



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 37089.000355/2007-61
Recurso Voluntário
Acórdão nº **2301-007.912 – 2ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**
Sessão de 05 de outubro de 2020
Recorrente ENY COMERCIO DE CALCADOS LTDA
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/05/1996 a 30/08/2003

ALEGAÇÕES DE INCONSTITUCIONALIDADE. SÚMULA CARF 2.

O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade da lei tributária.

CESSÃO DE MAO DE OBRA. INOCORRÊNCIA. DESNECESSIDADE DE RETENÇÃO

A Lei 8.212/1991 determina que a empresa contratante de serviços executados mediante cessão de mão-de-obra, inclusive em regime de trabalho temporário, deverá reter onze por cento do valor bruto da nota fiscal ou fatura de prestação de serviços e recolher a importância retida até o dia dois do mês subsequente ao da emissão da respectiva nota fiscal ou fatura, em nome da empresa cedente da mão-de-obra, observado o disposto no § 5º do art. 33 do mesmo diploma legal. A Lei 8.212/1991 define que é 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 a atividade-fim da empresa, quaisquer que sejam a natureza e a forma de contratação. Portanto, para a demonstração da certeza sobre a exigência a fiscalização deve demonstrar que a cessão de mão de obra ocorreu, com todas as características que a definem. No presente caso, não há demonstração de que a cessão de mão de obra ocorreu, principalmente pelas notas fiscais juntadas aos autos, motivo do provimento do recurso nesta parte.

ANULAÇÃO DO ACÓRDÃO DE PRIMEIRA INSTÂNCIA QUE NÃO TRATOU A QUESTÃO RELATIVA AOS AUTOS

A questão dos presentes autos diz respeito ao art. 30, VI da Lei 8.212/91, não examinada no Acórdão de Primeira Instância. Nulidade do Acórdão de Primeira Instância para que outro seja proferido

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em anular a decisão de primeira instância, para que seja proferido novo acórdão.

(documento assinado digitalmente)

Sheila Aires Cartaxo Gomes - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Maurício Dalri Timm do Valle - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: João Mauricio Vital, Wesley Rocha, Cleber Ferreira Nunes Leite, Fernanda Melo Leal, Paulo Cesar Macedo Pessoa, Leticia Lacerda de Castro, Mauricio Dalri Timm do Valle, Sheila Aires Cartaxo Gomes (Presidente)

Relatório

Trata-se de recurso voluntário no qual a recorrente requer a desconstituição do lançamento tributário de contribuição previdenciária relativa à retenção de 11% referente à cessão de mão de obra.

Em síntese, alega que (fls. 522 e ss.):

- a) Os serviços prestados não configuram cessão de mão de obra. Sustenta que, eles se enquadrariam como cessão de mão-de-obra, porém não foram realizados de forma contínua; e
- b) Contraditoriamente, alega que os serviços prestados não podem ser enquadrados como atividades na construção civil, pois a mera substituição de luminárias não caracteriza uma obra civil por empreitada; e
- c) Os créditos tributários teriam sido alcançados pelo prazo decadencial de 5 anos.
- d) São inconstitucionais o parágrafo único do artigo 5º do Decreto-Lei n.º. 1.569/1977 e os artigos 45 e 46 da Lei n.º. 8.212/1991, que tratam de prescrição e decadência de créditos tributário.

Informa que “todos os documentos comprobatórios daquilo que se esta contestando, afirmando e pedindo estão acostados aos processos administrativos n.º. 37089.000355/2007-61”. Requereu, por fim, o conhecimento do recurso, e, no mérito, a reforma da decisão recorrida, nos seguintes termos: “Em face do exposto, requer que sejam acolhidas as razões desta impugnação para julgar improcedente o lançamento a que se refere o processo administrativo 37089.000355/2007-61, pois a recorrente nada deve à previdência social” (fl. 525).

A presente questão diz respeito à Notificação Fiscal de Lançamento de Débitos – NFLD/DECAB n.º 35.884.116-0 (fls. 3-177 e 197) que constituiu crédito tributário de

Contribuições Previdenciárias correspondentes à solidariedade e a retenções não descontadas em face de Eny Comércio de Calçados LTDA (CNPJ n.º 95.596.920/0001-20), referentes a fatos geradores ocorridos nas competências de 05/1996, 06/1996, 07/1996, 08/1996, 10/1996, 02/1997, 09/1997, 10/1997, 08/1999, 11/1999, 12/1999, 03/2000, 05/2000 e 08/2003. A autuação alcançou o montante de R\$ 19.203,37 (dezenove mil duzentos e três reais e trinta e sete centavos). A notificação ocorreu em 20/07/2006 .

Na descrição dos fatos que deram causa ao lançamento, consta do Relatório da Notificação Fiscal de Lançamento de Débito n.º 35.884.116-0 (fls. 173-177) o seguinte relato:

Constituem fatos geradores das contribuições lançadas - cujos valores encontram-se no Discriminativo Analítico de Débito-DAD e no Relatório de Lançamentos-RL a prestação de serviços com cessão/empreitada de mão-de-obra na construção civil pela empresa

SERRO ENGENHARIA ELÉTRICA LTDA, CNPJ 01.010.841/0001-42, apuradas em notas fiscais de serviços. Nos subitens abaixo estão descritos os códigos de levantamento incluídos na Notificação:

SSE — Solidariedade Serro Eng Eletri — Solidariedade em notas fiscais de serviço na construção civil, emitidas pela empresa Serro Engenharia Elétrica Ltda, devido a não comprovação da elisão da responsabilidade solidária.

RSE — Retenção Serro Eng Elétrica — Retenção de onze por cento lido destacada/descontada em notas fiscais de serviço na construção civil, emitidas pela empresa Serro Engenharia Elétrica Ltda.

Relata, ainda, que “[o]s documentos examinados foram, dentre outros, notas fiscais de serviço, lançamentos contábeis em meio digital e Livros Diário”.

A contribuinte apresentou impugnação em 04/08/2006 (fls. 179-185) alegando, em síntese, que:

- a) Não foram avaliados pela fiscalização do INSS, os documentos fiscais, notas fiscais de prestação de serviços de pessoa jurídica: Serro Engenharia Elétrica Ltda., que suportaram os registros contábeis referentes a esses.
- b) Não foram avaliados os tipos de serviços prestados, para aplicação ou não da responsabilidade solidária e retenção das contribuições previdenciárias, bem como a forma de contratação: se empreitada ou cessão de mão-de-obra.
- c) Os serviços constantes das notas fiscais não foram realizados de forma contínua, descaracterizando a cessão de mão de obra e não se enquadrando na hipótese de responsabilidade solidária. Tratam-se apenas de serviços de instalação de novas luminárias e não de uma obra ou reforma do prédio.
- d) Não se aplica a retenção de 11% sobre serviços de elaboração de projetos.

A impugnação discrimina, ainda, os pontos de discordância relativos às notas fiscais especificadas nas fls. 183 e 185. Ao final, requereu que fosse acolhida a impugnação diante da “*insubsistência e improcedência parcial*” do lançamento (fl. 185). Para fins de comprovação das teses sustentadas, a impugnação veio acompanhada das Notas Fiscais de prestação de serviços do fornecedor Serro Engenharia Elétrica Ltda, números: 411, 438, 451, 490, 498, 014, 016, 019, 020, 024, 027, 031, 036, 038, 056, 095, 177 e 190 (fls. 187-195 e 225-251).

Com as informações constantes dos documentos fornecidos pela contribuinte em sua defesa, foram determinadas de ofício algumas retificações na NFLD conforme fls. 259-261. Após, determinou-se a cientificação da empresa Serro Engenharia Elétrica LTDA (CNPJ n.º 01.010.841/0001-42) para, querendo, apresentar defesa relativamente às obrigações decorrentes da responsabilidade solidária em relação às competências de 05/1996 a 10/1997 (fl. 265-269), o que veio a ocorrer na data de 01/02/2007.

Em resposta, a mencionada empresa postulou a prorrogação de prazo para apresentação de sua manifestação, o que veio a ser acatado pela fiscalização, concedendo-lhe prazo adicional de 15 dias (fl. 275-277). Acerca disso, a contribuinte foi cientificada na data de 05/03/2007 (fl. 279).

Esta segunda contribuinte apresentou impugnação em 13/03/2007 (fls. 281-285), na qual alega, em síntese, que:

- a) A empresa quitou todas as obrigações previdenciárias referentes às competências de que foi cientificada da obrigação por solidariedade.
- b) Ambas as contribuintes estão sendo cobradas pelas mesmas contribuições, o que enseja pagamento em duplicidade.
- c) Os serviços prestados pela impugnante à Eny Comércio de Calçados Ltda. se tratam de meros serviços de manutenção de instalações elétrica, e não de obra por empreitada.

Ao final, formulou pedidos nos seguintes termos:

A vista do exposto, demonstrada a insubsistência e improcedência do lançamento, uma vez que a empresa Serro Engenharia Elétrica Ltda, apresentou documentação comprobatória da quitação das contribuições previdenciárias, exceto com relação às competências: 09/1996, no valor de R\$ 184,00, a qual não foi localizado o comprovante de recolhimento do INSS; 10/1996 e 02/1997, no valor de R\$ 41,80 e 336,70 respectivamente, as quais identificamos recolhimentos inferiores aos devidos, requer:

Analisar este fato conjuntamente com a impugnação apresentada pela Eny Comércio de Calçados Ltda.

Considerar improcedente a cobrança das referidas contribuições, tanto da empresa Serro Engenharia Elétrica Ltda., quanto da Eny Comércio de Calçados Ltda.;

Que seja acolhida a presente Impugnação.

Para o fim de comprovação das alegações, foram juntados os seguintes documentos (fls. 287-481): i) Planilhas Demonstrativas da Apuração da Base de Cálculo das Contribuições Sociais cobradas, das contribuições previdenciárias destacadas nas notas fiscais de prestação de serviços para compensação do INSS e o valor pago; ii) Folhas de pagamento referentes ao período de: 08/1999, 11/1999, 12/1999, 03/2000, 05/2000, 08/2003, 05/1996, 06/1996, 07/1996, 08/1996, 10/1996, 09/1997 e 10/1997; iii) Comprovante de Recolhimento das Contribuições Previdenciárias referentes ao período de: 08/1999, 11/1999, 12/1999, 03/2000, 05/2000, 08/2003, 05/1996, 06/1996, 07/1996, 08/1996, 10/1996, 09/1997 e 10/1997; iv) Folhas dos Livros Razão dos anos de: 1996, 1997, 1999, 2000 e 2003 e v) Notas Fiscais de prestação de serviços.

Com as informações pela contribuinte em sua defesa, foi solicitado de ofício à autoridade lançadora para que se manifestasse quanto ao valor probante dos documentos

anexados à impugnação (fls. 486-488). Em resposta, foi informado que “somente as cópias de folhas 174 e 180 tem relação com os valores notificados”, devendo ser feita retificação no lançamento conforme fl. 490, o que foi atendido (fl. 494).

De todos esses andamentos do processo foi determinada a cientificação de Eny Comércio de Calçados Ltda., concedendo-lhe prazo de mais 10 dias para, querendo, apresentar impugnação (fls. 496-498). A notificação ocorreu em 23/04/08, sendo que o prazo transcorreu sem manifestação e, após contato telefônico, a contribuinte manifestou-se pelo pagamento do valor retificado (fls. 496-502). Consta das fls. 504-508 o Discriminatório Analítico do Débito Retificado - DADR.

A Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Santa Maria/RS (DRJ), por meio do Acórdão n.º 18-9.158, de 03 de junho de 2008 (fls. 510-520), deu provimento parcial à impugnação, mantendo em parte a exigência fiscal, conforme o entendimento resumido na seguinte ementa:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/05/1996 a 30/08/2003

OBRIGAÇÕES POR RESPONSABILIDADE: SOLIDARIEDADE E RETENÇÃO.
IMPOSIÇÃO LEGAL.

Na prestação de serviços mediante cessão de mão-de-obra, até a competência JANEIRO/1999, o contratante responde solidariamente com as obrigações previdenciárias do contratado em relação mão-de-obra cedida, segundo previsão do art. 31 da Lei n.º 8.212/91. A partir da competência FEVEREIRO/1999, modificado o referido artigo pela Lei n.º 9.711/98, a responsabilidade passa ser exclusiva do contratante, mediante retenção e recolhimento a favor do contratado de 11% do valor dos serviços prestados.

Entende-se como cessão de mão-de-obra a colocação disposição do contratante, em suas dependências ou nas de terceiros, de segurados que realizem serviços contínuos relacionados direta ou indiretamente com as atividades normais da empresa, tais como construção civil, limpeza e conservação, manutenção, vigilância e outros, independentemente da natureza e da forma de contratação. (redação dada pela Lei n.º 9.032/95).

Lançamento Procedente em Parte.

É o relatório do essencial

Voto

Conselheiro Maurício Dalri Timm do Valle, Relator.

Conhecimento

A intimação do Acórdão deu-se em 17 de junho de 2008 (fl. 521 e 522), e o protocolo do recurso voluntário ocorreu em 11 de julho de 2008 (fls. 523-525). A contagem do

prazo deve ser realizada nos termos do art. 5º do Decreto n. 70.235, de 6 de março de 1972. O recurso, portanto, é tempestivo, e dele conheço parcialmente, deixando de conhecer as alegações de inconstitucionalidade, nos termos da Súmula CARF n. 2.

Mérito

1 O princípio da verdade material e o ônus da prova

É comum a afirmação de que o processo administrativo é informado pelo *princípio da verdade material*. É importante, aqui, firmar que recebo com temperamentos a noção de verdade material, principalmente após os estudos de filósofos e de processualistas que afastam a velha distinção entre *verdade formal* e *verdade material*, também conhecidas como *verdade relativa* e *verdade absoluta*, respectivamente. Quanto aos filósofos, menciono, aqui, principalmente, Newton Carneiro Affonso da Costa, criador do conceito de *verdade aproximada* ou *quase-verdade*. (*O conhecimento científico*. 2. ed. São Paulo: Discurso Editorial, 1999, p. 25-60). Quanto aos processualistas, lembro, aqui, das palavras de Michele Taruffo, quando afirma que “*Na realidade, em todo contexto do conhecimento científico e empírico, incluído o dos processos judiciais, a verdade é relativa. No melhor dos casos, a ideia geral de verdade se pode conceber como uma espécie de ideal regulativo, isto é, como um ponto de referência teórico que se deve seguir a fim de orientar a empresa do conhecimento na experiência real do mundo*”. (*La prueba*. Marcia Pons: Barcelona, 2008, p. 26). No processo muito provavelmente não alcançaremos a verdade. E, se a alcançarmos, não saberemos que efetivamente a alcançamos. A verdade material, então, é ideal perseguido, nunca resultado garantido.

Ao comentar o princípio, James Marins afirma que “*...no procedimento e no Processo Administrativo Tributário a autoridade administrativa pode e deve promover as diligências averiguatórias e probatórias que contribuam para a aproximação com a verdade objetiva ou material*” (*Direito processual tributário brasileiro: administrativo e judicial*. 12 ed. São Paulo: Thomson Reuters, 2019, p. 180). Não há dúvidas de que o Fisco deverá, como leciona Cleucio Santos Nunes, “*estreitar a reconstituição da verdade (fatos) ao ponto mais próximo de sua efetiva ocorrência*”. Isso porque, parte-se da premissa de que o Fisco, ao exigir o cumprimento da obrigação tributária, “*cercou-se de todos os elementos probatórios possíveis, os quais expressam a realidade dos fatos que se pode reconstituir*” (*Curso completo de direito processual tributário*. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2019, p. 347).

Esse princípio – *da verdade material* – está diretamente ligado à função desempenhada pelo processo administrativo. No Brasil, ele desempenha função subjetiva, e não objetiva. Quero com isso dizer que tem o processo administrativo a função de proteger os direitos subjetivos e os interesses dos particulares, e não apenas o de defesa da ordem jurídica e dos interesses públicos confiados à Administração Fiscal, nas precisas lições de Alberto Xavier (*Princípios do processo administrativo e judicial tributário*. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 155). São de Alberto Xavier, ainda, as lições que busco para concluir que no processo administrativo, o “*...órgão de julgamento não está limitado, como o antigo ‘juiz-árbitro’, às provas voluntariamente exibidas pelos particulares, vigorando o princípio inquisitório que lhe atribui o poder de promover, por sua iniciativa, todas as diligências que considere necessárias ao apuramento da verdade no que concerne aos fatos que constituem o objeto do processo*” (*Princípios do processo administrativo e judicial tributário*. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 158). Nesses processos, dominados pelo princípio inquisitivo, diz Saldanha Sanches, “*vão ser*

atribuídos poderes mais amplos para a determinação dos factos que vão ser objecto de escrutínio judicial, e isto por efeito da natureza do litígio, que, por versar sobre uma questão de interesse público, escapará necessariamente aos poderes de disposição das partes, podendo, por isso mesmo, o juiz, proceder à modificação do programa processual, alargando-o a questões não suscitadas pelas partes” (*O ônus da prova no processo fiscal*. Lisboa: Centro de Estudos Fiscais, 1987, p. 12-13). Tomo, por exemplo, o prescrito pelo art. 29 do Decreto n. 70.235, de 6 de março de 1972, que **ao tratar do julgamento de primeira instância**, prescreve o princípio do livre convencimento do julgador, ao estabelecer que “*Na apreciação da prova, a autoridade julgadora formará livremente sua convicção, podendo determinar as diligências que entender necessárias*”. No mesmo caminho, cito o art. 29 da Lei n. 9.784, de 29 de janeiro de 1999, a Lei do Processo Administrativo Federal, o qual prescreve que “*As atividades de instrução destinadas a averiguar e comprovar os dados necessários à tomada de decisão realizam-se de ofício ou mediante impulsão do órgão responsável pelo processo, sem prejuízo do direito dos interessados de propor atuações probatórias*”. Esses são exemplos de um sistema pautado pela busca da “verdade material”, que, na visão de Cleucio Santos Nunes, “...exige do Poder Público a produção de provas necessárias ao cumprimento da legalidade e proteção do interesse público indisponível” (*Curso completo de direito processual tributário*. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2019, p. 108).

O Decreto n. 70.235, de 6 de março de 1972, prescreve, em seu art. 14, que a impugnação da exigência instaura a fase litigiosa do procedimento. A impugnação, nos termos do art. 15 deve ser “...*formalizada por escrito e instruída com os documentos em que se fundamentar...*”. Ela deverá mencionar, de acordo com o que prescreve o art. 16: i) a autoridade julgadora a quem dirigida; ii) a qualificação do impugnante; iii) os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância e as razões e provas que possuir; as diligências, ou perícias que o impugnante pretende sejam efetuadas, expostos os motivos que as justifiquem, com a formulação dos quesitos referentes aos exames desejados, assim como, no caso de perícia, o nome, o endereço e a qualificação profissional do seu perito; e v) se a matéria impugnada foi submetida à apreciação judicial, devendo ser juntada cópia da petição. Percebe-se, portanto, que, quanto à causa de pedir, que se refere ao *por que se pede*, a lei optou pela *teoria da substanciação*, ou seja, é necessária a indicação do objeto do processo, sendo vedada a negativa geral (XAVIER, Alberto. *Princípios do processo administrativo e judicial tributário*. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 163). Fundamentos não alegados *precluem*.

Ao ler o disposto no art. 16 do Decreto n. 70.235, de 6 de março de 1972, poder-se-ia questionar se, de fato, aplica-se ao processo administrativo tributário o princípio dispositivo. Se não lhe seria reservado, ao oposto, o princípio dispositivo, e, com ele, a chamada “verdade formal”. Sobre isso, aponto a boa resposta de Cleucio Santos Nunes:

Por outro lado, conforme tem-se visto ao longo deste livro, o processo administrativo tributário decorre do procedimento de constituição da exigência fiscal. Inexiste com o encerramento da fase procedimental uma solução de continuidade do procedimento que o faça caducar juridicamente. Ao contrário, o procedimento é o que dá causa ao processo administrativo contencioso, exercendo sobre ele várias influências, inclusive principiológicas. Saliente-se, que o regime do processo administrativo tributário contencioso é orientado pelo princípio dispositivo, pois cabe ao sujeito passivo impugnante alegar toda matéria de defesa e requerer as provas com que pretende desconstituir a pretensão administrativa. Isso não significa, no entanto, que o processo administrativo não possa absorver o regime da verdade material se, no fundo, a exigência tributária constitui direito indisponível da Fazenda, tendo por escopo a revisão da legalidade. A ausência de provas no processo quando estas podem ser produzidas,

poderá prejudicar tanto o contribuinte quanto à própria Fazenda, porque a verdade não foi descoberta. Assim, caso o impugnante não requeria as provas com que poderia ser dirimida a controvérsia, nada obsta, em homenagem à verdade material, que a autoridade julgadora determine as provas que possam formar melhor o seu convencimento para uma decisão analítica e correta.

[...]

Vale salientar que o sistema da verdade material no processo administrativo tributário não poderá neutralizar a lei quanto às restrições procedimentais relativas à preclusão. Não tendo sido requeridas as provas pelo impugnante, não poderá ser reaberta essa oportunidade pelo simples interesse do sujeito passivo, mas se a prova for necessária, a análise de sua necessidade ficará a critério do julgador. (*Curso completo de direito processual tributário*. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2019, p. 1349-351).

No que se refere ao **ônus da prova**, é importante distinguir alguns momentos, e isso porque a prova poderá ser produzida tanto por ocasião do procedimento administrativo quanto no processo administrativo, ou seja, nas fases de fiscalização e litigiosa, respectivamente.

No primeiro desses momentos, **o ônus da prova – ou melhor, o dever da prova – é da Administração**. Trata-se daquele o relativo ao fato que embasa o lançamento tributário. Observo, aqui, o disposto no art. 9º do Decreto n. 70.235, de 6 de março de 1972:

Art. 9º A exigência do crédito tributário e a aplicação de penalidade isolada serão formalizados em autos de infração ou notificações de lançamento, distintos para cada tributo ou penalidade, os quais deverão estar instruídos com todos os termos, depoimentos, laudos e demais elementos de prova indispensáveis à comprovação do ilícito.

§ 1º Os autos de infração e as notificações de lançamento de que trata o caput deste artigo, formalizados em relação ao mesmo sujeito passivo, podem ser objeto de um único processo, quando a comprovação dos ilícitos depender dos mesmos elementos de prova.

Não há dúvida, portanto, de que o ônus (dever) da prova relativo à comprovação do fato que embasa o lançamento é da Administração, e não do particular. É o que diz Sérgio André Rocha: “...a Administração não goza de ônus de provar a legalidade de seus atos, mas sim de verdadeiro dever de demonstrá-la” (*Processo administrativo fiscal: controle administrativo do lançamento tributário*. São Paulo: Almedina, 2018, p. 226). Alberto Xavier, menciona que “...é hoje concepção dominante que não pode falar-se num ônus da prova do Fisco, nem em sentido material, nem em sentido formal. Com efeito, se é certo que este se sujeita às consequências desfavoráveis resultantes da falta da prova, não o é menos que a averiguação da verdade material não é objetivo de um simples ônus, mas de um dever jurídico. Trata-se, portanto, de um verdadeiro *encargo da prova*, ou *dever de investigação*...” (*Lançamento no direito tributário brasileiro*. 3. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 156).

Observo que o art. 142 do Código Tributário Nacional é expresso ao mencionar a *verificação da ocorrência do fato gerador*:

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.

Lembro aqui das palavras de Mary Elbe Queiroz, que, em obra específica sobre o tema conclui:

À autoridade lançadora compete o dever e o ônus de investigar, diligenciar, demonstrar e provar a ocorrência, ou não, do fato jurídico tributário e apurar o *quantum* devido pelo sujeito passivo, somente se admitindo que se transfira ou inverta ao contribuinte o *ônus probandi*, nas hipóteses em que a lei expressamente o determine [...].

De regra à autoridade lançadora incumbe o ônus da prova da ocorrência do fato jurídico tributário ou da infração que deseja imputar ao contribuinte. Os fatos tributários não são fatos notórios que prescindam de prova, prevalecendo, sempre, no processo administrativo-tributário a máxima *onus probandi incumbit ei quid dicit*. Portanto, é a Fazenda Pública que deverá produzir a prova da materialidade dos fatos que resultarão no lançamento tributário a ser efetuado contra o sujeito passivo. (*Do lançamento tributário: execução e controle*. São Paulo: Dialética, 1999, p. 141-142)

Paulo de Barros Carvalho manifesta o mesmo entendimento:

É imprescindível que os agentes da Administração, incumbidos de sua constituição, ao relatar o fato jurídico tributário, demonstrem-no por meio de uma linguagem admitida pelo direito, levando adiante os procedimentos probatórios necessários para certificar o acontecimento por eles narrado. Tal requisito aparece como condição de legitimidade da norma individual e concreta que documenta a incidência, possibilitando a conferência da adequação da situação relatada com os traços seletores da norma padrão daquele tributo (O procedimento administrativo tributário e o ato jurídico do lançamento. *Derivação e positivação no direito tributário*. v. II. São Paulo: Noeses, 2016, p. 233).

É justamente a comprovação da ocorrência do fato, que é motivo do ato administrativo e lançamento, que lhe confere validade. Lembro, aqui, que “[n]o ato-norma de lançamento tributário, o motivo do ato é o fato jurídico tributário, i. é, ‘a ocorrência da vida real’ que satisfaz ‘a todos os critérios identificadores tipificados na hipótese’ tributária” (Eurico Marcos Diniz de Santi. *Lançamento tributário* 2. ed. São Paulo: Max Limonad, 1999, p. 165). Inexistente o motivo, o lançamento é nulo. Novamente, nas didáticas palavras de Paulo de Barros Carvalho:

A motivação é o antecedente da norma administrativa do lançamento. Funciona como. Descritor do motivo do ato, que é fato jurídico. Implica declarar, além do (i) motivo do ato (fato jurídico); o (ii) fundamento legal (motivo legal) que o torna fato jurídico, bem como, especialmente nos atos discricionários; (iii) as circunstâncias objetivas e subjetivas que permitam a subsunção do motivo do ato ao motivo legal. [...]

A Teoria dos Motivos Determinantes ou – no nosso entender, mais precisamente – a Teoria da Motivação Determinante, vem confirmar a tese de que a motivação é elemento essencial da norma administrativa. Se a motivação é adequada à realidade do fato e do direito, então a norma é válida. Porém, se faltar a motivação, ou esta for falsa, isto é, não corresponder à realidade do motivo do ato, ou dela não decorrer nexo de causalidade jurídica com a prescrição da norma (conteúdo), conseqüentemente, por ausência de antecedente normativo, a norma é invalidável. A motivação do ato administrativo de lançamento é a descrição da ocorrência do fato jurídico tributário normativamente provada segundo as regras de direito admitidas. Sem esta, o direito submerge em obscuro universo kafkaniano. O liame que possibilita a consecução do princípio da legalidade nos atos administrativos é exatamente a motivação do ato. A força impositiva da obrigação de pagar o crédito tributário decorre desses elementos, que se lastreia na prova da realização do fato e na subsunção à hipótese da norma jurídica tributária. (O procedimento administrativo tributário e o ato jurídico do

lançamento. *Derivação e positivação no direito tributário*. v. II. São Paulo: Noeses, 2016, p. 237-238).

Além disso, da leitura do enunciado do art. 9º é possível concluir que precluirá temporalmente para a Administração o direito à apresentação probatória caso o auto de infração ou a notificação de lançamento não venham dela acompanhados. A prova, aqui, serve como motivação do ato administrativo. Sem ela, não há como aceitar que tais atos gozam de presunção de validade. Cito, aqui, passagem de recente obra intitulada *Eficiência probatória e a atual jurisprudência do CARF*:

A Administração tem o direito de fiscalizar o contribuinte de forma plena: pode solicitar documentos escritos, provas eletrônicas, verificar fisicamente o estoque, solicitar esclarecimentos para os administradores e funcionários, intimar terceiros que mantiveram relações comerciais com o fiscalizado e promover toda e qualquer outra diligência não vedada em lei e pertinente ao fato que se busca investigar. Por isso, nada justifica a juntada posterior de provas imprescindíveis à comprovação do fato típico. Ou a prova é conhecida até o momento da lavratura do auto de infração, ou não é. Sendo conhecida, deve ser obrigatoriamente juntada; não sendo, a informação nela teoricamente contida é irrelevante para a produção *daquele* ato administrativo. (Maria Rita Ferragut. *Provas e o processo administrativo fiscal. Eficiência probatória e a atual jurisprudência do CARF*. São Paulo: Almedina, 2020, p. 39).

Não fosse assim, estaríamos diante do princípio da comodidade tributária, presente em sistemas de extrativismo fiscal. O mencionado princípio pode ser explicado nos seguintes termos:

Sob a lógica do “princípio da comodidade tributária”, o Fisco não precisa provar para acusar o contribuinte. É o contribuinte que, acusado sem provas (pela inversão do ônus da prova), tem que provar situação jurídica que é da esfera de competência do Fisco dispor. Nessa cômoda racionalidade, o contribuinte cumpre suas obrigações tributárias, muitas vezes incorrendo em custos de adequação para facilitar a atividade da fiscalização, os quais, na verdade, deveriam ser suportados pelo Estado [...]. Não obstante, ainda fica sujeito à ulterior autuação em decorrência da ineficiência da fiscalização do Poder Público, que, não raro, não empreende todos os esforços possíveis para realizar sua atividade e, quase sempre, limita-se a procurar ilícitos para punir, em vez de auxiliar o contribuinte no correto cumprimento da legislação. (Eurico Marcos Diniz de Santi. *Kafka: alienação e deformidades da legalidade, exercício do controle social rumo à cidadania fiscal*. São Paulo: RT e Fiscosoft, 2014, p. 354).

Entretanto, há exceções.

A exceção à regra geral se dá nos casos em que, durante o procedimento administrativo, o particular, mesmo intimado para prestar informações ou manifestar-se, deixe de fazê-lo, ou, ainda, naqueles casos em que a lei tenha estabelecido em favor da Administração, alguma presunção relativa.

Quanto ao **ônus da prova do particular**, o Decreto n. 70.235, de 6 de março de 1972, prescreve, em seu art. 16, III, incumbir ao *impugnante* o ônus da prova. Isso porque, o inciso III estabelece que a impugnação deverá mencionar “...os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância e as razões e provas que possuir”. Além disso, é importante observar o contido no art. 36 da Lei n. 9.784, de 29 de janeiro de 1999, a Lei do Processo Administrativo Federal, de acordo com o qual “Cabe ao interessado a prova dos fatos que tenha alegado sem prejuízo do dever atribuído ao órgão competente para a instrução e do disposto no art. 37 desta Lei”. O mencionado art. 37 prescreve: “Quando o interessado declarar

que fatos e dados estão registrados em documentos existentes na própria Administração responsável pelo processo ou em outro órgão administrativo, o órgão competente para a instrução proverá, de ofício, à obtenção dos documentos ou das respectivas cópias”.

Quanto à **prova documental**, segundo o § 4º do art. 16 do Decreto n. 70.235, de 6 de março de 1972, ela deve ser apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual. A determinação, entretanto, não é absoluta. Observe-se que na parte final do mesmo § 4º consta a cláusula “a menos que”. Ou seja, diante de algumas das circunstâncias dispostas nas alíneas “a”, “b”, ou “c”, a prova documental poderá ser apresentada após a impugnação. São elas: a) fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivos de força maior; b) refira-se a fato ou a direito superveniente; e c) destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos. A ocorrência dessas circunstâncias deve ser comprovada pelo recorrente. Eis, para tanto, a prescrição do § 5º do art. 16 do Decreto n. 70.235, de 6 de março de 1972: “*A juntada de documentos após a impugnação deverá ser requerida à autoridade julgadora, mediante petição em que se demonstre, com fundamentos, a ocorrência de uma das condições previstas nas alíneas do parágrafo anterior*”. Entretanto, no caso de já ter sido proferida a decisão, dispõe o § 6º do art. 16 do Decreto n. 70.235, de 6 de março de 1972, que “*...os documentos apresentados permanecerão nos autos para, se for interposto recurso, serem apreciados pela autoridade julgadora de segunda instância*”.

Por fim, não desconheço a prescrição do art. 3º, III, da Lei n. 9.784, de 29 de janeiro de 1999, a Lei do Processo Administrativo Federal, de acordo com o qual “o administrado tem os seguintes direitos perante a Administração, sem prejuízo de outros que lhe sejam assegurados: [...] formular alegações e apresentar documentos antes da decisão, os quais serão objeto de consideração pelo órgão competente”. Como também conheço aquela do art. 38, o qual prevê que “O interessado poderá, na fase instrutória e antes da tomada da decisão, juntar documentos e pareceres, requerer diligências e perícias, bem como aduzir alegações referentes à matéria objeto do processo”. A leitura isolada desses dois dispositivos poderia abrir margem para interpretações que admitissem a apresentação da prova documental em qualquer fase do processo, desconsiderando-se, assim, a eventual preclusão. Afasto, aqui, essa interpretação, lembrando que o art. 69 da mesma Lei estabelece que “Os processos administrativos específicos continuarão a reger-se por lei própria, aplicando-se-lhes apenas subsidiariamente os preceitos desta Lei”.

Desse modo, sou da opinião que a apresentação extemporânea de documentos, ou seja, apresentados após o protocolo da impugnação (não a acompanhando), somente tem lugar naqueles casos previstos expressamente nas alíneas “a”, “b” e “c” § 4º do art. 16 do Decreto n. 70.235, de 6 de março de 1972.

É importante ressaltar que a recorrente não se desincumbiu de seu ônus probatório, mesmo tendo sido intimada diversas vezes para se manifestar nos autos. (fl. 501). Isso não quer dizer, por si só, que seu recurso deva ser desprovido. A prova dos autos, parece conduzir à conclusão diversa.

2 Cessão de mão-de-obra – serviços de construção

O recorrente alega a que os serviços prestados não podem ser enquadrados como atividades na construção civil, pois a mera substituição de luminárias não caracteriza uma obra civil por empreitada, e, em razão disso, não se estaria diante de cessão de mão-de-obra.

Ocorre, entretanto, que pela leitura das notas fiscais, o serviço prestado é o de instalação de sistema de iluminação e do sistema elétrico (infraestrutura elétrica), com fornecimento de materiais e de mão-de-obra.

Inclusive, é importante salientar que o Auditor-Fiscal, na informação de fls. 259, foi enfático ao afirmar que “...*todos os serviços prestados pela empresas SERRO ENGENHARIA ELÉTRICA LTDA são atividades de construção civil*”.

Ao tempo dos fatos geradores não decaídos a que alude este processo, a incidência de contribuição previdenciária sobre contratos de prestação de serviços com cessão de mão-de-obra constava do art. 31 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991. O *caput* art. 31 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, determina que o tomador de serviços, prestados *mediante* cessão de mão de obra, deverá reter 11% (onze por cento) do valor bruto da nota fiscal. Eis seus termos:

Art. 31. A empresa contratante de serviços executados mediante cessão de mão de obra, inclusive em regime de trabalho temporário, deverá reter 11% (onze por cento) do valor bruto da nota fiscal ou fatura de prestação de serviços e recolher, em nome da empresa cedente da mão de obra, a importância retida até o dia 20 (vinte) do mês subsequente ao da emissão da respectiva nota fiscal ou fatura, ou até o dia útil imediatamente anterior se não houver expediente bancário naquele dia, observado o disposto no § 5º do art. 33 desta Lei.

Lembro aqui da reflexão de Roberto Quiroga Mosquera e de Maria Isabel Bueno

Peluso:

Diante desse quadro de indefinições, para saber se existe sujeição do contrato de prestação de serviços à observância do artigo 31 em exame, é necessário, inicialmente, perquirir se ele envolve cessão de mão-de-obra (já que, como dito anteriormente, o *caput* do dispositivo legal em questão faz expressa alusão à sua aplicação aos casos de prestação de serviço *mediante* cessão de mão-de-obra). Caso não ocorra cessão de mão-de-obra, então entendemos que não haveria sujeição do contrato à observância das disposições legais em questão, apesar de não ser este o entendimento do Fisco (Retenção de contribuição previdenciária na fonte. *Contribuição previdenciária: retenção sobre remuneração relativa à cessão de mão-de-obra*. São Paulo: Dialética, 1999, p. 95).

Concordo que apenas e tão-somente naqueles casos em que houver prestação de serviço *mediante* a cessão de mão de obra é que se poderá cogitar da retenção. Ou seja, só haverá a obrigatoriedade da retenção dos 11% (onze por cento) quando os serviços forem executados *por meio de* cessão de mão de obra. Ou quando forem executados *por intermédio de* cessão de mão de obra. Ou, ainda, com *por intervenção de* cessão de mão de obra.

Da leitura do *caput* do art. 31, percebo que o conceito central é o de *cessão de mão de obra*. O § 3º do art. 31 prescreve o que se deve entender por “cessão de mão de obra”:

§ 3º 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 a atividade-fim da empresa, quaisquer que sejam a natureza e a forma de contratação.

O elemento nuclear do conceito – diz a doutrina – “...é a disponibilização do pessoal. No mínimo, quer dizer: a) supervisão geral, incluindo o controle técnico, por parte do contratante; b) condução dos trabalhos empreendida pelo tomador; c) aplicação de meios próprios do receptor; d) diante da impessoalidade, a possibilidade de substituição do trabalhador” (Wladimir Novaes Martinez. *Contribuição previdenciária – retenção- alguns aspectos fiscais da Lei n. 9.711/98. Contribuição previdenciária: retenção sobre remuneração relativa à cessão de mão-de-obra*. São Paulo: Dialética, 1999, p. 119).

Pela ausência de maior detalhamento no próprio dispositivo, colho as lições da doutrina para tentar distinguir as prestações de serviço que sejam prestadas sem a cessão de mão de obra – e que, em razão disso, estão fora do âmbito de incidência do disposto no art. 31 – daquelas prestações de serviço prestadas mediante cessão de mão de obra, e que, por isso, sujeitam-se às prescrições do mesmo art. 31.

Eis a lição de Roque Antônio Carrazza e de Eduardo Domingos Bottallo:

Como vemos, o elemento diferenciador entre a *prestação de serviço* (gênero) e a *cessão ou locação de mão-de-obra* (espécie) reside no seguinte: se não houver subordinação dos empregados ao contratante (tomador de serviços), não haverá *cessão ou locação de mão-de-obra*, mas apenas *prestação de serviços*. Já, pelo contrário, se a sujeição dos empregados as ordens do tomador de serviços for a característica marcante do contrato, então, aí sim, haverá autêntica *prestação de serviços mediante cessão ou locação de mão-de-obra*. (Serviços de atendimento pós-venda por empresas especializadas -não caracterização de cessão de mão-de-obra ou consultoria – possibilidade de ingresso no Simples Nacional. *Revista Dialética de Direito Tributário*, v. 169, p. 136)

Observo, também, a lição de doutrina especializada que estabelece traços distintivos entre os dois casos:

Dos esclarecimentos doutrinários supra, verifica-se que os conceitos de prestação de serviço e de cessão de mão-de-obra guardam algumas similitudes, quais sejam:

- (i) ambos envolvem a prestação de esforço humano a terceiros;
- (ii) ambos se dão em regime de direito privado;
- (iii) ambos são tendentes a produzir uma utilidade material ou imaterial a terceiros;
- (iv) tudo mediante uma contra-prestação.

No entanto, o primeiro traço distintivo é que a cessão de mão-de-obra é uma das espécies do gênero “prestação de serviços”. Trata-se de cessão de mão-de-obra quando a prestação de esforço humano é a *própria colocação de humanos (segurados) à disposição do tomador dos serviços, para que este deles faça uso de acordo com suas conveniências e necessidades*.

As empresas podem contratar uma prestação de serviços certa e determinada, que implique a colocação de segurados nas dependências do contratante, mas, não à disposição daquele. Os segurados estarão nas dependências do contratante/tomador apenas para executar o serviço contratado, para dar cumprimento à obrigação de fazer contratada. Não haverá, assim, cessão de mão-de-obra.

Também poderá ocorrer que a contratação entre as empresas tenha por objeto que o contratado/prestador ceda pessoal para que o contratante/tomador possa realizar atividades dentro de sua empresa, sob sua direção. A prestação do serviço, neste caso, é a própria cessão de pessoal, de segurados e ela cessa aí mesmo. Neste caso, está-se diante de contrato de prestação de serviços mediante cessão de mão-de-obra.

Portanto, o segundo traço distintivo dos conceitos de prestação de serviços e de cessão de mão-de-obra está no seguinte: onde não houver a sujeição dos segurados ao contratante/tomador dos serviços, não se estará diante de cessão de mão-de-obra, mas apenas de prestação de serviços. Ao revés, se a subordinação for a característica marcante do contrato, então se estará diante de autêntica cessão de mão-de-obra. (Roberto Quiroga Mosquera e de Maria Isabel Bueno Peluso. Retenção de contribuição previdenciária na fonte. *Contribuição previdenciária: retenção sobre remuneração relativa à cessão de mão-de-obra*. São Paulo: Dialética, 1999, p. 99-100).

O critério adotado, então, é o do *exercício da autoridade sobre os trabalhadores*. Quando presente a autoridade do tomador sobre os trabalhadores, haverá *cessão de mão de obra* a autorizar a retenção dos 11% (onze por cento) prevista no *caput* do art. 31. Ausente a autoridade, indevida será a retenção.

O § 4º do art. 31 informa, exemplificativamente, alguns serviços que se enquadravam na categoria. Diz-se *exemplificativamente*, em razão de conter no dispositivo a cláusula “além de outros estabelecidos em regulamento”.

§ 4º Enquadram-se na situação prevista no parágrafo anterior, além de outros estabelecidos em regulamento, os seguintes serviços:

I - limpeza, conservação e zeladoria;

II - vigilância e segurança;

III - empreitada de mão-de-obra;

IV - contratação de trabalho temporário na forma da Lei nº 6.019, de 3 de janeiro de 1974.

O Decreto nº 3.048, de 6 de maio de 1999, regulou a matéria e dispôs nos incisos do § 2º do art. 219 quais tomadas de serviços, desde que prestados *mediante* cessão de mão de obra, ensejam a retenção de 11% (onze por cento):

Art. 219. A empresa contratante de serviços executados mediante cessão ou empreitada de mão-de-obra, inclusive em regime de trabalho temporário, deverá reter onze por cento do valor bruto da nota fiscal, fatura ou recibo de prestação de serviços e recolher a importância retida em nome da empresa contratada, observado o disposto no § 5 do art. 216.

§ 1 Exclusivamente para os fins deste Regulamento, 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 a atividade fim da empresa, independentemente da natureza e da forma de contratação, inclusive por meio de trabalho temporário na forma da Lei n. 6.019, de 3 de janeiro de 1974, entre outros.

§ 2 Enquadram-se na situação prevista no **caput** os seguintes serviços realizados mediante cessão de mão-de-obra:

I - limpeza, conservação e zeladoria;

- II - vigilância e segurança;
- III - construção civil;
- IV - serviços rurais;
- V - digitação e preparação de dados para processamento;
- VI - acabamento, embalagem e acondicionamento de produtos;
- VII - cobrança;
- VIII - coleta e reciclagem de lixo e resíduos;
- IX - copa e hotelaria;
- X - corte e ligação de serviços públicos;
- XI - distribuição;
- XII - treinamento e ensino;
- XIII - entrega de contas e documentos;
- XIV - ligação e leitura de medidores;
- XV - manutenção de instalações, de máquinas e de equipamentos;
- XVI - montagem;
- XVII - operação de máquinas, equipamentos e veículos;
- XVIII - operação de pedágio e de terminais de transporte;
- XIX - operação de transporte de cargas e passageiros;
- XIX - operação de transporte de passageiros, inclusive nos casos de concessão ou sub-concessão;
- XX - portaria, recepção e ascensorista;
- XXI - recepção, triagem e movimentação de materiais;
- XXII - promoção de vendas e eventos;
- XXIII - secretaria e expediente;
- XXIV - saúde; e
- XXV - telefonia, inclusive **telemarketing**.

§ 3 Os serviços relacionados nos incisos I a V também estão sujeitos à retenção de que trata o caput quando contratados mediante empreitada de mão-de-obra.

Aponto que o Decreto n.º 3.048, de 6 de maio de 1999, regulou a matéria e fez constar, no inc. III do § 2º do art. 219, os serviços construção civil. Entretanto, isso, por si só, não conduz à conclusão de que se trate de cessão de mão de obra. A prova dos autos, inclusive, conduz à outra conclusão.

Observo o contido às fls. 281/283, na qual a prestadora dos serviços expressamente afirma que não houve cessão de mão de obra, e, ainda, que as contribuições já haviam sido recolhidas:

A empresa Serro Engenharia Elétrica Ltda., como prestadora dos serviços, terá de responder pelas obrigações previdenciárias, referentes ao período em que prestou serviços a contratante. Isso consta na legislação, no entanto, o débito levantado não é devido, ou pelo menos sua grande parte, pelas razões a seguir comprovadas.

A empresa Serro Engenharia Ltda. quitou todas as obrigações previdenciárias referente ao período que está sendo cientificada da obrigação por solidariedade, para comprovação, são apresentadas em anexo a documentação relacionada em tópico específico desta impugnação.

Os fatos preliminarmente abordados deixam cristalino que as empresas Eny Comércio de Calçados Ltda. e Serro Engenharia Ltda. estão sendo cobradas pelas mesmas contribuições. O mesmo débito está sendo cobrado das duas empresas.

Mesmo a legislação permitindo que contratante e contratado sejam acionados a responder pelas mesmas obrigações previdenciárias, entendemos não ser justo e nem correto que haja pagamento em duplicidade como o que está acontecendo neste caso. Os serviços prestados pela Serro Engenharia Elétrica Ltda., devidamente comprovados pelas notas fiscais e demais documentos de controle interno tanto da contratante como da contratada, se referem a meros serviços de manutenção das instalações elétricas e não a uma obra por empreitada. Assim, nos termos da legislação vigente à época, nada é devido pela Serro Engenharia além daquilo que for apurado através da sua folha de pagamento.

Portanto, não procede em absoluto a alegação de que os serviços contratados pelo recorrente configurariam cessão de mão-de-obra.

3 A nulidade do acórdão por não tratar da questão relativa aos presentes autos

Curiosamente, o Acórdão recorrido tratou da questão como se ela fosse relativa à cessão de mão de obra, nos termos do art. 31, da Lei n. 8.212/91, quando a questão versada nos presentes autos é outra.

Ao ler os Fundamentos Legais do Débito (fls. 145), observa-se que débito fundamenta-se no art. 30, VI, da Lei n. 8.212/91, e não no art. 31 da mesma Lei, ou seja,

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;

Inclusive, é importante mencionar que o recorrente, por ocasião de sua impugnação, teceu argumentos quanto à ausência de avaliação do tipo de serviço prestado, para a

aplicação ou não da responsabilidade solidária e retenção de contribuições previdenciárias.(fls. 179).

O acórdão, entretanto, deixou de analisar a questão sob o enfoque do art. 30, VI, analisando-a sob o enfoque do art. 31 da Lei 8.2123/91.

Diante disso, o Acórdão é nulo, devendo estes autos serem baixados para que outro seja proferido.

Conclusão

Voto por conhecer parcialmente do recurso, e, no mérito dar-lhe provimento para anular o acórdão de primeira instância para que seja proferido novo acórdão

(documento assinado digitalmente)

Maurício Dalri Timm do Valle