias subcontratadas ou prestadores, devem ser realizados individualmente por prestador, indicando o contribuinte de direito e os solidários, especificando também qual o montante do crédito dito solidário.

É preciso reconhecer que a necessidade de um lançamento individualizado, como, aliás, adotado há algum tempo na arrecadação das contribuições previdenciárias em razão de responsabilidade solidária, não é uma exigência aleatória, sem objetivos ou funções claras, mas cumpre um papel importante de validade da autuação, e que o lançamento único, como no caso sob análise, não traria.

Com efeito, ao incluir numa única NFLD, sem discriminação específica, créditos tributários cuja responsabilidade recai em tantas outras empresas (subcontratadas), sem que estas sejam solidárias pela sua integralidade, mas apenas na exata proporção do fato gerador que realiza, torna-se impossível a cada uma delas identificar adequadamente, no lançamento, qual parcela lhe cabe, o que torna o exercício do direito de defesa, muito mais um exercício de suposição, o que não se pode admitir.

Mais ainda, como ninguém pode ser exigido por crédito tributário do qual legalmente não figure na qualidade de sujeito passivo, a NFLD em baila, no mínimo, (e se diz no mínimo, porque não seria correta uma única NFLD), haveria de se especificar o exato montante do valor constituído que, juntamente com a contratante e a dona da obra, cada subcontratada responderá.

Não se perca de vista ainda que a ausência de individualização do lançamento por prestadores (subcontratados), sem detalhamento do *quantum* devido por cada um, inviabiliza também a própria faculdade dos solidários de cobrar posteriormente destes, face o seu direito de regresso, as contribuições que eventualmente venha a ser compelida a recolher, já que não se poderá determinar o exato montante do ônus que deve ser repartido com cada subcontratada.

Sobre outra ótica, a hipótese de um lançamento único levaria o próprio sigilo fiscal das subcontratadas por terra, porque como vimos, a identificação da autuação deve ser dada a cada uma delas, o que significaria que todas as empresas envolvidas teriam acesso a informações fiscais uma das outras, sem que tenham qualquer vínculo obrigacional solidário entre si, acabando por tornar "públicos", dados que, constitucionalmente, deveriam ser protegidos.

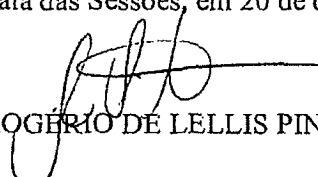
Tudo isso no mostra que a constatação de que a Recorrente é solidária com tributos cujos contribuintes de direito são as subcontratadas de sua contratada, altera,

completamente os critérios jurídicos que deveriam ser adotados pelos autores do lançamento, levando a uma forma de apuração da obrigação tributária e constituição do crédito, ainda que seja por aferição indireta, totalmente oposta à empreendida na presente NFLD, o que, a meu ver, demonstra sua absoluta improcedência.

Diante do exposto, voto no sentido de conhecer do recurso interposto, para reconhecer a nulidade do lançamento, em razão de vício material, e, em vista do disposto no art. 59, § 3º do Dec. 70.735/72, deixar de declarar a nulidade aventada, para no mérito, dar provimento ao recurso, nos termos da fundamentação supra.

É como voto.

Sala das Sessões, em 20 de outubro de 2010


ROGÉRIO DE LELLIS PINTO – Relator

Voto Vencedor

Conselheiro Marcelo oliveira, Redator Designado

Com todo respeito à excelente análise do nobre e competente relator, não concordo com seu posicionamento.

Nas preliminares, o relator analisa os autos e verifica que há vício, devido a falta de cientificação e concessão de possibilidade de defesa a um dos responsáveis solidários. No presente caso há ausência de ciência do contribuinte.

A responsabilidade solidária de prestadores e tomadores de serviços na construção civil está disciplinada na Legislação:

Lei 8.212/1991:

Art. 30. A arrecadação e o recolhimento das contribuições ou de outras importâncias devidas à Seguridade Social obedecem às seguintes normas:

(...)

VI - o proprietário, o incorporador definido na Lei nº 4.591, de 16 de dezembro de 1964, o dono da obra ou condômino da unidade imobiliária, qualquer que seja a forma de contratação da construção, reforma ou acréscimo, são solidários com o construtor, e estes com a subempreiteira, pelo cumprimento das obrigações para com a Seguridade Social, ressalvado o seu direito regressivo contra o executor ou contratante da obra e admitida a retenção de importância a este devida para garantia do cumprimento dessas obrigações, não se aplicando, em qualquer hipótese, o benefício de ordem;

No presente caso o tomador de serviços, a recorrente, está incluída no pólo passivo da obrigação tributária pela determinação legal acima.

Portanto, o Fisco - ao verificar que a recorrente, como tomadora de serviços na construção civil, não se elidiu de sua responsabilidade solidária perante as contribuições oriundas das remunerações referentes à mão de obra empregada em sua obra – corretamente, devido à determinação legal, lançou e está exigindo as contribuições.

Nestes procedimentos a legislação deixa claro que não há benefício de ordem, ou seja, o débito pode e deve ser exigido do contribuinte ou do responsável, só que para essa exigência o Fisco deve tomar algumas precauções.

Como muito bem observado pelo nobre relator, a Consultoria Jurídica do Ministério da Previdência Social emitiu o Parecer CJ nº 2.376/2000, aprovado pelo Ministro da Previdência Social. Esta manifestação reconhece que não há impedimento para a constituição

do crédito com base na documentação do tomador de serviços, mas exigências devem ser adotadas pelo Fisco.

Dentre estas exigências é de se ressaltar a de que haja um único lançamento para exigência do crédito e de que serão responsáveis por esse único crédito o tomador e o prestador.

Nesse mesmo sentido havia a legislação abaixo:

Portaria 520/2004:

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.

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

Pela legislação, até para o respeito ao amplo direito de defesa e do contraditório, as solidárias devem ser cientificadas do lançamento, com as respectivas possibilidades de contestação dos valores lançados, na primeira e na segunda instância.

No presente processo não houve a ciência e a conseqüente possibilidade de defesa a uma das responsáveis, a prestadora de serviço contratada, portanto ocorreu preterição ao direito de defesa, motivo de nulidade.

Decreto 70.235/1972:

Art. 59. São nulos:

I - os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

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

§ 1º A nulidade de qualquer ato só prejudica os posteriores que dele diretamente dependam ou sejam conseqüência.

§ 2º Na declaração de nulidade, a autoridade dirá os atos alcançados, e determinará as providências necessárias ao prosseguimento ou solução do processo.

§ 3º Quando puder decidir do mérito a favor do sujeito passivo a quem aproveitaria a declaração de nulidade, a autoridade julgadora não a pronunciará nem mandará repetir o ato ou suprir-lhe a falta.

Art. 60. As irregularidades, incorreções e omissões diferentes das referidas no artigo anterior não importarão em nulidade e serão sanadas quando resultarem em prejuízo para o sujeito passivo, salvo se este lhes houver dado causa, ou quando não influírem na solução do litígio.

Art. 61. A nulidade será declarada pela autoridade competente para praticar o ato ou julgar a sua legitimidade.

Portanto, por ser autoridade julgadora competente para a decretação da nulidade, por estar claro que o lançamento preteriu o direito de defesa da responsável prestadora do serviço, decido pela nulidade do processo.

Devemos analisar o tipo de vício praticado, pois há a implicação do II, Art. 173 do CTN.

CTN:

Art. 173. O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados:

II. da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado.

Nos atos administrativos, como o lançamento tributário por exemplo, é no Direito Administrativo que encontramos as regras especiais de validade dos atos praticados pela Administração Pública: competência, motivo, conteúdo, forma e finalidade.

É formal o vício que contamina o ato administrativo em seu elemento “forma”; por toda a doutrina, cito a Professora Maria Sylvia Zanella Di Pietro.³ Segundo a mesma autora, o elemento “forma” comporta duas concepções: A) Restrita, que considera forma como a exteriorização do ato administrativo (por exemplo: auto-de-infração); e B) Ampla, que inclui todas as demais formalidades (por exemplo: precedido de MPF, **ciência obrigatória do sujeito passivo, oportunidade de impugnação no prazo legal**), isto é, esta última confunde-se com o conceito de procedimento, prática de atos consecutivos visando a consecução de determinado resultado final.

Forma é requisito de validade através do qual o ato administrativo, praticado porque o motivo que o deflagra ocorreu, é exteriorizado para a realização da finalidade determinada pela lei. E quando se diz “exteriorização” devemos concebê-la como a materialização de um ato de vontade através de determinado instrumento.

Para ratificar esse entendimento destaca-se a doutrina de Leandro Paulsen (Direito Tributário – Constituição e Código Tributário à Luz da Doutrina e da Jurisprudência, 9ª ed., pág. 01112):

“Vício Formal x vício material. Os vícios formais são aqueles atinentes ao procedimento e ao documento que tenha formalizado a existência do crédito tributário. Vícios materiais são os relacionados à validade e à incidência da Lei.”

O presente vício, ausência de intimação de um dos coobrigados, dificulta a defesa, mas não prejudica a certeza de que o fato gerador ocorreu e que a responsabilidade é dos sujeitos passivos listados, mas houve ausência de intimação de um dos coobrigados.

³ DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella: Direito Administrativo, São Paulo: Editora Atlas, 11ª edição, páginas 187 a 192.

Ressalte-se que não se trata de erro na identificação do sujeito passivo, que caracterizaria vício material, mas erro em procedimento de intimar e possibilitar defesa de todos os coobrigados, responsáveis solidários.

Ambos os vícios, formal e material, desde que comprovado o prejuízo à defesa, implicam nulidade do lançamento, mas é a diferença esclarecida acima que justifica a possibilidade de lançamento substitutivo a partir da decisão apenas quando o vício é formal, pois não há dúvida no lançamento de que um dos responsáveis foi identificado corretamente e que o fato gerador existiu.

O rigor da forma como requisito de validade gera um grande número de lançamentos anulados. Em função desse prejuízo para o interesse público é que se inseriu no Código Tributário Nacional (CTN) *a regra de novo prazo para contagem de decadência a partir da decisão, a fim de realização de lançamento substitutivo ao anterior, quando anulado por simples vício na formalização.*

O vício presente no lançamento ocorreu em sua formalização e não em seu conteúdo, em sua matéria, portanto conceitua-se o presente vício como formal.

Por todo o exposto, entendo como formal o vício presente na ausência de cientificação e concessão de possibilidade de defesa a um dos responsáveis solidários.

Destarte, acato a preliminar por ocorrência de vício formal, ficando prejudicado o exame do mérito.

Em respeito ao § 2º, do Art. 59, do Decreto 70.235/1972, ressalto que a Secretaria da Receita Federal do Brasil deve tomar as medidas cabíveis para a exigência do presente crédito.

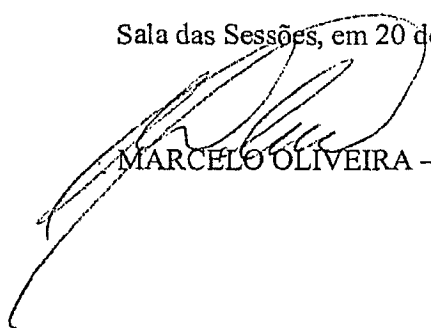
Quanto ao voto do nobre relator a respeito do mérito, para registro, divirjo da sua posição, pois me posiciono pela correção da conceituação da recorrente como solidária, já que ela, como proprietária da obra, figura no pólo passivo solidário, segundo a legislação já citada.

CONCLUSÃO

Em razão do exposto,

Voto pela anulação do lançamento, pela existência de vício formal, nos termos do voto.

Sala das Sessões, em 20 de outubro de 2010


MARCELO OLIVEIRA – Redator Designado



MINISTÉRIO DA FAZENDA
-CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
QUARTA CÂMARA - SEGUNDA SEÇÃO

Processo nº: 35334.001508/2002-16

Recurso nº: 00000

TERMO DE INTIMAÇÃO

Em cumprimento ao disposto no parágrafo 3º do artigo 81 do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, aprovado pela Portaria Ministerial nº 256, de 22 de junho de 2009, intime-se o(a) Senhor(a) Procurador(a) Representante da Fazenda Nacional, credenciado junto à Quarta Câmara da Segunda Seção, a tomar ciência do Acórdão nº 2402-01.238

Brasília, 03 de Dezembro de 2010


MARIA MADALENA SILVA

Chefe da Secretaria da Quarta Câmara

Ciente, com a observação abaixo:

☐ Apenas com Ciência

☐ Com Recurso Especial

☐ Com Embargos de Declaração

Data da ciência: -----/-----/-----

Procurador (a) da Fazenda Nacional