



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUINTA CÂMARA**

Processo nº 37172.000218/2006-04
Recurso nº 141.345 Voluntário
Matéria Cessão de Mão de Obra: Responsabilidade Solidária. Empresas em Geral
Acórdão nº 205-00.545
Sessão de 07 de maio de 2008
Recorrente MIP ENGENHARIA S.A. E OUTROS
Recorrida DRP - BELO HORIZONTE/MG

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

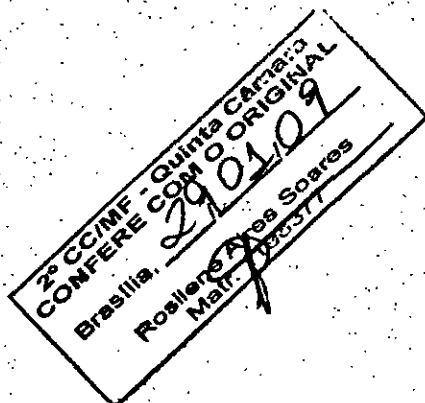
PERÍODO DE APURAÇÃO: 01/01/1998 a 30/06/1998

**LANÇAMENTO. RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA.
RETROATIVIDADE DE NORMA. FATO PRETÉRITO.
IMPOSSIBILIDADE.**

Aplica-se ao lançamento a legislação que, posteriormente à ocorrência do fato gerador da obrigação, haja instituído novos critérios de apuração ou processos de fiscalização, ampliando os poderes da investigação das autoridades administrativas, ou outorgando ao crédito maiores garantias ou privilégios, exceto, neste último caso, para o efeito de atribuir responsabilidade tributária a terceiros.

É causa de nulidade do lançamento fiscal a imputação de responsabilidade solidária a terceiros fora dos limites fixados na legislação.

Anulado o Processo



Q

ACORDAM os Membros da QUINTA CÂMARA do SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES, Por maioria de votos, anular o lançamento. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Damião Cordeiro de Moraes. Vencido o Relator que votou pela nulidade da decisão de primeira instância e o Conselheiro Marcelo Oliveira que apresentará voto por negar provimento ao recurso. O Conselheiro Manoel Coelho Arruda Junior apresentará declaração de voto.



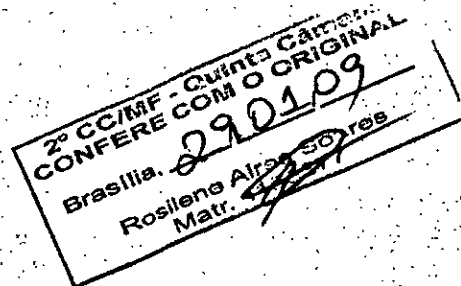
JULIO CESAR VIEIRA GOMES

Presidente

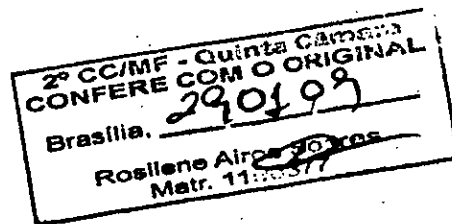


DAMIÃO CORDEIRO DE MORAES

Relator designado



Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros Marco André Ramos Vieira, Damião Cordeiro de Moraes, Marcelo Oliveira, Manoel Coelho Arruda Junior, Liege Lacroix Thomasi, Adriana Sato e Renata Souza Rocha (Suplente)



Relatório

A presente NFLD tem por objeto as contribuições sociais destinadas ao custeio da Seguridade Social em virtude do instituto da responsabilidade solidária, previsto no art. 30, VI da Lei n° 8.212/1991. O período compreende as competências janeiro a junho de 1998. A base de cálculo dos segurados utilizados na prestação de serviços pela GME MANUTENÇÃO E MONTAGEM INDUSTRIAL LTDA foram obtidas em função da não apresentação de documentos, após solicitação pela Auditoria Fiscal, fls. 23 a 29.

Não conformada com a notificação, foi apresentada defesa, fls. 54 a 62. A empresa GME não apresentou defesa.

A Decisão-Notificação confirmou a procedência do lançamento, fls. 86 a 92.

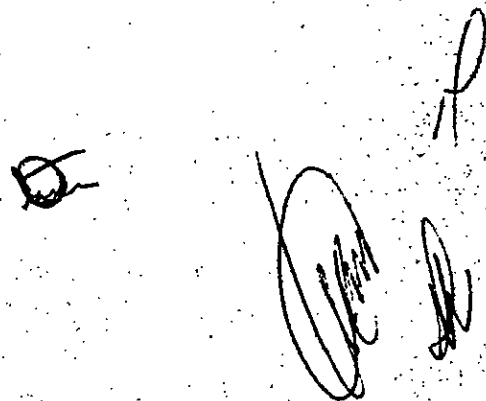
Não concordando com a decisão do órgão previdenciário, foi interposto recurso, conforme fls. 98 a 109.

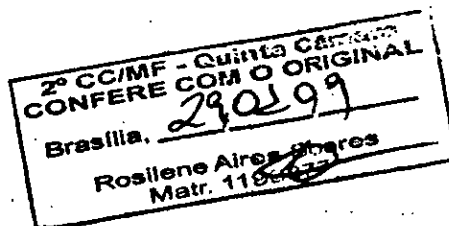
Em síntese, a recorrente em seu recurso alega o seguinte:

- A solidariedade implica em verificar se a contratada cumpriu ou não a obrigação devida à Seguridade Social, sob pena de a cobrança ser realizada em duplicada;
- A empresa solidária não foi cientificada do lançamento;
- Para que haja solidariedade é necessário que exista dívida regularmente constituída;
- A exigência da documentação à recorrente implica cerceamento de defesa;
- A Instrução Normativa n° 100 não poderia ter sido aplicada, por ser posterior aos fatos geradores;
- Requer que seja reconhecida a improcedência da presente notificação.

A unidade descentralizada da Receita Previdenciária apresenta suas contra-razões às fls. 117 a 121. O órgão previdenciário alega, em síntese, que os elementos trazidos nas razões recursais não são capazes de alterar a decisão anterior; requerendo, por fim, que seja mantida a decisão da Receita Previdenciária.

É o Relatório.





Voto Vencido

Conselheiro MARCO ANDRE RAMOS VIEIRA, Relator

PRESSUPOSTOS DE ADMISSIBILIDADE:

O recurso foi interposto tempestivamente, conforme informação à fl. 115; o depósito recursal foi implementado, conforme fl. 110.

Pressupostos superados, passo para o exame das questões preliminares ao mérito.

DAS QUESTÕES PRELIMINARES:

A notificada poderia elidir, afastar a solidariedade nos termos do art. 42 do RPS, aprovado pelo Decreto n° 612/1991 ou art. 42 do RPS, aprovado pelo Decreto n° 2.173/1997, ou art. 220, § 3° do RPS, aprovado pelo Decreto n° 3.048/1999, conforme a época de ocorrência do fato gerador, nestas palavras:

Art.220. O proprietário, o incorporador definido na Lei n° 4.591, de 1964, o dono da obra ou condômino da unidade imobiliária cuja contratação da construção, reforma ou acréscimo não envolva cessão de mão-de-obra, são solidários com o construtor, e este e aqueles 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.

(...)

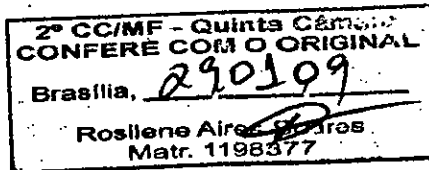
§ 3° A responsabilidade solidária de que trata o caput será elidida:

I - pela comprovação, na forma do parágrafo anterior, do recolhimento das contribuições incidentes sobre a remuneração dos segurados, incluída em nota fiscal ou fatura correspondente aos serviços executados, quando corroborada por escrituração contábil; e II - pela comprovação do recolhimento das contribuições incidentes sobre a remuneração dos segurados, aferidas indiretamente nos termos, forma e percentuais previstos pelo Instituto Nacional do Seguro Social.

III - pela comprovação do recolhimento da retenção permitida no caput deste artigo, efetivada nos termos do art. 219. (Inciso acrescentado pelo Decreto n° 4.032, de 26/11/2001)

Como acima demonstrado, não é exigido da notificada o pleno conhecimento dos fatos ocorridos na empresa construtora, bastando a guarda da documentação, folhas de pagamento e guias de recolhimento do pessoal utilizado na obra, para que a recorrente pudesse afastar a solidariedade. A elisão é uma faculdade conferida ao devedor solidário, uma vez que não houve a utilização dessa prerrogativa pela notificada, a solidariedade persiste no presente caso.

A recorrente não fez prova do recolhimento de todas as contribuições previdenciárias devidas pela contratada em relação aos segurados que lhe prestaram serviços. Ao não realizar tal prova, conseqüentemente não pode mais invocar o benefício de ordem.



Uma vez o recorrente não detendo a referida documentação, o órgão previdenciário passa a ter a prerrogativa de lançar a importância que reputar devida, cabendo ao contribuinte o ônus da prova em contrário, por força do artigo 33, §§ 3º, 4º e 6º da Lei n.º 8.212/1991. Assim a legislação previdenciária oferece à Fiscalização Federal mecanismos para lavrar a Notificação, nesse caso utilizando como base de aferição o valor da nota fiscal, pois embutido nesse valor há a parcela referente à mão-de-obra utilizada.

Portanto, era dever do contribuinte a guarda da referida documentação e apresentação à fiscalização quando solicitado, conforme previsto no art. 32 caput combinado com o § 11 da Lei n.º 8.212/1991. Uma vez não apresentando a documentação, a fiscalização não pode deixar de lavrar o débito, partindo nesse caso para aferição dos valores.

Conforme dispõe o art. 128 do CTN, a lei pode atribuir de modo expreso a responsabilidade pelo crédito tributário a terceira pessoa, vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação, excluindo a responsabilidade do contribuinte ou atribuindo-a a este em caráter supletivo do cumprimento total ou parcial da referida obrigação. Há um vínculo entre a notificada e os segurados que prestaram serviço, pois o beneficiado por essa utilização de mão-de-obra foi o próprio recorrente, cujo produto dessa utilização é de sua propriedade ou de seu interesse, a edificação. Além disso, o disposto no art. 128 do CTN permite que a lei venha atribuir a responsabilidade do crédito à terceira pessoa, assim o fez a Lei n.º 8.212/1991 em seu artigo 30, inciso VI, nestas palavras:

Art. 30 A arrecadação e o recolhimento das contribuições ou de outras importâncias devidas à Seguridade Social obedecem às seguintes normas: (Redação alterada pela Lei n.º 8.620, de 05/01/93)

(...)

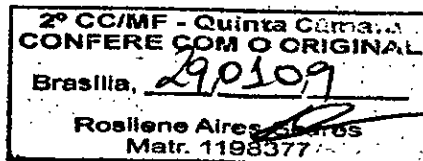
VI - o proprietário, o incorporador definido na Lei n.º 4.591, de 16 de dezembro de 1964, o dono da obra ou condômino da unidade imobiliária, qualquer que seja a forma de contratação da construção, reforma ou acréscimo, são solidários com o construtor, e estes com a subempreiteira, pelo cumprimento das 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; (Redação alterada pela MP n.º 1.523-9, de 27/06/97, reeditada até a conversão na Lei n.º 9.528, de 10/12/97. Ver art. 29 da Lei n.º 4.591/64)

A redação original desse inciso era a seguinte:

VI - o proprietário, o incorporador definido na Lei n.º 4.591, de 16 de dezembro de 1964, o dono da obra ou condômino da unidade imobiliária, qualquer que seja forma de contratação da construção, reforma ou acréscimo, são solidários com o construtor 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;

Assim, o contribuinte e o responsável tributário, no caso o recorrente, são solidários em relação à obrigação tributária, não cabendo, nos termos do parágrafo único do artigo 124 do CTN, benefício de ordem. Compete à Receita Federal do Brasil cobrar de todos os sujeitos passivos a satisfação da obrigação. Sendo a responsabilidade solidária uma garantia

[Handwritten signatures and initials]



do crédito tributário, não pode ser dispensada pela autoridade fiscal, conforme previsto no art. 141 do CTN, nestas palavras:

Art. 141 - O crédito tributário regularmente constituído somente se modifica ou extingue, ou tem sua exigibilidade suspensa ou excluída, nos casos previstos nesta lei, fora dos quais não podem ser dispensadas, sob pena de responsabilidade funcional na forma da lei, a sua efetivação ou as respectivas garantias.

Quanto ao argumento de que a responsabilidade só poderia surgir após o lançamento do crédito na prestadora de serviços e não antes do surgimento desse crédito, também não procede tal argumento. A responsabilidade é pelo cumprimento da obrigação previdenciária, prova disso é que a obrigação tributária persiste independentemente do crédito tributário, que pode ser anulado, administrativamente ou judicialmente, mas sem fazer desaparecer a obrigação tributária, conforme dispõe o art. 140 do CTN, nestas palavras:

Art. 140. As circunstâncias que modificam o crédito tributário, sua extensão ou seus efeitos, ou as garantias ou os privilégios a ele atribuídos, ou que excluem sua exigibilidade não afetam a obrigação tributária que lhe deu origem.

Nesse mesmo sentido segue ementa do Parecer CJ/MPAS n.º 2.376/2.000, que não possui mais efeito vinculante ao Conselho de Contribuintes, mas retrata a jurisprudência administrativa acerca do assunto, nestas palavras:

"DIREITO TRIBUTÁRIO E PREVIDENCIÁRIO. SOLIDARIEDADE PASSIVA NOS CASOS DE CONTRATAÇÃO DE EMPRESAS DE PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS. DUPLICIDADE DE LANÇAMENTOS. NÃO OCORRÊNCIA. A obrigação tributária é uma só e o fisco pode cobrar o seu crédito tanto do contribuinte, quanto do responsável tributário. Não há ocorrência de duplicidade de lançamento, nem de bis in idem e nem de crime de excesso de exação."

Assim, não procede o argumento da notificada de que a fiscalização deveria ter verificado o inadimplemento do contribuinte de direito, para se evitar o bis in idem.

Uma vez que a não há como afastar a solidariedade, a recorrente deve provar que a prestadora já recolhera toda a contribuição devida em relação aos serviços prestados. Não havendo a guarda da documentação, mas restando configurada a prestação de serviços, a utilização de mão-de-obra, a Receita Federal conseguiu demonstrar a existência do fato constitutivo do seu direito. E como princípio basilar do direito processual, cabe à outra parte, no caso o notificado, demonstrar fato extintivo, modificativo ou impeditivo do direito do Fisco, o que não foi realizado.

Ao contrário do entendimento da recorrente, não deve a fiscalização previdenciária diligenciar para examinar a contabilidade da construtora, pois se assim o fosse não haveria o benefício de ordem, não existiria motivo para se efetuar o lançamento na tomadora de serviços, se em qualquer caso a Receita Federal devesse diligenciar para examinar a contabilidade da construtora. Havendo inversão probatória é imprescindível a colação aos autos da prova contábil pelos interessados.



Nessa mesma linha de fundamentação, não é outro o entendimento firmado pelo STJ, conforme ementa do acórdão no Recurso Especial n.º 780.703 / SC, cujo relator foi o Ministro Castro Meira, publicado no DJ em 16/06/2006:

**TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS.
CONSTRUÇÃO CIVIL. RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA.
IMPOSSIBILIDADE. BENEFÍCIO DE ORDEM. ARTIGO 31, § 3º DA
LEI Nº 8.212/91. ELISÃO. NECESSIDADE. COMPROVAÇÃO.
RECOLHIMENTO.**

1. A responsabilidade solidária na contratação de quaisquer serviços por cessão de mão-de-obra foi instituída pela Lei nº 8.212/91, notadamente, em seu artigo 31, ou seja, há solidariedade entre o contratante dos serviços executados mediante cessão de mão-de-obra e o executor desses serviços. A responsabilidade solidária do contratante está definida, em linhas gerais, nos artigos 124 e 128 do Código Tributário Nacional. O § 1º do artigo 124 do Código Tributário Nacional prevê expressamente que a solidariedade nele descrita não comporta benefício de ordem. 2. A solidariedade somente poderia ser elidida, caso obedecido o preceito do § 3º do artigo 31 da Lei nº 8.212/91 - o executor deveria comprovar o recolhimento prévio das contribuições incidentes sobre a remuneração dos segurados incluída na nota fiscal ou fatura correspondente aos serviços executados, quando da respectiva quitação. Precedentes. 3. Recurso especial provido.

Desse modo, o próprio guardião judicial da lei federal, o Superior Tribunal de Justiça, ratifica o procedimento fiscal no caso dos lançamentos por solidariedade das contribuições previdenciárias.

Quanto à aplicação da Instrução Normativa n.º 100/2003 ao presente caso, assiste razão à recorrente. De acordo com o disposto no art. 144, § 1º do CTN, aplica-se ao lançamento a legislação que, posteriormente à ocorrência do fato gerador da obrigação, tenha instituído novos critérios de apuração ou processos de fiscalização, ampliado os poderes de investigação das autoridades administrativas, ou outorgado ao crédito maiores garantias ou privilégios, exceto, neste último caso, para o efeito de atribuir responsabilidade tributária a terceiros.

Antes de uma análise da questão é mister definir o que se entende por critério de apuração e processos de fiscalização. Tais conceitos relacionam-se ao aspecto formal, procedimental, do lançamento. O termo critério de apuração é utilizado na impossibilidade da obtenção direta da base de cálculo, nos casos de aferição indireta desta. Assim, relaciona-se ao lançamento por arbitramento, tendo em vista que o fato gerador, a base de cálculo, as alíquotas e o sujeito passivo tem que ser expresso em lei, conforme previsão no art. 97 do CTN. Havendo a possibilidade de aferição direta, pelo fato de a autoridade fiscal conseguir reunir todos os elementos, aplica-se o caput do art. 144 do CTN, não há retroação. Entretanto, há casos em que não é possível a identificação da base de cálculo, seja por omissão ou sonegação do contribuinte, mas mesmo nessas hipóteses o Auditor Fiscal não pode deixar de lançar o tributo, até mesmo pela indisponibilidade deste. Assim, utilizará os critérios, definidos na legislação, para se apurar a base de cálculo.

O critério, portanto, é uma medida de comparação, apreciação, de algo, no caso a base de cálculo do tributo. Em relação às contribuições previdenciárias, a base de cálculo é a

7

remuneração paga, devida ou creditada aos segurados, mas não sendo possível identificar tal remuneração; a autoridade terá que utilizar um critério para apurar a base de cálculo. Esse critério pode ser os serviços contidos em uma nota fiscal, ou a área construída de um imóvel, por exemplos.

Ao aplicar a Instrução Normativa n.º 100/2003 para fatos geradores ocorridos durante o ano de 1998, a Receita Previdenciária, ao contrário de sua afirmação, violou o disposto no art. 144, § 1.º do CTN. Nesse sentido acompanhe:

A exegese conferida pela Receita Previdenciária ao art. 144, § 1.º do CTN foi equivocada. É bem verdade que novos critérios de apuração podem ter efeito retroativo, e no momento do lançamento se reportarem a fatos geradores pretéritos, conforme expressamente disposto na primeira parte do art. 144, § 1.º do CTN. Contudo, não se pode olvidar do previsto na segunda parte desse mesmo dispositivo, nestas palavras:

Art. 144. O lançamento reporta-se à data da ocorrência do fato gerador da obrigação e rege-se pela lei então vigente, ainda que posteriormente modificada ou revogada.

§ 1.º Aplica-se ao lançamento a legislação que, posteriormente à ocorrência do fato gerador da obrigação, tenha instituído novos critérios de apuração ou processos de fiscalização, ampliado os poderes de investigação das autoridades administrativas, ou outorgado ao crédito maiores garantias ou privilégios, exceto, neste último caso, para o efeito de atribuir responsabilidade tributária a terceiros. (grifei)
(...)

Assim, a aplicação retroativa não pode influenciar na responsabilidade tributária de terceiros. No presente caso, o pressuposto para o cálculo do valor devido foi a atribuição de responsabilidade solidária a um terceiro, no caso a recorrente. Para exemplificar, caso a empresa tivesse elidido a responsabilidade sob a égide da normatização em vigor em 1998, um novo ato normativo não poderia cobrar qualquer diferença sob a alegação de que se trata de um novo critério de apuração.

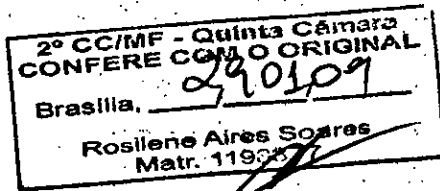
O equívoco de se aplicar retroativamente a IN n.º 100/2003, ao presente caso, ainda é mais gritante, tendo em vista que para verificar o não cumprimento das exigências para elisão utilizou-se a Ordem de Serviço INSS n.º 165/1997, atribuindo-se a responsabilidade solidária por meio dessa norma. Ao passo que para apurar o quantum devido, a fiscalização aplicou a IN n.º 100/2003. Houve uma combinação indevida de normas para um mesmo fato.

Uma vez que a Decisão-Notificação não verificou tal erro, merece ser anulada. Devem os autos retornar à fiscalização, para utilização da OS n.º 165/1997 como fundamento para apuração do quantum debeat, após deve ser intimado o recorrente, reabrindo-se o prazo para impugnação.

CONCLUSÃO: Voto por ANULAR a Decisão-Notificação.

É como voto.

MARCO ANDRÉ RAMOS VIEIRA



Voto Vencido

Conselheiro, MARCELO OLIVEIRA.

PRESSUPOSTOS DE ADMISSIBILIDADE:

O recurso foi interposto tempestivamente, conforme informação à fl. 100; o depósito recursal foi implementado, conforme fl. 96.

Pressupostos superados, passo para o exame das questões preliminares ao mérito.

DAS QUESTÕES PRELIMINARES:

A notificada poderia elidir, afastar a solidariedade nos termos do art. 42 do RPS, aprovado pelo Decreto n° 612/1991 ou art. 42 do RPS, aprovado pelo Decreto n° 2.173/1997, ou art. 220, § 3º do RPS, aprovado pelo Decreto n° 3.048/1999, conforme a época de ocorrência do fato gerador, nestas palavras:

Art.220. O proprietário, o incorporador definido na Lei n° 4.591, de 1964, o dono da obra ou condômino da unidade imobiliária cuja contratação da construção, reforma ou acréscimo não envolva cessão de mão-de-obra, são solidários com o construtor, e este e aqueles 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.

(...)

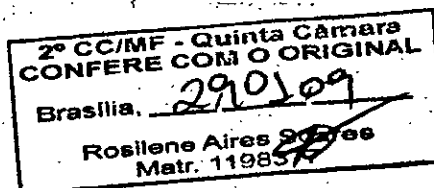
§ 3º A responsabilidade solidária de que trata o caput será elidida:

I - pela comprovação, na forma do parágrafo anterior, do recolhimento das contribuições incidentes sobre a remuneração dos segurados, incluída em nota fiscal ou fatura correspondente aos serviços executados, quando corroborada por escrituração contábil; e

II - pela comprovação do recolhimento das contribuições incidentes sobre a remuneração dos segurados, aferidas indiretamente nos termos, forma e percentuais previstos pelo Instituto Nacional do Seguro Social.

III - pela comprovação do recolhimento da retenção permitida no caput deste artigo, efetivada nos termos do art. 219. (Inciso acrescentado pelo Decreto n° 4.032, de 26/11/2001)

Como acima demonstrado, não é exigido da notificada o pleno conhecimento dos fatos ocorridos na empresa construtora, bastando a guarda da documentação, folhas de pagamento e guias de recolhimento do pessoal utilizado na obra, para que a recorrente pudesse afastar a solidariedade. A elisão é uma faculdade conferida ao devedor solidário, uma vez que não houve a utilização dessa prerrogativa pela notificada, a solidariedade persiste no presente caso.



A recorrente não fez prova do recolhimento de todas as contribuições previdenciárias devidas pela contratada em relação aos segurados que lhe prestaram serviços. Ao não realizar tal prova, conseqüentemente não pode mais invocar o benefício de ordem.

Uma vez o recorrente não detendo a referida documentação, o órgão previdenciário passa a ter a prerrogativa de lançar a importância que reputar devida, cabendo ao contribuinte o ônus da prova em contrário, por força do artigo 33, §§ 3º, 4º e 6º da Lei n.º 8.212/1991. Assim a legislação previdenciária oferece à Fiscalização Federal mecanismos para lavrar a Notificação, nesse caso utilizando como base de aferição o valor da nota fiscal, pois embutido nesse valor há a parcela referente à mão-de-obra utilizada.

Portanto, era dever do contribuinte a guarda da referida documentação e apresentação à fiscalização quando solicitado, conforme previsto no art. 32 caput combinado com o § 11 da Lei n.º 8.212/1991. Uma vez não apresentando a documentação, a fiscalização não pode deixar de lavrar o débito, partindo nesse caso para aferição dos valores.

Conforme dispõe o art. 128 do CTN, a lei pode atribuir de modo expresso a responsabilidade pelo crédito tributário a terceira pessoa, vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação, excluindo a responsabilidade do contribuinte ou atribuindo-a a este em caráter supletivo do cumprimento total ou parcial da referida obrigação. Há um vínculo entre a notificada e os segurados que prestaram serviço, pois o beneficiado por essa utilização de mão-de-obra foi o próprio recorrente, cujo produto dessa utilização é de sua propriedade ou de seu interesse, a edificação. Além disso, o disposto no art. 128 do CTN permite que a lei venha atribuir a responsabilidade do crédito à terceira pessoa, assim o fez a Lei n.º 8.212/1991 em seu artigo 30, inciso VI, nestas palavras:

Art. 30 A arrecadação e o recolhimento das contribuições ou de outras importâncias devidas à Seguridade Social obedecem às seguintes normas: (Redação alterada pela Lei n.º 8.620, de 05/01/93)

(...)

VI - o proprietário, o incorporador definido na Lei n.º 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; (Redação alterada pela MP n.º 1.523-9, de 27/06/97, reeditada até a conversão na Lei n.º 9.528, de 10/12/97. Ver art. 29 da Lei n.º 4.591/64)

A redação original desse inciso era a seguinte:

VI - o proprietário, o incorporador definido na Lei n.º 4.591, de 16 de dezembro de 1964, o dono da obra ou condômino da unidade imobiliária, qualquer que seja forma de contratação da construção, reforma ou acréscimo, são solidários com o construtor 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;

Assim, o contribuinte e o responsável tributário, no caso o recorrente, são solidários em relação à obrigação tributária, não cabendo, nos termos do parágrafo único do artigo 124 do CTN, benefício de ordem. Compete à Receita Federal do Brasil cobrar de todos os sujeitos passivos a satisfação da obrigação. Sendo a responsabilidade solidária uma garantia do crédito tributário, não pode ser dispensada pela autoridade fiscal, conforme previsto no art. 141 do CTN, nestas palavras:

Art. 141 - O crédito tributário regularmente constituído somente se modifica ou extingue, ou tem sua exigibilidade suspensa ou excluída, nos casos previstos nesta lei, fora dos quais não podem ser dispensadas, sob pena de responsabilidade funcional na forma da lei, a sua efetivação ou as respectivas garantias.

Quanto ao argumento de que a responsabilidade só poderia surgir após o lançamento do crédito na prestadora de serviços e não antes do surgimento desse crédito, também não procede tal argumento. A responsabilidade é pelo cumprimento da obrigação previdenciária, prova disso é que a obrigação tributária persiste independentemente do crédito tributário, que pode ser anulado, administrativamente ou judicialmente, mas sem fazer desaparecer a obrigação tributária, conforme dispõe o art. 140 do CTN, nestas palavras:

Art. 140. As circunstâncias que modificam o crédito tributário, sua extensão ou seus efeitos, ou as garantias ou os privilégios a ele atribuídos, ou que excluem sua exigibilidade não afetam a obrigação tributária que lhe deu origem.

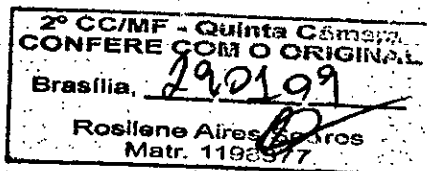
Nesse mesmo sentido segue ementa do Parecer CJ/MPAS n.º 2.376/2.000, que não possui mais efeito vinculante ao Conselho de Contribuintes, mas retrata a jurisprudência administrativa acerca do assunto, nestas palavras:

"DIREITO TRIBUTÁRIO E PREVIDENCIÁRIO. SOLIDARIEDADE PASSIVA NOS CASOS DE CONTRATAÇÃO DE EMPRESAS DE PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS. DUPLICIDADE DE LANÇAMENTOS. NÃO OCORRÊNCIA. A obrigação tributária é uma só e o fisco pode cobrar o seu crédito tanto do contribuinte, quanto do responsável tributário. Não há ocorrência de duplicidade de lançamento, nem de bis in idem e nem de crime de excesso de exação."

Assim, não procede o argumento da notificada de que a fiscalização deveria ter verificado o inadimplemento do contribuinte de direito, para se evitar o *bis in idem*.

Uma vez que a não há como afastar a solidariedade, a recorrente deve provar que a prestadora já recolhera toda a contribuição devida em relação aos serviços prestados. Não havendo a guarda da documentação, mas restando configurada a prestação de serviços, a utilização de mão-de-obra, a Receita Federal conseguiu demonstrar a existência do fato constitutivo do seu direito. E como princípio basilar do direito processual, cabe à outra parte, no caso o notificado, demonstrar fato extintivo, modificativo ou impeditivo do direito do Fisco, o que não foi realizado.

61



Ao contrário do entendimento da recorrente, não deve a fiscalização previdenciária diligenciar para examinar a contabilidade da construtora, pois se assim o fosse não haveria o benefício de ordem, não existiria motivo para se efetuar o lançamento na tomadora de serviços, se em qualquer caso a Receita Federal devesse diligenciar para examinar a contabilidade da construtora. Havendo inversão probatória é imprescindível a colação aos autos da prova contábil pelos interessados.

Nessa mesma linha de fundamentação, não é outro o entendimento firmado pelo STJ, conforme ementa do acórdão no Recurso Especial n.º 780.703 / SC, cujo relator foi o Ministro Castro Meira, publicado no DJ em 16/06/2006:

*TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS.
CONSTRUÇÃO CIVIL. RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA.
IMPOSSIBILIDADE. BENEFÍCIO DE ORDEM. ARTIGO 31, § 3º DA
LEI Nº 8.212/91. ELISÃO. NECESSIDADE. COMPROVAÇÃO.
RECOLHIMENTO.*

1. A responsabilidade solidária na contratação de quaisquer serviços por cessão de mão-de-obra foi instituída pela Lei nº 8.212/91, notadamente, em seu artigo 31, ou seja, há solidariedade entre o contratante dos serviços executados mediante cessão de mão-de-obra e o executor desses serviços. A responsabilidade solidária do contratante está definida, em linhas gerais, nos artigos 124 e 128 do Código Tributário Nacional. O § 1º do artigo 124 do Código Tributário Nacional prevê expressamente que a solidariedade nele descrita não comporta benefício de ordem. 2. A solidariedade somente poderia ser elidida, caso obedecido o preceito do § 3º do artigo 31 da Lei nº 8.212/91 - o executor deveria comprovar o recolhimento prévio das contribuições incidentes sobre a remuneração dos segurados incluída na nota fiscal ou fatura correspondente aos serviços executados, quando da respectiva quitação. Precedentes. 3. Recurso especial provido.

Desse modo, o próprio guardião judicial da lei federal, o Superior Tribunal de Justiça, ratifica o procedimento fiscal no caso dos lançamentos por solidariedade das contribuições previdenciárias.

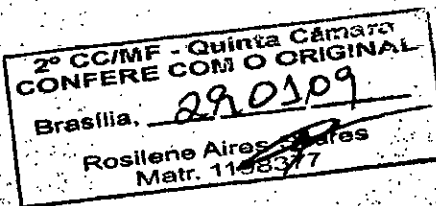
Quanto à aplicação da Instrução Normativa n.º 100/2003 ao presente caso, não assiste razão à recorrente.

No que se refere à forma de cálculo para a aferição, a fiscalização seguiu o que determina o CTN, pois foi utilizado somente um novo critério de apuração.

Como regra geral, a lei aplicável ao lançamento é a lei que estava vigente na data da ocorrência do fato gerador (CTN, art. 144).

O fato de ser a lei aplicável ao lançamento aquela em vigor na data do fato gerador, mesmo que já revogada na data do lançamento, é denominado princípio da ultratividade da lei tributária.

[Handwritten signature]
12



Dizer que uma lei é ultrativa significa exatamente isso: ela é a lei que rege os fatos geradores ocorridos durante sua vigência e será ela a lei aplicada, mesmo que, no momento de sua aplicação, não mais esteja mais vigendo.

Como exceção a esse princípio, o § 1º do art. 144 do CTN estabelece regra.

Trata ele de hipóteses em que será aplicada ao lançamento uma lei que não estava ainda vigente na data da ocorrência do fato gerador. Nesses casos, a lei retroagirá para alcançar fatos geradores ocorridos antes do início de sua vigência. É a seguinte a sua redação:

"Aplica-se ao lançamento a legislação que, posteriormente à ocorrência do fato gerador da obrigação, tenha instituído novos critérios de apuração ou processos de fiscalização, ampliado os poderes de investigação das autoridades administrativas, ou outorgado ao crédito maiores garantias ou privilégios, exceto, neste último caso, para o efeito de atribuir responsabilidade tributária a terceiros."

Há doutrina que embasa esse ponto de vista.

Esse dispositivo traz para o âmbito do Direito Tributário a regra geral segundo a qual as leis processuais (nesse ramo do Direito, o mais correto é falar em leis procedimentais) têm aplicação imediata.

Há um exemplo de aplicação dessa exceção do § 1º do art. 144.

A lei que instituiu a CPMF, em seu texto original, proibia a utilização dos dados a ela relativos para o cruzamento de informações e lançamento de outros tributos.

Em 2001 foi feita uma alteração nessa lei, de forma que passou a constar dela disposição exatamente contrária, autorizando o uso de dados relativos à CPMF para lançamento de outros tributos.

Pois bem, trata-se de lei que ampliou os poderes de investigação do fisco. A fazenda tem feito lançamentos de tributos cujos fatos geradores ocorreram antes de 2001, com base nos dados de movimentação financeira obtidos a partir da CPMF, e o Poder Judiciário tem entendido legítimo esse procedimento, com base no art. 144, § 1º, do CTN.

Logo, o montante de tributo a ser pago será calculado com base na lei vigente na época de ocorrência do fato gerador. Entretanto, eventuais inovações procedimentais relativas aos critérios (fáticos) de apuração, processos de fiscalização, poderes de investigação do fisco, introduzidas após a ocorrência do fato gerador, mas antes da conclusão do lançamento, aplicam-se a esse mesmo lançamento (tenha ou não ele já sido iniciado).

O mesmo vale para a legislação que tenha concedido maiores garantias ou privilégios ao crédito, exceto, nesse caso, para o efeito de atribuir responsabilidade tributária a terceiros (uma vez que a lei que atribua responsabilidade é lei tributária material, e não procedimental).

Dr.
[Assinatura]
13

O CTN autoriza a utilização, no lançamento, de lei posterior à ocorrência do fato gerador que tenha alterado critérios de apuração, por exemplo, um determinado parâmetro de amostragem ou um método de arbitramento/aferição, enfim, procedimentos relacionados à matéria de fato. (MARCELO ALEXANDRINO & VICENTE PAULO, Manual de Direito Tributário).

A responsabilização de terceiro (recorrente), vedada pelo CTN em aplicação de nova legislação, já existia na Lei.

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 n° 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; (Redação dada pela Lei n° 9.528, de 10/12/97)

Redação anterior

VI - o proprietário, o incorporador definido na Lei n° 4.591, de 16 de dezembro de 1964, o dono da obra ou o condômino da unidade imobiliária, qualquer que seja a forma de contratação da construção, reforma ou acréscimo, são solidários com o construtor 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;

Assim, fica claro que a solidariedade, desde a edição da Lei 8.212/1991, sempre existiu.

Outro ponto a destacar é que o ônus que recaiu com o novo critério de apuração, utilizado no lançamento, possui o mesmo conteúdo do existente à época de ocorrência do fato gerador.

Como demonstrado no RF, o percentual utilizado, conforme determinação da Instrução Normativa (IN) 100/2003, foi de 40%, fl. 024.

IN 100/2003:

Art. 618. Para fins de aferição, a remuneração da mão-de-obra utilizada na prestação de serviços por empresa corresponde ao mínimo de:

I - quarenta por cento do valor dos serviços constantes da nota fiscal, da fatura ou do recibo de prestação de serviços;

O Lançamento refere-se a fatos geradores ocorridos nas competências 01/1998 a 06/1998.

Nessa competência vigorava a Ordem de Serviço (OS) INSS/DAF n° 165, de 11 de julho de 1997.

A OS 165 determinava percentual idêntico ao aplicado.

OS 165/1997:

*V - APURAÇÃO DE SALÁRIO-DE-CONTRIBUIÇÃO CONTIDO EM
NOTA FISCAL DE SERVIÇO*

*31 - É fixado em 40% (quarenta por cento) o percentual mínimo de
salário - de - contribuição contido em nota fiscal de serviço/fatura.*

Assim, fica claro que o critério aplicado, por qualquer Legislação, seria idêntico.

CONCLUSÃO: Portanto, a presente decisão encontra-se revestida das formalidades legais, tendo sido lavrada de acordo com os dispositivos legais e normativos que disciplinam o assunto, não havendo que se falar em nulidade.

É como voto.

MARCELO OLIVEIRA

Voto Vencedor

Conselheiro, DAMIÃO CORDEIRO DE MORAES

1. Peço **venia** ao nobre conselheiro relator para dele divergir. É que, no meu entender, tem razão o contribuinte ao batalhar contra a aplicação retroativa da IN n.º 100/2003 ao caso ora em tela.

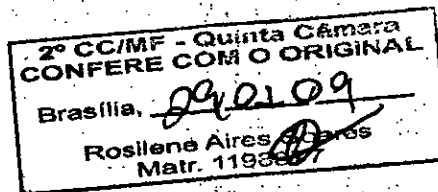
2. Compulsando o relatório fiscal resta demonstrado que o auditor notificante baseou-se na Ordem de Serviço INSS 165/1997 para atribuir responsabilidade solidária ao contribuinte. Entretanto, para apurar os valores lançados aplicou a IN n.º 100/2003. É dizer: houve efetivamente uma combinação indevida de normas para reger o mesmo fato gerador.

3. Nesse sentido, a fiscalização desconsiderou a OS 165/1997, normativo que deveria ser aplicado ao caso, por se tratar de fatos geradores ocorridos em 1998. Procedimento este que gera a nulidade do lançamento, pois invalida o próprio ato constitutivo do crédito previdenciário.

4. Feitas estas considerações, voto pela anulação do lançamento

DAMIÃO CORDEIRO DE MORAES

Relator Designado



Declaração de Voto

Conselheiro, MANOEL COELHO ARRUDA JUNIOR

Com a devida vênia do eminente Conselheiro Relator, considero oportuno reproduzir o voto que tenho proferido reiteradamente, contrastando o posicionamento adotado pelo Fisco nos créditos tributários lançados em face da responsabilidade solidária, para, ao final, acrescer especificidades deste caso concreto. Em seguida, teço as considerações pertinentes à utilização de novos critérios de apuração [art. 144, §1º do CTN].

Inicialmente, como exsurge dos artigos 97, inciso III, 114 e 116 do Código Tributário Nacional, verifica-se que somente a lei pode definir a situação (de fato ou jurídica) necessária e suficiente à ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal.

Também decorre do Código Tributário Nacional, consoante o seu art. 121, que o contribuinte tem relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador; ao passo que o responsável, sem revestir a condição de contribuinte, é sujeito passivo da obrigação principal por expressa disposição de lei.

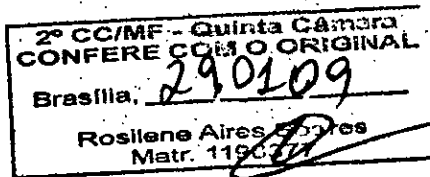
É certo que o contratante de serviços executados mediante cessão de mão-de-obra ou na construção civil tem vinculação ao fato gerador da respectiva obrigação tributária principal. Mas, não há que se confundir **vinculação** e fato gerador *de per se*.

Apesar de a solidariedade colocar no pólo passivo da relação jurídica tributária ambos, contribuinte e responsável, sem benefício de ordem, somente o primeiro, como assevera o CTN, possui relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador.

O fato de o contratante dos serviços prestados mediante cessão de mão-de-obra não fazer prova hábil para a elisão da solidariedade, ao revés do entendimento do Fisco, não pode servir como presunção de existência de crédito tributário em relação ao contribuinte. A elisão da solidariedade não se trata de dever jurídico do contratante, porém, de faculdade sua, inscrita nos parágrafos 3º e 4º, do art. 31, da Lei nº 8.212/91 (na redação em vigor até 31.01.1999), **como exceção à regra geral prevista no caput**, qual seja, a que atribui responsabilidade solidária na contratação de serviços prestados mediante cessão de mão-de-obra a toda e qualquer empresa contratante.

Apenas para reforçar a assertiva anterior, indaga-se qual o dispositivo da Lei de Custeio que prevê a elisão da solidariedade na construção civil. A resposta é: a responsabilidade solidária está inscrita no inciso VI, do art. 30 da Lei nº 8.212/91, todavia, não há previsão legal quanto à elisão na construção civil. A faculdade de elidir a solidariedade somente vem expressa no Regulamento da Previdência Social, em seu art. 220, § 3º. A elisão da solidariedade está dependente de obrigações acessórias, de elaborar folhas de pagamento e guias de recolhimento específicas, exclusivas do executor (prestador de serviço). Somente o executor é punível pelo ilícito tributário de não preparar folhas e guias específicas na cessão de mão-de-obra, mediante a lavratura do correspondente auto de infração.

Em havendo o direito de elidir a solidariedade, a norma inserta no art. 31 da Lei de Custeio (na redação em vigor até 31.01.1999), unicamente incide para definir **quem é o**



sujeito passivo: se apenas o contribuinte (haja vista estar provada a ocorrência de elisão da solidariedade); ou, o contribuinte e o responsável, conjuntamente. Todavia, **não incide para atestar, a priori, a existência de crédito tributário** oponível prontamente pelo Fisco contra o responsável, sem qualquer outro procedimento administrativo relativamente ao contribuinte, como corolário de não restar provada a elisão. Ressalte-se que, no mesmo plano de argumentação, aquilo que se conclui para a solidariedade na cessão de mão-de-obra é aplicável, também, para a solidariedade na contratação da construção civil (art. 30, inciso VI, da Lei nº 8.212/91).

Ressalte-se a diversidade dos institutos jurídicos: responsabilidade solidária e crédito tributário. Dispostos em tópicos distintos, não sem razão, desde o Código Tributário Nacional.

Os conceitos de dívida e responsabilidade não se confundem e não têm entre si relação de necessária dependência. Com efeito, "dívida e responsabilidade são elementos que podem ou não estar reunidos em uma só pessoa (o devedor). Contudo, é possível haver responsabilidade sem dívida, ou seja, é possível que o patrimônio de uma pessoa responda pela obrigação sem ser ela o *devedor*, como se dá, v.g., com o fiador, o sucessor, o sócio etc." (BEBBER, Júlio César. "Fraude contra Credores e Fraude de Execução". In: NORRIS, Roberto (coord.) Execução Trabalhista: Visão Atual, Rio de Janeiro: Forense, 2001, pp. 157-204, p. 161)

Ainda, o Sujeito Ativo não traz evidências de qualquer procedimento fiscal tendente a verificar o descumprimento da obrigação tributária principal pelo contribuinte (neste caso, a empresa prestadora de serviço). A incompreensível omissão de procedimentos de auditoria estende-se aos casos de fiscalização total das empresas prestadoras de serviço ou de adesão destas ao REFIS, ou opção pelo SIMPLES; situações trazidas a lume, com frequência, **após o lançamento do crédito, na fase de defesa ou recursal.**

Em consonância com as conclusões do Parecer da Consultoria Jurídica do Ministério da Previdência Social, nº 2.376, de 21 de dezembro de 2000, em especial, as expostas nos itens 14, 26, 27 e 29, e considerando não haver notícia de que tenham sido adotados pelo Sujeito Ativo, nos casos de procedimento de fiscalização total das empresas prestadoras de serviço ou de adesão destas ao REFIS, os procedimentos necessários para evitar duplicidade de pagamentos (*bis in idem*) ou a cobrança de débito já devidamente pago, em face de lançamento por solidariedade na tomadora dos serviços, é forçoso concluir que a exclusão das empresas em tais situações, no lançamento por solidariedade, é atualmente imperativa, salvo se implementados os referidos controles.

Vejamos os exatos termos do item 14, do referido Parecer, que assim prescreve: "O que não pode haver é a cobrança de uma obrigação já paga ou negociada, ou seja, se um dos sujeitos passivos do tributo extinguir a obrigação pelo pagamento ou se ocorrer uma das hipóteses previstas de suspensão da exigibilidade do crédito tributário, não poderá o INSS cobrar, ou continuar cobrando, a obrigação do outro sujeito passivo".

Outrossim, a exclusão das empresas optantes pelo REFIS (até a data-base de consolidação dos débitos no programa citado) faz-se necessária em razão do disposto na Lei nº 9.964, de 10 de abril de 2000. Com efeito, o ingresso neste programa de recuperação fiscal requer a confissão irrevogável e irretroatável do contribuinte (art. 3º, I), em relação a todos os

débitos existentes, constituídos ou não (art. 1º c/c o § 3º do art. 2º) e pagamento regular dos tributos abrangidos, sob pena da retirada deste regime especial de parcelamento (art. 5º, I a III).

Quanto à inscrição no SIMPLES das empresas prestadoras de serviço, se isto não poderia ser ignorado quando do procedimento administrativo de lançamento, com maior razão, é inafastável a norma que unifica o pagamento mensal de impostos e contribuições neste sistema (art. 3º, Lei nº 9.317/96), ao incluir no pagamento mensal unificado as contribuições para a Seguridade Social, a cargo da pessoa jurídica, de que trata o art. 22, da Lei nº 8.212/91. Assim, indevida a exação, em razão da solidariedade, para as rubricas “empresa” e “sat” quando existente inscrição no SIMPLES, porquanto a responsabilidade solidária da tomadora, em relação às obrigações previdenciárias das empresas prestadoras de serviço, não derroga a regra de competência para as atividades de arrecadação, cobrança, fiscalização e tributação, exclusivas da Secretaria da Receita Federal (art. 17, Lei nº 9.317/96).

A assertiva anterior mantém-se mesmo nos casos em que vedada a opção pelo SIMPLES, em razão de a Lei nº 9.317, de 05 de dezembro de 1996, somente atribuir competência para a exclusão de ofício à Secretaria da Receita Federal, mediante ato declaratório, assegurado o contraditório e a ampla defesa. Ao INSS (ou à Secretaria da Receita Previdenciária, como sucessor legal), nenhuma outra conduta seria estritamente vinculada, a não ser cumprir a norma inscrita no § 4º, do art. 15, da Lei nº 9.317/96, assim redigida: “Os órgãos de fiscalização do Instituto Nacional do Seguro Social ou de qualquer entidade conveniente deverão representar à Secretaria da Receita Federal se, no exercício de suas atividades fiscalizadoras, constatarem hipótese de exclusão obrigatória do SIMPLES, em conformidade com o disposto no inciso II do art. 13.”

Assim, em face do atual procedimento de fiscalização, nos débitos por solidariedade, permanece sem resposta a seguinte indagação: **se há obrigação principal inadimplida pela prestadora de serviço (contribuinte), qual o quantum debeat?** Afinal, o crédito pode estar extinto por qualquer das modalidades previstas no art. 156 do CTN. Outra dúvida intrigante é como, sem tomar conhecimento da atividade exercida pelo contribuinte (cedente de mão-de-obra ou executor de obra de construção civil), o Fisco vindica crédito tributário em face do responsável solidário.

A propósito, o lançamento por solidariedade no responsável deu-se por arbitramento, sem que restasse afastada a possibilidade de a obrigação tributária principal ter sido adimplida pelo que tem relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador (contribuinte prestador de serviço), principalmente, em se tratando de efeito da solidariedade o aproveitamento do pagamento efetuado por um dos obrigados (seja em seus recolhimentos correntes, seja em virtude de parcelamento ou lançamento de crédito).

A bem da verdade, deveria a própria Notificante preocupar-se com o efeito da solidariedade sob comento, por se tratar de interesse público secundário seu, qual seja, dar a máxima liquidez e certeza ao crédito tributário, evitando execuções fiscais desastrosas e dispendiosas para a Fazenda, sem dizer da ilegalidade quanto à possibilidade da cobrança em duplicidade (contribuinte e responsável).

Vale repisar o fundamento, porquanto, percebe-se como soa distante a norma do Código Tributário Nacional, quanto ao efeito da solidariedade, ao prescrever que “o pagamento efetuado por um dos obrigados aproveita aos demais” (art. 125, I) e que não restou afastada a possibilidade de a obrigação tributária principal ter sido adimplida por aquele

que tem relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador (contribuinte). Afigura-se ter o Sujeito Ativo olvidado, também, as seguintes assertivas do Parecer da Consultoria Jurídica do Ministério da Previdência Social, sob o número 2376:

21. A extinção ou a suspensão da obrigação importará, necessariamente, a extinção ou a suspensão da obrigação em relação aos demais responsáveis, exatamente porque a obrigação é uma só. O INSS deve, portanto, providenciar uma sistemática de acompanhamento de cobrança que possibilite a verificação destas ocorrências, evitando-se o pagamento e o recebimento de obrigações já quitadas ou suspensas, bem como um sistema que possibilite verificar o valor real do estoque de dívida, afastando-se a contagem em dobro, ou seja, dos valores devidos pelos contribuintes e pelos responsáveis sobre a mesma dívida.

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.

Ainda que o Sujeito Ativo proceda a determinadas deduções posteriores ao lançamento do crédito tributário, em face de documentação juntada, isto não significa que tenha sido dado pleno cumprimento aos efeitos jurídicos da norma prevista no art. 125, I, do CTN. Ao revés, significa que o procedimento adotado pelo Fisco não traz garantia quanto à liquidez e certeza do crédito lançado, porquanto não verificou se subsiste a obrigação principal na escrituração comercial da empresa prestadora (contribuinte).

Outrossim, é da essência do instituto jurídico da responsabilidade solidária dar maiores garantias ao crédito tributário em futura execução fiscal, quando o credor poderá executar não somente o patrimônio do contribuinte, mas, também, o do responsável. A argumentação quanto à operacionalização da auditoria-fiscal, ante a facilidade de proceder-se ao lançamento em um único tomador, ao invés de auditorias em diversos prestadores, é inservível pela simples razão de não constar de texto expresso de lei, carecendo de juridicidade. Por conseguinte, a garantia dada ao crédito tributário, que se chama solidariedade, não se transmuda, ela mesma, em crédito. Em outros termos, não se extrai a existência de crédito, por si só, do fato de o contratante ser solidário.

Portanto, não se afigura quebra de benefício de ordem, a Decisão Colegiada que anula a Decisão-Notificação da Secretaria da Receita Previdenciária; requer o chamamento dos contribuintes para participar do processo administrativo fiscal (com fulcro na Lei Geral de Processo Administrativo – Lei nº 9.784/99), se ainda não implementada tal providência e; visa submeter o crédito tributário lançado contra o responsável (eleito pelo Fisco para figurar no pólo passivo, ante a ausência de benefício) à prova de liquidez e certeza em face da escrituração mercantil do contribuinte, com maior razão, em se tratando de efeito da solidariedade o aproveitamento do pagamento efetuado por um dos obrigados (seja em seus recolhimentos correntes, seja em virtude de parcelamento ou lançamento de crédito).

Ademais, o Sujeito Ativo deve obediência, sobretudo, ao princípio constitucional da legalidade, o que não se coaduna com a ausência de procedimentos (normatizados, conhecidos e praticados uniformemente) para evitar a duplicidade de pagamentos em ações fiscais tendo por base a mesma dívida, sob o fundamento de responsabilidade solidária.

Releva registrar, ainda, que vislumbro uma similaridade de direcionamento com a tese supra na ORIENTAÇÃO INTERNA INSS/DIREP Nº 07 DE 17 DE JUNHO DE 2004, publicada no BS/INSS/DG Nº 115, DE 17.06.2004, onde, conforme os artigos 54 a 64, constata-se um novo enfoque para a questão da solidariedade, embora ainda incipiente, de âmbito exclusivamente interno do INSS.”

Neste caso concreto, verifico ainda algumas especificidades dignas de nota: primeiro, que se oportunizou ao contribuinte prestador de serviço GME MANUTENÇÃO E MONTAGEM INDUSTRIAL LTDA a impugnação da exigência fiscal (fls. 80-81) e apresentação de recurso (fl. 97), mediante intimação regular; segundo, que o relatório fiscal de débito (fls.23-29), afirma que não houve exibição de contrato de prestação de serviço entre a empresa TOMADORA e a prestadora antes referida.

Efetivamente, no que atine ao segundo ponto, entendo que o dever de investigação do Fisco foi suficiente quanto à subsunção dos fatos ao instituto jurídico da cessão de mão-de-obra, como definido legalmente; pois, não tendo sido apresentado contrato de prestação de serviços [apresentação deficiente], deve o Sujeito Ativo promover o lançamento por aferição indireta, em atenção ao disposto no §3º, do art. 33, da Lei n. 8.212/91.

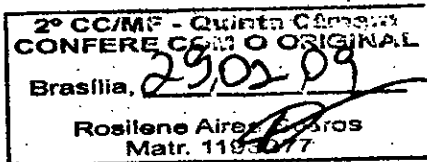
Entretanto, ratifico o entendimento de que cabia ao Fisco diligenciar junto à empresa prestadora, procedimento esse que visa submeter o crédito tributário lançado contra o responsável (eleito pelo Fisco para figurar no pólo passivo, ante a ausência de benefício) à prova de liquidez e certeza em face da escrituração mercantil do contribuinte, com maior razão, em se tratando de efeito da solidariedade o aproveitamento do pagamento efetuado por um dos obrigados (seja em seus recolhimentos correntes, seja em virtude de parcelamento ou lançamento de crédito).

Não obstante tal fato – que repercutiria na conversão do julgamento em diligência -, entendo que há vício na NFLD que fulmina todo o procedimento.

Por meio de a irresignação da Recorrente, o i. Conselheiro Relator entendeu que assiste razão à empresa no que tange à aplicação da IN n. 100/2003 ao presente caso, *verbis*:

[...] Quanto à aplicação da Instrução Normativa n. 100/2003 ao presente caso, assiste razão à recorrente. De acordo com o disposto no art. 144, §1º do CTN, aplica-se ao lançamento a legislação que, posteriormente à ocorrência do fato gerador da obrigação, tenha instituído novos critérios de apuração ou processos de fiscalização, ampliado os poderes de investigação das autoridades administrativas, ou outorgado ao crédito maiores garantias ou privilégios, exceto, neste último caso, para o efeito de atribuir responsabilidade tributária a terceiros.

[...]



Ao aplicar a Instrução Normativa n. 100/2003 para fatos geradores ocorridos durante o ano de 1998, a Receita Previdenciária, ao contrário de sua afirmação, violou o disposto no art. 144, §1º do CTN.

[...]

Assim, a aplicação retroativa não pode influenciar na responsabilidade tributária de terceiros. No presente caso, o pressuposto para o cálculo do valor devido foi a atribuição e de responsabilidade solidária de um terceiro, no caso a recorrente. Para exemplificar, caso a empresa tivesse elidido a responsabilidade sob a égide da normatização em vigor em 1998, um novo ato normativo não poderia cobrar qualquer diferença sob a alegação de que trata de um novo critério de apuração.

Apesar dessa constatação, o i. Conselheiro Relator adota entendimento que, ao meu sentir, contrasta com a fundamentação constante de seu voto e a própria natureza jurídica do lançamento.

Dito isso, peço vênia ao ilustre Conselheiro Relator para dissentir do entendimento colacionado no voto apresentado.

Como bem diz Paulo de Barros Carvalho

[...] Lançamento é ato jurídico e não procedimento, como expressamente consigna o art. 142 do Código Tributário Nacional. Consiste, muitas vezes, no resultado de um procedimento, mas com ele não se confunde. É preciso dizer que o procedimento não é imprescindível para o lançamento, que pode consubstanciar ato isolado, independente de qualquer outro. Quando muito, o procedimento antecede e prepara a formação do ato, não integrando com seus pressupostos estruturais, que somente nele estarão contidos.¹

Sendo ato jurídico administrativo, o lançamento deve atentar ao dever de **fundamentação expressa** que é pressuposto do direito de ampla defesa, do princípio do contraditório e do direito de acesso ao Poder Judiciário. A exteriorização das razões de fato e de direito que conduziriam a autoridade à prática de certo ato permitem ao cidadão ou particular compreender a decisão e livremente optar entre aceitá-la ou impugná-la administrativa ou jurisdicionalmente². Também com essa exteriorização será possível ao órgão julgador controlar a validade do ato impugnado³. É daí que a Constituição Federal de 1988 tenha estabelecido no inciso X do artigo 93 o dever de fundamentação das decisões administrativas do Poder Judiciário, dever este extensível às autoridades administrativas, por paridade de razão⁴.

Nos atos vinculados – como é o caso do lançamento – a fundamentação contentar-se-á com a indicação dos pressupostos de fato e da lei aplicável, que constituem as

¹ Curso de direito tributário. 16. ed. São Paulo: Saraiva: 2004. p. 386.

² XAVIER, Alberto. *Dó lançamento no direito tributário brasileiro*. 3.ed. totalmente reformulada e atualizada. Rio de Janeiro: Forense, 2005. p. 178.

³ Ac. Um. 1ª Câmara do 1º Conselho de Contribuintes n. 101-87.272, DOU 1 05.0.95, 7.975.

⁴ *Apud* XAVIER, Alberto. *Idem*.

premissas do raciocínio subsuntivo de aplicação da lei⁵. Entendimento esse que decorre da leitura do art. 50, da Lei n. 9.784/99:

Art. 50. Os atos administrativos deverão ser motivados, com indicação dos fatos e dos fundamentos jurídicos, quando:

- I - neguem, limitem ou afetem direitos ou interesses;*
- II - imponham ou agravem deveres, encargos ou sanções;*
- III - decidam processos administrativos de concurso ou seleção pública;*
- IV - dispensem ou declarem a inexigibilidade de processo licitatório;*
- V - decidam recursos administrativos;*
- VI - decorram de reexame de ofício;*
- VII - deixem de aplicar jurisprudência firmada sobre a questão ou discrepem de pareceres, laudos, propostas e relatórios oficiais;*
- VIII - importem anulação, revogação, suspensão ou convalidação de ato administrativo.*

§ 1º A motivação deve ser explícita, clara e congruente, podendo consistir em declaração de concordância com fundamentos de anteriores pareceres, informações, decisões ou propostas, que, neste caso, serão parte integrante do ato.

§ 2º Na solução de vários assuntos da mesma natureza, pode ser utilizado meio mecânico que reproduza os fundamentos das decisões, desde que não prejudique direito ou garantia dos interessados.

§ 3º A motivação das decisões de órgãos colegiados e comissões ou de decisões orais constará da respectiva ata ou de termo escrito.

Da análise da fundamentação do voto relator dois pontos merecem ser rebatidos:

(i) possibilidade de adição, retificação, acréscimo e convalidação de atos eivados de vício que claramente cerceiam o direito a ampla defesa do sujeito passivo e contribuintes; e (ii) “aproveitamento” de os atos e provas que foram colacionadas pela autoridade fiscal, apesar da constatação de cerceamento de o direito de defesa.

Entretanto, a exegese mais consentânea com o Direito Constitucional e Administrativo Contemporâneo da teoria da convalidação – ressalte-se que este Conselheiro a adota em casos específicos -, ao meu sentir, não é essa realizada pelo i. Conselheiro Relator, pois pretende colocar em paridade duas situações bem distintas: (i) ausência de cientificação do sujeito passivo e (ii) ausência de subsunção do fato tributário à norma de regência.

A leitura e aplicação pelo nobre Conselheiro Relator da teoria da convalidação ao caso aqui examinado destoa, *data venia*, das hipóteses apresentadas pelos próprios prosélitos da referida teoria:

[...] A motivação do ato deve observar os princípios da congruência e da presunção racional do julgador. Ou seja, a decisão deve harmonizar-se com a fundamentação, de sorte a estabelecer-se, entre elas, um liame de lógica formal do tipo premissa/conseqüência e, ainda, não deve refletir apenas a convicção do julgador, mas ser premissa necessária à conclusão a que se chega, apta ao convencimento de terceiros [DALLARI Apud NEDER, 2004, p. 469]. Assim, além de a autoridade administrativa apresentar as razões de fato de e direito que a levaram para determinada conclusão, também deve demonstrar o nexo causal existente entre elas. Destarte, essa

⁵ *Ibidem*. p. 180.

omissão das razões de convencimento, o descompasso lógico entre as conclusões e as premissas (carência de motivação extrínseca), caracterizam falta ou vício de motivação, ambos passíveis de invalidação.

[...]

Os atos com vício de motivo não podem ser convalidados, uma vez que tais vícios subsistiriam no novo ato. Já os vícios de forma e formalização podem ser convalidados com a prática de novo ato, sanando a ilegalidade desde que não se cause cerceamento do direito de defesa ao administrado [NEDER, Marcos Vinicius e LÓPEZ, Maria Teresa Martinez. *Processo administrativo fiscal federal comentado: (decreto n. 70.235/72 e lei n. 9.784/99. 2. ed. São Paulo: Dialética, 2004, p. 469].*

[sem grifo no original]

Em relação à ausência de discriminação clara e precisa dos fatos geradores importa colacionar os preceitos constantes do art. 37, da Lei n. 8212/91 e o artigo 243 do Decreto n. 3.048, que determinam o seguinte:

Art. 37. *Constatado o atraso total ou parcial no recolhimento de contribuições tratadas nesta Lei, ou em caso de falta de pagamento de benefício reembolsado, a fiscalização lavrará notificação de débito, com discriminação clara e precisa dos fatos geradores, das contribuições devidas e dos períodos a que se referem, conforme dispuser o regulamento.*

Art. 243. *Constatada a falta de recolhimento de qualquer contribuição ou outra importância devida nos termos deste Regulamento, a fiscalização lavrará, de imediato, notificação fiscal de lançamento com discriminação clara e precisa dos fatos geradores, das contribuições sociais e dos períodos a que se referem, de acordo com as normas estabelecidas pelos órgãos competentes." [sem grifo no original]*

Ao proceder de forma omissa, deixando de demonstrar no Relatório Fiscal de maneira clara e precisa dos fatos geradores, o ilustre fiscal notificante incorreu em vício insanável, cerceando o direito de defesa da notificada, ensejando a nulidade da NFLD, conforme legislação de regência e pacífica jurisprudência deste Conselho de Contribuintes.

Diz o artigo 5º, inciso LV da Constituição Federal de 1988:

LV – aos litigantes, em processo judicial ou administrativo, e aos acusados em geral são assegurados o contraditório e ampla defesa, com os meios e recursos a ele inerentes.

Alexandre de Moraes, in Constituição do Brasil Interpretada e Legislação Constitucional, 5ª edição, São Paulo, Editora Atlas, 2005, pg. 366, assim se manifesta a respeito da questão, in verbis:

[...]

O devido processo legal tem como corolários a ampla defesa e o contraditório, que deverão ser assegurados aos litigantes, em processo judicial criminal e civil ou em procedimento administrativo, inclusive nos militares, e aos acusados em geral, conforme o texto constitucional expresso. Assim, embora no campo administrativo não exista necessidade de tipificação estrita que subsuma rigorosamente a conduta à norma, a capitulação do ilícito administrativo não pode ser tão aberta a ponto de impossibilitar o direito de defesa, pois

nenhuma penalidade poderá ser imposta, tanto no campo judicial quanto nos campos administrativos ou disciplinares, sem a necessária amplitude de defesa.

Os princípios do devido processo legal, ampla defesa e contraditório, como já ressaltado, são garantias constitucionais destinadas a todos os litigantes, inclusive nos procedimentos administrativos previstos no Estatuto da Criança e do Adolescente.

Por ampla defesa entende-se o asseguramento que é dado ao réu de condições que lhe possibilitem trazer para o processo todos os elementos tendentes a esclarecer a verdade ou mesmo de calar-se, se entender necessário, enquanto o contraditório é a própria exteriorização da ampla defesa, impondo a condução dialética do processo (par conditio), pois a todo ato produzido caberá igual direito da outra parte de opor-se-lhe ou de dar-lhe a versão que lhe convenha, ou, ainda, de fornecer uma interpretação jurídica diversa daquela feita pelo autor.

Além disso, ressalte-se que houve evidente violação ao disposto no *caput*, do art. 142 e §1º, do art. 144, todos do CTN:

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.

[...]

Art. 144. O lançamento reporta-se à data da ocorrência do fato gerador da obrigação e rege-se pela lei então vigente, ainda que posteriormente modificada ou revogada.

§ 1º Aplica-se ao lançamento a legislação que, posteriormente à ocorrência do fato gerador da obrigação, tenha instituído novos critérios de apuração ou processos de fiscalização, ampliado os poderes de investigação das autoridades administrativas, ou outorgado ao crédito maiores garantias ou privilégios, exceto, neste último caso, para o efeito de atribuir responsabilidade tributária a terceiros.

[grifo nosso]

Dessa forma, constatado o vício insanável.

Por outro lado, o Decreto n. 70.235/72, no seu artigo 59 prevê as nulidades por vícios insanáveis. Veja-se.

CAPÍTULO III

Das Nulidades

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.

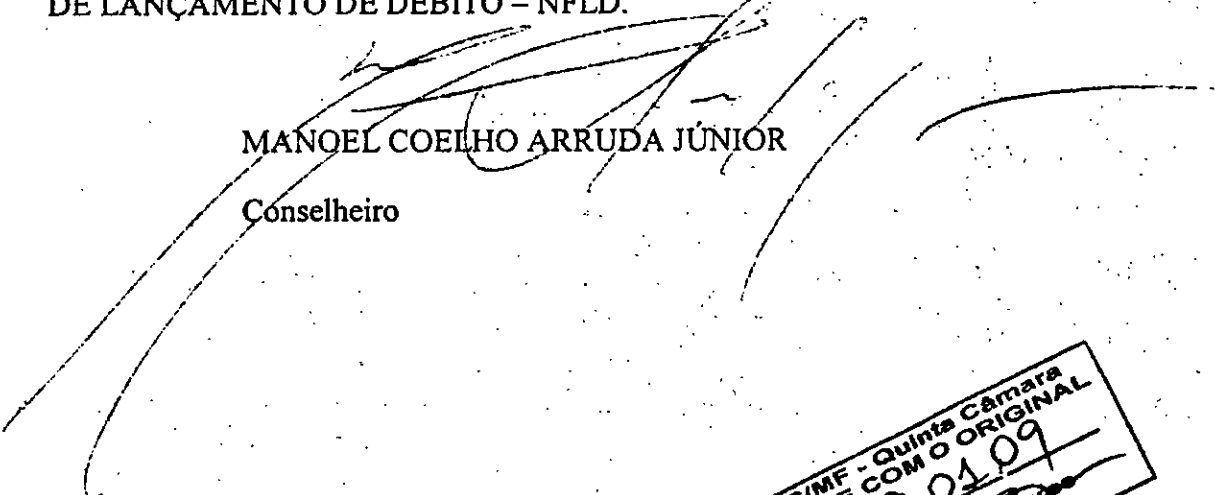
§ 2º Na declaração de nulidade, a autoridade dirá os atos alcançados, e determinará as providências necessárias ao prosseguimento ou solução do processo.

§ 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. (Incluído pela Lei n° 8.748, de 1993)

No presente caso, entendo que o vício na constituição do crédito tributário inobservou o direito de defesa do Contribuinte, nos termos do inciso II, do artigo 59, do Decreto n. 70.235/72, razão pela qual deve ser reconhecida nulidade da NFLD.

Ante todo o exposto, voto no sentido de ANULAR a NOTIFICAÇÃO FISCAL DE LANÇAMENTO DE DÉBITO – NFLD.


MANOEL COELHO ARRUDA JÚNIOR

Conselheiro

