



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10580.004589/2007-70
Recurso Voluntário
Acórdão nº **2402-011.054 – 2ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária**
Sessão de 02 de fevereiro de 2023
Recorrente CIA DE ELET DO E. DA BAHIA COELBA E OUTRO
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/07/1998 a 31/12/1998

DILIGÊNCIA FISCAL. MOTIVAÇÃO E FUNDAMENTAÇÃO FISCAL. APERFEIÇOAMENTO DO LANÇAMENTO. NOVO LANÇAMENTO. DECADÊNCIA.

O aperfeiçoamento da NFLD quando da realização da diligência fiscal determinada pela autoridade julgadora, equivale a um novo lançamento. Decorridos mais de cinco anos entre o fato gerador da obrigação e a ciência pelo sujeito passivo do resultado da diligência, deve ser reconhecida a decadência do crédito tributário.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado: (i) em primeira votação, por voto de qualidade, rejeitar a preliminar de nulidade da reportada autuação por vício material proposta pelo conselheiro Gregório Rechmann Júnior. Vencidos os conselheiros Gregório Rechmann Júnior, Ana Cláudia Borges de Oliveira e Thiago Duca Amoni; e (ii) em segunda votação, por maioria de votos, dar provimento ao recurso voluntário interposto, reconhecendo a decadência do crédito lançado. Vencido o conselheiro Rodrigo Duarte Firmino (relator), que negou-lhe provimento. O conselheiro Gregório Rechmann Júnior foi designado redator do voto vencedor.

(documento assinado digitalmente)

Francisco Ibiapino Luz - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Rodrigo Duarte Firmino - Relator

(documento assinado digitalmente)

Gregório Rechmann Junior - Redator designado

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Rodrigo Duarte Firmino, Gregório Rechmann Junior, Jose Marcio Bittes, Ana Claudia Borges de Oliveira, Thiago Duca Amoni (suplente convocado), Francisco Ibiapino Luz (Presidente).

Fl. 2 do Acórdão n.º 2402-011.054 - 2ª Seju/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo n.º 10580.004589/2007-70

Relatório

AUTUAÇÃO

Conforme consta a fls. 05 e ss (Vol. I) foi lavrada a Notificação Fiscal de Lançamento de Débito – NFLD n.º 35.473.321-4 em 30/06/2003, para o pagamento de Contribuição Previdenciária no Valor de R\$ 50.739,62, rubricas Segurados, Empresa e SAT, Multa de R\$ 7.610,93 e Juros de R\$ 44.341,83, totalizando o crédito de R\$ 102.692,38, referentes ao período de 07/1998 a 12/1998.

A notificação é constituída contra duas empresas, tomador e prestador de serviços, referentes à mão de obra contratada de pessoa jurídica, conforme relatório de fls. 63 e ss, sendo precedida de fiscalização realizada ao amparo do Mandado de Procedimento Fiscal MPF n.º 00029830, fls. 53 e ss, iniciada em 23/07/2002.

Inicialmente, o processo foi protocolado com a matrícula n.º 35013.002928/2003-15, fls. 3.

DEFESA

A Companhia de Eletricidade do Estado da Bahia – COELBA (tomadora dos serviços) apresentou impugnação a fls. 85 e ss, explicitando suas teses e fundamentos jurídicos, pugnando ao final pela improcedência da exação.

Entre suas matérias de defesa apresentadas, informa que houve o pagamento da tributação cobrada, juntando uma vasta cópia de documentos, conforme fls. 101 e ss a 774 (Vol. II).

A Construtora Ludy LTDA (prestadora dos serviços) apresentou impugnação, fls. 784 e ss em que também informa, entre outras matérias de direito abordadas, que houve pagamento das contribuições cobradas na exação, pugnando pela improcedência da autuação. Igualmente juntou cópia de vários documentos.

SANEAMENTOS REALIZADOS NA FISCALIZAÇÃO E AUTUAÇÃO

Conforme fls. 1353 e ss (Vol. IV), o Serviço de Análise de Defesas e Recursos apontou inexatidões, solicitando a feitura de Relatório Fiscal Substitutivo para saneamento.

Consta a fls. 1641 AR dando ciência à prestadora Ludy da NFLD n.º 35.473.321-4, seguido a fls. 1643 do MPF – Diligência n.º 09251094, MPF – Diligência n.º 09262710, assim como termos e demais documentos fiscais.

Foi então elaborado em 04/04/2006 documento fiscal de fls. 1677 (Vol. V), historiando fatos e dando ciência às empresas autuadas do relatório fiscal substitutivo de fls. 1687 e ss, abrindo-se novo prazo para apresentação de defesa.

Conforme abaixo se transcreve, **o crédito constituído na exação foi mantido INTEGRALMENTE**, com destaque para as seguintes informações:

- A Coelba (tomadora) apresentou as guias de recolhimento sem qualquer vinculação com a tomadora, assim como também às notas fiscais dos serviços prestados;
- As folhas de pagamento e as GFIPs não estão vinculadas à Coelba nem às notas fiscais dos serviços prestados à tomadora.

Ao Serviço de Contencioso Administrativo da Delegacia da Receita Previdenciária - Salvador, 02/01/2006.

Analisando o processo de DEBCAD 35.556.321-4, passamos a esclarecer os pontos questionados pelo serviço de análise:

- o prestador de serviço teve ciência da notificação, conforme documento anexado à folha 910 deste processo;
- a Coelba apresentou os contratos solicitados;
- foi emitido o Auto de Infração 35.079.969-5, de 19/12/2005, em razão da Coelba não haver disponibilizado, apesar de notificada, as notas fiscais, destacadas em verde, na relação de notas fiscais, anexada à folha 919 e deste processo;
- a Coelba apresentou as guias de recolhimento sem qualquer vinculação com a Coelba ou as notas fiscais;
- com relação as guias de recolhimento anexadas às folhas 437, 438 e 439, têm vinculação com o número de contrato, porém a Coelba não apresentou as guias originais, a fim de que pudéssemos confronta-las com as cópias apresentadas;
- as folhas de pagamento e as GFIPs apresentadas não são vinculadas à Coelba nem às notas fiscais como determina a ORDEM DE SERVIÇO INSS/DAF 165, de 11/07/1997, III, 20, em vigor até a edição da IN 18, de 11/05/2000;
- cópia do relatório substitutivo foi anexada a este processo, bem com a segunda via, que deverá ser enviada a empresa prestadora;
- os demais pontos foram objeto de relatório substitutivo, anexado a este processo. Em função do exposto o débito foi mantido integralmente.

ACÓRDÃO Nº 15-033.066

A 5ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Salvador – DRJ/SDR julgou o lançamento procedente em 04/07/2007, conforme o Acórdão nº 15-33.066, mantendo a solidariedade e o crédito lançado por aferição indireta, conforme fls. 1697 e ss .

O tomador do serviço, Coelba, foi notificado em 20/08/2008 da decisão conforme Intimação nº 163/2008 de fls. 1719, tendo ciência em 04/09/2008, AR a fls. 1723.

O prestador, Ludy, foi notificado também em 20/08/2008 da decisão conforme Intimação nº 164/2008 de fls. 1721, tendo a ciência em 29/09/2008, fls. 2475 (Vol. VII)

JUNTADA DE PROCESSO

Foi juntado aos autos em 03/10/2008, conforme fls. 1727 e ss, um outro processo de numeração antiga, nº 35013.003978/2006-62, de 18/10/2006, da tomadora dos serviços, Coelba, que se manifestou quanto aos termos do relatório substitutivo, tendo então retornado os autos para o colegiado responsável pelo acórdão acima referido, fls. 1.755.

ACÓRDÃO Nº 15-17.890

Houve **reexame** das defesas apresentadas, incluindo-se a manifestação supracitada, tendo em 11/12/2008 a 5ª Turma da DRJ/SDR decidido pela procedência parcial da exação, conforme Acórdão n.º 15-17.890, com o reconhecimento da decadência de parte do crédito, fixando-o em R\$ 31.039,76 relativo às Contribuições Sociais, acrescido de Juros de R\$ 26.178,99 e Multa de R\$ 4.655,96, totalizando R\$ 61.874,71, fls. 1757 e ss.

O tomador do serviço, Coelba, foi notificado em 01/07/2009 da decisão conforme Intimação n.º 0600/2009 de fls. 2477 (Vol. VII), tendo ciência em 08/07/2009, AR a fls. 2483.

O prestador do serviço, Ludy, foi notificado em 01/07/2009 da decisão conforme Intimação n.º 601/2009 de fls. 2479, tendo ciência em 10/07/2009, AR a fls. 2487.

RECURSO VOLUNTÁRIO

A tomadora apresentou DOIS recursos, sendo um para cada acórdão. O primeiro combatendo o Acórdão n.º 15-33.066, conforme fls. 1782 e ss (Vol. Vol. VI), o segundo contra o Acórdão n.º 15-17.890, fls. 2489 e ss (Vol. VII).

Para o recurso apresentado a fls. 1782 e ss, a tomadora recorrente alega:

- **Nulidade da NFLD n.º 35.473.321-4 – Informa que a fiscalização exigiu documentos de que não dispunha (guias de recolhimento) no momento da apuração e que esta ausência de informação serviu como fundamento para autuação, pelo não recolhimento dos tributos.** Acrescenta que a documentação foi posteriormente apresentada e carreada aos autos, foi reexaminada em relatório fiscal complementar e não houve ressalva quanto aos mesmos. Assim, a nulidade é atribuída à violação ao princípio constitucional de ampla defesa por não ter a autoridade administrativa apreciado as provas capazes de ilidir a responsabilidade da recorrente;
- **Ainda em sede de preliminar é alegado que houve o pagamento das contribuições pela empresa prestadora antes mesmo do lançamento,** conforme documentos apresentados e que a fiscalização se ateve a INDÍCIOS, não havendo a constatação de irregularidades a justificar a exação. Ataca a forma de aferição indireta utilizada na NFLD como sendo, na prática, uma grave penalidade aplicada, ao utilizar como base de cálculo as notas fiscais emitidas no período, sendo que não houve recusa na apresentação de qualquer documento ou informação pela recorrente;
- **Alega peremptoriamente que as contribuições previdenciárias foram devidamente pagas pela prestadora e apresentados os respectivos pagamentos pelas guias e demais documentos carreados aos autos,** mas que não foram devidamente apreciados pela fiscalização e, ainda, ignorados pela decisão *a quo*, portanto, os créditos fiscais já estariam extintos quando do lançamento;

- **Quanto à solidariedade, a recorrente alega elisão de sua responsabilidade por comprovar recolhimento da contribuição relativa aos empregados postos a seu serviço**, nos termos de dispositivos normativos vigentes à época dos fatos, em especial o art. 16 da Ordem de Serviço INSS n.º 83 e que os documentos que comprovam o pagamento não foram refutados pela fiscalização. Aduz também que a sua solidariedade se completa pela adimplência da prestadora de serviço, não havendo o débito, igualmente não há que se falar em inadimplência e, por consequência, responsabilidade da tomadora.

Ao fim requer o que segue:

o recebimento do presente Recurso e encaminhamento ao Órgão competente para a devida apreciação e julgamento;

sejam apreciados os documentos já juntados ao presente processo, os quais comprovam a base de cálculo e o efetivo recolhimento das contribuições previdenciárias a que se referem a presente, por parte da empresa contratada, prestadora de serviços, inexistindo, portanto, qualquer débito perante a Previdência;

seja conhecido o recurso e lhe dado provimento, para declarar nula a r. decisão recorrida, ou que, assim não entendendo, venha ela a ser desconstituída, julgando-se NULO OU IMPROCEDENTE o lançamento fiscal realizado contra a Recorrente, na forma das argumentações aduzidas, em decorrência da insubsistência de suas razões e haja vista a existência de substratos probatórios já colacionados que permitem asseverar o cumprimento das obrigações previdenciárias por parte da empresa contratada, prestadora de serviços;

que, após o devido julgamento da presente notificação, seja efetuado o seu cancelamento e arquivamento, operando-se a sua baixa respectiva do sistema de controle e cobrança do INSS e Receita Federal.

Para o recurso apresentado a fls. 2489 e ss, alega a recorrente:

- Que houve o efetivo pagamento das contribuições e que o direito fazendário se baseou em presunção legal tributária relativa, ao atribuir o fato e constituir o crédito e que tal não deve prevalecer em razão de se **PROVAR NOS AUTOS O CONTRÁRIO**, desfazendo a citada presunção.

Fls. 2495

Com base nisso, no desenrolar do presente processo, **tanto a Recorrente como a Construtora Ludy Ltda. apresentaram toda a documentação hábil, idônea e suficiente à comprovação da quitação dos supostos débitos em questão. Mais especificamente, constam nos presentes autos todas as folhas de pagamento, GFIP*s, GRPS's e GPS's relativas ao período em questão, em consonância com a legislação vigente.**

- Em sede de preliminar alega cerceamento do direito de defesa nos seguintes termos:

(fls. 2503/2505)

Do "CERCEAMENTO DE DEFESA EM VIRTUDE DA AUSÊNCIA DE DETALHAMENTO DAS RAZÕES PELAS QUAIS OS COMPROVANTES DE QUITAÇÃO E AS FOLHAS DE PAGAMENTO APRESENTADOS PELA

RECORRENTE FORAM REPUTADOS SUPOSTAMENTE INSUFICIENTES PARA COMPROVAÇÃO DA QUITAÇÃO DO DÉBITO .EM QUESTÃO: A OFENSA AO DEVER CONSTITUCIONAL DE FUNDAMENTAÇÃO ADEQUADA DAS DECISÕES E ÀS GARANTIAS DO CONTRADITÓRIO E DA AMPLA DEFESA.

Conforme salientado no tópico anterior, ao invés de privilegiar a busca da verdade material, mediante a análise pormenorizada dos documentos em questão, a Egrégia 5ª Turma da DRJ/SDR limitou-se a afirmar vaga e genericamente que tais documentos não seriam suficientes à comprovação da quitação dos supostos débitos em questão, sem ao menos indicar ou detalhar os motivos ou o porquê de tal insuficiência.

Ao não explicitar pormenorizadamente em que consistiriam e quais seriam tais supostas insuficiências, o órgão julgador *a quo* não só infringiu o seu dever de fundamentar adequadamente a decisão (motivação), como também restringiu indevidamente seus direitos constitucionais ao contraditório e à ampla defesa. Isso porque, sem um detalhamento de tais supostas insuficiências, a Recorrente é incapaz de apurar se elas existem ou não e, conseqüentemente, de promover adequadamente a sua defesa. Vejamos. (grifo do autor)

- **Alega que não se configurou os pressupostos para apuração do montante mediante aferição indireta (arbitramento), conforme os argumentos abaixo esposados:**

(Fls. 2507 e ss)

Segundo narrado no tópico referente à síntese da lide, a Fazenda Pública, por não ter recebido a documentação comprobatória da quitação dos débitos em questão quando da realização da fiscalização in loco no estabelecimento da Recorrente, lavrou a notificação e apurou o montante supostamente devido mediante o método de aferição indireta (presunção/arbitramento), previsto nas instruções normativas n.ºs 69/2002 e 70/2002.

Embora tenha havido tal indisponibilidade apenas momentânea dos documentos requeridos, estes foram devidamente juntados quando da impugnação da notificação, pois se encontravam com a Construtora Ludy Ltda.. Por sua vez, tais documentos (folhas de pagamento, GFIP's, GRPS's ou GPS's), consoante frisado, são hábeis idôneos e suficientes à comprovação do pagamento dos supostos débitos que estão sendo indevidamente imputados à Recorrente.

As observações e esclarecimentos acima são necessários pelos seguintes motivos:

- a) A presunção gerada pelo método da aferição indireta é relativa {*júris tantum*), tendo sido devidamente elidida pela apresentação de farto e suficiente conjunto probatório em contrário, constante dos autos;
- b) A aferição indireta do montante supostamente devido é um expediente cuja utilização pela Fazenda Pública possui caráter excepcional, só podendo ser utilizada na ocorrência das hipóteses e requisitos estritamente definidos em lei, que não se vislumbraram *in casu*. Vejamos.

No caso em questão, de acordo com o que prescreve o art. 33, §§ 3º a 6º da Lei n.º 8.212/91, tal metodologia de cálculo (aferição indireta) só pode ser utilizada quando verificados determinados requisitos. Nesse sentido, convém transcrever a aludida norma," *in verbis*:

(...)

Da leitura da norma acima transcrita, depreende-se que os requisitos cuja ocorrência é indispensável para aplicação da aferição indireta são: a) A recusa ou sonegação de

qualquer documento ou informação; ou b) A verificação de indícios de inidoneidade da documentação fiscal e contábil, que aponte para o registro de informações destoantes da realidade dos fatos.

Todavia, no caso em tela, não se vislumbraram tais requisitos, pois não houve qualquer recusa ou sonegação de documentos por parte da Recorrente nem qualquer indício de inidoneidade da sua estrita fiscal e contábil.

- Alega elisão da responsabilidade da tomadora do serviço, já que foi comprovado nos autos o pagamento tributário pela prestadora;
- A recorrente aponta DUPLA COBRANÇA das contribuições em razão de os débitos discutidos estarem sendo cobrados cumulativamente, depois reforma sua própria afirmação e diz se tratar de cobrança tripla, nos termos a seguir extraídos do recurso:

(fls. 2515)

A par dos aspectos já abordados nos tópicos acima, convém ressaltar que, ao cobrar os débitos em questão simultaneamente da Recorrente é da Construtora Ludy Ltda., de modo cumulativo, conforme se observa na fl. 1020 dos autos (página 15 do acórdão recorrido - vide novamente Doc. 03, em anexo), a Fazenda Pública está efetuando nítida cobrança em duplicidade, _bitributação,- o que é absolutamente vedado pelo ordenamento jurídico pátrio.

Desse modo, ria remota hipótese de serem ultrapassados os argumentos dos tópicos acima, ainda assim deve ser revisto o acórdão recorrido, a fim de se evitar cobrança em duplicidade. A rigor, aliás, trata-se de uma cobrança tripla, pois a cobrança dúplice está sendo feita sobre um débito que já foi devidamente pago pela empresa prestadora na época da ocorrência do fato gerador.

- Alega que foram arrolados como corresponsáveis os diretores da recorrente e que a decisão *a quo* ratificou essa conduta fiscal, julgando diferentemente da jurisprudência, considerando tal matéria pacificada nos pretórios pátrios.

Ao final requer o que segue:

(Fls. 2525)

- a) Anular/reformar o acórdão recorrido, com a devolução do processo à DRJ, para a adequada análise da farta documentação comprobatória da quitação anexada aos autos pela Recorrente e pela Construtora Ludy Ltda.. Alternativamente, caso esse Egrégio Conselho de Contribuintes, mediante a análise direta dos mencionados documentos acostados aos autos, já concluir pela plena quitação do suposto débito indevidamente imputado à Recorrente, reforme o acórdão recorrido, a fim de julgar totalmente improcedente a notificação fiscal ora impugnada;
- b) Declarar a ausência de responsabilidade solidária da Recorrente pelos supostos débitos objeto da notificação fiscal ora impugnada;
- c) Na remota hipótese de serem ultrapassados os pleitos acima, o que se admite apenas para argumentar e por extrema cautela processual (princípio da eventualidade), **afaste a metodologia de aferição indireta (arbitramento) indevidamente utilizada para calcular o montante supostamente devido**, assim como afaste a duplicidade (bitributação) da cobrança, que está sendo feita simultânea e cumulativamente em relação à Recorrente" e à Construtora Ludy Ltda.;

d) Determinar a exclusão dos diretores da empresa Recorrente do pólo passivo do presente processo.

É o relatório!

Voto Vencido

Conselheiro Rodrigo Duarte Firmino, Relator.

Os recursos apresentados para os dois acórdãos obedecem aos requisitos legais e são tempestivos, portanto, deles tomo conhecimento.

O Acórdão n.º 15-33.066, de reexame das mesmas matérias no Acórdão n.º 15-17.890, com o acréscimo da manifestação da tomadora quanto ao relatório substitutivo, traduz-se em uma revisão administrativa, portanto os seus termos passam a ser tratados de modo consolidado, assim como também os recursos apresentados, um para cada acórdão.

PRELIMINARES

A nulidade apontada para a Notificação de Lançamento NFLD n.º 35.473.321-4, ao argumento da fiscalização exigir documentos para os quais a tomadora ainda não dispunha, **não pode prosperar**, visto que houve um reexame da exação, conforme relatório substitutivo a fls. 1687 e ss, **com verificação de todas informações constantes dos autos, inclusive a apresentação posterior de documentos, mantendo o crédito integralmente.**

Contrariamente ao que se argumenta no recurso, a fiscalização NÃO ACEITOU a documentação apresentada como pagamento das contribuições, segundo o relatório substitutivo, especificamente a fls. 1965, por duas razões:

- **A Coelba (tomadora) apresentou as guias de recolhimento sem qualquer vinculação com a tomadora, assim como também às notas fiscais dos serviços prestados;**
- **As folhas de pagamento e as GFIPs não estão vinculadas à Coelba nem às notas fiscais dos serviços prestados à tomadora.**

Portanto, não houve violação ao princípio constitucional inserto no art. 5º, inc. LV da Constituição Federal de 1988 – CF/88, ao contrário, como se depreende das defesas e recursos apresentados, **a recorrente exauriu suas teses e argumentos jurídicos mostrando claro conhecimento dos motivos da exação.**

A recorrente também alega que houve pagamento das contribuições antes mesmo do lançamento e que a fiscalização se ateve a INDÍCIOS, porém o que se vê na constituição do crédito é o uso de claros dispositivos legais, a não aceitação dos comprovantes de pagamentos por não se verificarem vinculados à tomadora e nem às notas fiscais dos serviços prestados a ela. Portanto, houve AVALIAÇÃO da documentação e, em sede de preliminar, **NÃO HÁ QUE SE FALAR EM PRETERIMENTO DE DIREITO À AMPLA DEFESA.**

A Coelba também informa que **PROVOU NOS AUTOS O PAGAMENTO** e que isso não foi considerado pela fiscalização e tampouco pelo juízo *a quo* e, ainda, que não houve detalhamento dos motivos determinantes quanto a não aceitação da farta documentação apresentada, **TODAVIA**, o que se vê é a *opinio juris* da autoridade que constituiu o crédito, seguida também pelo entendimento da decisão de piso quanto a **NÃO ACEITAÇÃO DOS PAGAMENTOS** apresentados, ao entendimento de não se verificar, *in casu*, de modo peremptório, o seu vínculo para com a contribuição devida pela prestação dos serviços entre a Ludy e Coelba, ao que entendo não assistir direito à recorrente em sede preliminar.

MÉRITO

Os dois principais argumentos da Coelba passam a um detalhado exame, **pois foi exaustivamente alegado nas peças recursais o PAGAMENTO das contribuições e consequente ELISÃO da responsabilidade tributária pela tomadora**. Os recursos alegam que a prestadora de serviço, a Empresa Ludy, **PAGOU AS CONTRIBUIÇÕES**, sendo que ambas, tomadora e prestadora, por ocasião de suas respectivas impugnações/defesa ao lançamento, juntaram farta documentação, incluindo-se cópias de Guia de Recolhimento de FGTS - GRE, fls. 157, Guia de Recolhimento da Previdência Social - GRPS, fls. 177, 891, cópia da contratação entre prestadora e tomadora, fls. 1356, cópia de notas fiscais dos serviços prestados, fls. 1577 a 1639.

A fiscalização, ao analisar essas e todas as outras cópias apresentadas, expôs as seguintes razões para a manutenção do crédito, fls. 1695, por ocasião da emissão do relatório substitutivo:

Ao Serviço de Contencioso Administrativo da Delegacia da Receita Previdenciária - Salvador, 02/01/2006.

Analisando o processo de DEBCAD 35.556.321-4, passamos a esclarecer os pontos questionados pelo serviço de análise:

- o prestador de serviço teve ciência da notificação, conforme documento anexado à folha 910 deste processo;
- a Coelba apresentou os contratos solicitados;
- foi emitido o Auto de Infração 35.079.969-5, de 19/12/2005, em razão da Coelba não haver disponibilizado, apesar de notificada, as notas fiscais, destacadas em verde, na relação de notas fiscais, anexada à folha 919 e deste processo;
- **a Coelba apresentou as guias de recolhimento sem qualquer vinculação com a Coelba ou as notas fiscais;** (grifo do autor)
- **com relação as guias de recolhimento anexadas às folhas 437, 438 e 439, têm vinculação com o número de contrato, porém a Coelba não apresentou as guias originais, a fim de que pudéssemos confronta-las com as cópias apresentadas;** (grifo do autor)
- **as folhas de pagamento e as GFIPs apresentadas não são vinculadas à Coelba nem às notas fiscais como determina a ORDEM DE SERVIÇO INSS/DAF 165, de 11/07/1997, III, 20, em vigor até a edição da IN 18, de 11/05/2000;** (grifo do autor)
- cópia do relatório substitutivo foi anexada a este processo, bem com a segunda via, que deverá ser enviada a empresa prestadora;

- os demais pontos foram objeto de relatório substitutivo, anexado a este processo.
Em função do exposto o débito foi mantido integralmente. (grifo do autor)

Fica suficientemente clara a *ratio essendi* do posicionamento da autoridade administrativa, pois a fiscalização foi aberta contra a tomadora, para exame exclusivo quanto aos pagamentos de contribuições sociais referentes ao período de 12/1997 a 03/2002, conforme Mandado de Procedimento Fiscal – MPF de fls. 53 e ss, de lavra em 23/07/2002, resultando em efetivo lançamento de créditos do período de 07/1998 a 12/1998, créditos esses oriundos dos serviços prestados pela Ludy, em razão da **NÃO COMPROVAÇÃO DE PAGAMENTOS DAS CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS**. Portanto, os tributos em exame estão sendo cobrados da tomadora, solidariamente também com a prestadora, **em razão da falta de vínculo entre os pagamentos apresentados e os serviços prestados à Coelba**.

Primeiramente, a matriz legal que autoriza a cobrança tributária em exame feita ao tomador está posta no art. 30, inc. VI da Lei nº 8.212, de 1991, conforme abaixo exposto:

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; (Redação dada pela Lei 9.528, de 10.12.97)

Portanto, o tomador dos serviços é um **responsável legal tributário**, que responde solidariamente com o prestador, de modo a GARANTIR o adimplemento da contribuição social, o que visa, em última análise, a manutenção da seguridade social brasileira.

O Decreto regulamentar nº 2.173, de 1997, vigente à época dos fatos, dispõe sobre a responsabilidade acima e também de sua ELISÃO, conforme o *caput* do art. 43 e o §1º:

Art. 43. O proprietário, o incorporador definido na Lei nº 4.591, de 16 de dezembro de 1964, o dono de obra ou o condomínio de unidade imobiliária, qualquer que seja a forma de contratação da construção, reforma ou acréscimo, são solidários com o construtor nas obrigações para com a seguridade social, ressalvado o seu direito regressivo contra o executor ou contratante de obra, admitida a retenção de importância a este devida para garantia do cumprimento dessas obrigações.

§ 1º **A responsabilidade solidária somente será elidida se for comprovado pelo executor da obra o recolhimento das contribuições incidentes sobre a remuneração dos segurados incluída em nota fiscal ou fatura correspondente aos serviços executados, quando da quitação da referida nota fiscal ou fatura, quando não comprovadas contabilmente.**(grifo do autor)

Dentro do raciocínio posto, aceitar documentos da Prestadora Ludy que não vinculem aos serviços prestados à Coelba, de modo claro e direto, para o período fiscalizado, **não traz uma mínima certeza de adimplemento da obrigação tributária**, em relação direta com aquelas contribuições devidas para efeito dos serviços prestados.

De outro lado, a forma estabelecida em decreto regulamentar para a tomadora se eximir desta obrigação legal tributária solidária NÃO foi adotada nos termos exarados no dispositivo normativo acima, ao que permanece a obrigação, lembrando-se a necessidade de observar a interpretação literal para norma isentiva, conforme art. 111, inc. II da Lei n.º 5.172, de 1966, Código Tributário Nacional – CTN.

Mister também destacar, nos termos da parte final do inc. VI, art. 30 da Lei n.º 8.212, de 1991, que o tomador tem direito de regresso contra o prestador e poderia ter inclusive retido o pagamento dos serviços como garantia do cumprimento da obrigação previdenciária.

Quanto à forma de constituição do crédito tributário, especialmente a apuração do montante por aferição indireta (arbitramento), nota-se que foi utilizada aquela prevista na Seção III da Instrução Normativa DC/INSS n.º 70, de 10/05/2002, DOU 15/05/2002, arts. 64 e 65:

Seção III

Da Aferição Indireta da mão-de-obra contida em Nota Fiscal, Fatura ou Recibo de Prestação de Serviços

Art. 63. É fixado em 40% (quarenta por cento) o percentual mínimo correspondente à mão-de-obra a incidir sobre o valor dos serviços da respectiva nota fiscal, fatura ou recibo.

Parágrafo único. O percentual mínimo de que trata o caput é fixado em 50% (cinquenta por cento) no caso de trabalho temporário. (NR) (Parágrafo acrescentado pela Instrução Normativa DC/INSS n.º 80, de 27.08.2002, DOU 28.08.2002, com efeitos a partir de 01.09.2002)

Art. 64. A empresa prestadora de serviços que esteja obrigada a fornecer material ou locar equipamento mecânico, próprio ou de terceiros, para a execução dos serviços, deverá prever no respectivo contrato essa obrigação e discriminar na respectiva nota fiscal, fatura ou recibo o valor do serviço e o do material ou o da locação do equipamento, sendo que o valor da mão-de-obra corresponderá, no mínimo, a 40% (quarenta por cento) do valor do serviço. (NR) (Redação dada ao caput pela Instrução Normativa DC/INSS n.º 80, de 27.08.2002, DOU 28.08.2002, com efeitos a partir de 01.09.2002)

O procedimento de aferição indireta é autorizado conforme os arts. 57 e 58 do normativo em referência, abaixo exposto:

CAPÍTULO II

DA AFERIÇÃO INDIRETA

Art. 57. Para os efeitos desta Instrução Normativa, considera-se aferição indireta o método ou o procedimento de que dispõe o INSS para apuração da base de cálculo das contribuições previdenciárias, quando ocorrer quaisquer das hipóteses previstas no art. 58.

Art. 58. O procedimento de aferição indireta será utilizado, quando, comprovadamente:

(...)

II - a empresa, o empregador doméstico ou o segurado **recusar-se a apresentar qualquer documento** ou sonegar informação ou **apresentá-los deficientemente**; (grifo do autor)

Fica patente, ante à falta de apresentação inicial da documentação, por ocasião da fiscalização realizada na tomadora, fls. 63, seguida por apresentação de documentos sem vínculo para com os serviços prestados à Coelba, fls. 1695, como verificado posteriormente no relatório substitutivo, que o método de apuração da base de cálculo para a contribuição social é aquele previsto no ordenamento jurídico.

Quanto à alegação de DUPLA COBRANÇA, consta dos autos uma única cobrança, realizada solidariamente para a Prestadora Ludy e para a Tomadora Coelba, no valor de R\$ 31.039,76 relativo às Contribuições Sociais, acrescido de Juros de R\$ 26.178,99 e Multa de R\$ 4.655,96, totalizando R\$ 61.874,71, conforme Acórdão nº 15-17.890.

O polo passivo é formado por dois litisconsorte, a Coelba e a Duty, pessoas jurídicas de direito privado, os dirigentes foram citados a fls. 31 e ss por finalidade informativa e esse assunto foi objeto da Súmula nº 88 Carf, de 10/12/2012, abaixo citada:

Súmula CARF nº 88

Aprovada pela 2ª Turma da CSRF em 10/12/2012

A Relação de Co-Responsáveis - CORESP", o "Relatório de Representantes Legais - RepLeg" e a "Relação de Vínculos - VÍNCULOS", anexos a auto de infração previdenciário lavrado unicamente contra pessoa jurídica, não atribuem responsabilidade tributária às pessoas ali indicadas nem comportam discussão no âmbito do contencioso administrativo fiscal federal, tendo finalidade meramente informativa. (Vinculante, conforme Portaria MF nº 277, de 07/06/2018, DOU de 08/06/2018).

Por tudo posto, voto pela IMPROCEDÊNCIA dos recursos apresentados e a manutenção dos valores conforme calculados no Acórdão nº 15-17.890.

É como voto!

(documento assinado digitalmente)

Rodrigo Duarte Firmino

Voto Vencedor

Conselheiro Gregório Rechmann Junior, Redator designado.

Em que pese as bem fundamentadas razões de decidir do ilustre relator, por se tratar de matéria de ordem pública que pode ser conhecida a qualquer momento, inclusive de ofício, impõe-se verificar, no caso em análise, se o direito de o Fisco constituir o crédito tributário foi atingido (ou não) pela decadência.

Para tanto, socorro-me às conclusões objeto do Acórdão 2401-005.318, de relatoria conselheiro Rayd Santana Ferreira, em tudo similar ao caso ora em análise:

DECADÊNCIA RELATÓRIO - SUBSTITUTO

Preliminarmente pugna pela decretação da decadência, tendo em vista que foram glosados supostos créditos previdenciários relativos a fatos geradores supostamente ocorridos no período compreendido entre janeiro e maio de 1999, enquanto sua intimação se deu em 03/10/2006, restando ultrapassado o lapso temporal legal.

Indispensável ao deslinde da controvérsia, mister se faz elucidar, resumidamente, as espécies de lançamento tributário que nosso ordenamento jurídico contempla, como segue.

Primeiramente destaca-se o lançamento de ofício ou direto, previsto no artigo 149 do CTN, onde o fisco toma a iniciativa de sua prática, por razões inerentes a natureza do tributo ou quando o contribuinte deixa de cumprir suas obrigações legais. Já o lançamento por declaração ou misto, contemplado no artigo 147 do mesmo Diploma Legal, é aquele em que o contribuinte toma a iniciativa do procedimento, ofertando sua declaração tributária, colaborando ativamente. Ao fim, o lançamento por homologação, inscrito no artigo 150 do Códex Tributário, em que o contribuinte presta as informações, calcula o tributo devido e promove o pagamento, ficando sujeito a eventual homologação por parte das autoridades fazendárias.

Dessa forma, estando as Contribuições Previdenciárias sujeitas ao lançamento por homologação, defende parte dos julgadores e doutrinadores que a decadência a ser aplicada seria aquela constante do artigo 150, § 4º, do CTN, levando-se em consideração a natureza do tributo atribuída por lei, independentemente da ocorrência de pagamento, entendimento compartilhado por este conselheiro.

Ou seja, a regra para os tributos submetidos ao lançamento por homologação é o artigo 150, § 4º, do Código Tributário, o qual somente não prevalecerá nas hipóteses de ocorrência de dolo, fraude ou conluio, o que ensejaria o deslocamento do prazo decadencial para o artigo 173, inciso I, do mesmo Diploma Legal.

Não é demais lembrar que o lançamento por homologação não se caracteriza tão somente pelo pagamento. Ao contrário, trata-se, em verdade, de um procedimento complexo, constituído de vários atos independentes, culminando com o pagamento ou não.

Observe-se, pois, que a ausência de pagamento não desnatura o lançamento por homologação, especialmente quando a sujeição dos tributos àquele lançamento é conferida por lei. E, esta, em momento algum afirma que assim o é tão somente quando houver pagamento.

Não fosse assim, o que se diria quando o contribuinte apura prejuízos e não tem nada a recolher, ou mesmo quando encontra-se beneficiado por isenções e/ou imunidades, onde, em que pese haver o dever de elaborar declarações pertinentes, informando os fatos geradores dos tributos dentre outras obrigações tributárias, deixa de promover o pagamento do tributo em razão de uma benesse fiscal?

Cabe ao Fisco, porém, no decorrer do prazo de 05 (cinco) anos, contados do fato gerador do tributo, nos termos do artigo 150, § 4º, do CTN, proceder à análise das informações prestadas pelo contribuinte homologando-as ou não, quando inexistir concordância. Neste último caso, promover o lançamento de ofício da importância que apurar devida.

Aliás, como afirmado alhures, a regra nos tributos sujeitos ao lançamento por homologação é o prazo decadencial insculpido no artigo 150, § 4º, do CTN, o qual dispôs expressamente os casos em que referido prazo deslocar-se-á para o artigo 173, inciso I, na ocorrência de dolo, fraude ou simulação comprovados. Somente nessas hipóteses a legislação específica contempla a aplicação de outro prazo decadencial,

afastando-se a regra do artigo 150, § 4º. Como se constata, a toda evidência, a contagem do lapso temporal em comento independe de pagamento.

Ou seja, comprovando-se que o contribuinte deixou efetuar o recolhimento dos tributos devidos e/ou promover o autolancamento com dolo, utilizando-se de instrumentos arditos (fraude e/ou simulação), o prazo decadencial será aquele inscrito no artigo 173, inciso I, do CTN. Afora essa situação, não se cogita na aplicação daquele dispositivo legal. É o que se extrai da perfunctória leitura das normas legais que regulamentam o tema.

Por outro lado, alguns julgadores e doutrinadores entendem que somente aplicar-se-ia o artigo 150, § 4º, do CTN quando comprovada a ocorrência de recolhimentos relativamente ao fato gerador lançado, seja qual for o valor. Em outras palavras, a homologação dependeria de antecipação de pagamento para se caracterizar, e a sua ausência daria ensejo ao lançamento de ofício, com observância do prazo decadencial do artigo 173, inciso I.

Ressalta-se, ainda, o entendimento de outra parte dos juristas, suscitando que o artigo 150, 4º, do Código Tributário Nacional, prevalecerá quando o contribuinte promover qualquer ato tendente a apuração da base de cálculo do tributo devido, seja pelo pagamento, escrituração contábil, declaração do imposto em documento próprio, etc. Melhor elucidando, o contribuinte deverá adotar algum procedimento com o fito de apurar o tributo para que pudesse se cogitar em “homologação”.

Afora posicionamento pessoal a propósito da matéria, por entender que as Contribuições Sociais Previdenciárias deve observância ao prazo decadencial do artigo 150, § 4º, do Códex Tributário, independentemente de antecipação de pagamento, salvo quando comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação, o certo é que a partir da alteração do Regimento Interno do CARF (artigo 62A), introduzida pela Portaria MF nº 586/2010, os julgadores deste Colegiado estão obrigados a “reproduzir” as decisões do STJ tomadas por recurso repetitivo, razão pela qual deixaremos de abordar aludida discussão, mantendo o entendimento que a aplicação do dispositivo legal retro depende da existência de recolhimentos do mesmo tributo no período objeto do lançamento, na forma decidida por aquele Tribunal Superior nos autos do Resp nº 973.733/SC, assim ementado:

“PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ARTIGO 543C, DO CPC. TRIBUTÁRIO. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. INEXISTÊNCIA DE PAGAMENTO ANTECIPADO. DECADÊNCIA DO DIREITO DE O FISCO CONSTITUIR O CRÉDITO TRIBUTÁRIO. TERMO INICIAL. ARTIGO 173, I, DO CTN. APLICAÇÃO CUMULATIVA DOS PRAZOS PREVISTOS NOS ARTIGOS 150, § 4º, e 173, DO CTN. IMPOSSIBILIDADE.

1. O prazo decadencial quinquenal para o Fisco constituir o crédito tributário (lançamento de ofício) conta-se do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, nos casos em que a lei não prevê o pagamento antecipado da exação ou quando, a despeito da previsão legal, o mesmo incorre, sem a constatação de dolo, fraude ou simulação do contribuinte, inexistindo declaração prévia do débito (Precedentes da Primeira Seção: Resp 766.050/PR, Rel. Ministro Luiz Fux, julgado em 28.11.2007, DJ 25.02.2008; AgRg nos EREsp 216.758/SP, Rel. Ministro Teori Albino Zavascki, julgado em 22.03.2006, DJ 10.04.2006; e EREsp 276.142/SP, Rel. Ministro Luiz Fux, julgado em 13.12.2004, DJ 28.02.2005).

2. É que a decadência ou caducidade, no âmbito do Direito Tributário, importa no perecimento do direito potestativo de o Fisco constituir o crédito tributário pelo lançamento, e, consoante doutrina abalizada, encontra-se regulada por cinco regras

jurídicas gerais e abstratas, entre as quais figura a regra da decadência do direito de lançar nos casos de tributos sujeitos ao lançamento de ofício, ou nos casos dos tributos sujeitos ao lançamento por homologação em que o contribuinte não efetua o pagamento antecipado (Eurico Marcos Diniz de Santi, "Decadência e Prescrição no Direito Tributário", 3ª ed., Max Limonad, São Paulo, 2004, págs. 163/210).

3. O dies a quo do prazo quinquenal da aludida regra decadencial rege-se pelo disposto no artigo 173, I, do CTN, sendo certo que o "primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado" corresponde, iniludivelmente, ao primeiro dia do exercício seguinte à ocorrência do fato imponible, ainda que se trate de tributos sujeitos a lançamento por homologação, revelando-se inadmissível a aplicação cumulativa/concorrente dos prazos previstos nos artigos 150, § 4º, e 173, do Codex Tributário, ante a configuração de desarrazoado prazo decadencial decenal (Alberto Xavier, "Do Lançamento no Direito Tributário Brasileiro", 3ª ed., Ed. Forense, Rio de Janeiro, 2005, págs. 91/104; Luciano Amaro, "Direito Tributário Brasileiro", 10ª ed., Ed. Saraiva, 2004, págs. 396/400; e Eurico Marcos Diniz de Santi, "Decadência e Prescrição no Direito Tributário", 3ª ed., Max Limonad, São Paulo, 2004, págs. 183/199).

5. In casu, consoante assente na origem: (i) cuida-se de tributo sujeito a lançamento por homologação; (ii) a obrigação ex lege de pagamento antecipado das contribuições previdenciárias não restou adimplida pelo contribuinte, no que concerne aos fatos imponíveis ocorridos no período de janeiro de 1991 a dezembro de 1994; e (iii) a constituição dos créditos tributários respectivos deu-se em 26.03.2001.

6. Destarte, revelam-se caducos os créditos tributários executados, tendo em vista o decurso do prazo decadencial quinquenal para que o Fisco efetuasse o lançamento de ofício substitutivo.

7. Recurso especial desprovido. Acórdão submetido ao regime do artigo 543C, do CPC, e da Resolução STJ 08/2008."

Na esteira desse raciocínio, uma vez delimitado pelo STJ e, bem assim, pelo Regimento Interno do CARF que nos lançamentos por homologação a antecipação de pagamento é indispensável à aplicação do instituto da decadência, nos cabe tão somente nos quedar a aludida conclusão e constatar ou não a sua ocorrência.

Entrementes, a controvérsia em relação a referido tema encontra-se distante de remansoso desfecho, se fixando agora em determinar o que pode ser considerado como antecipação de pagamento das contribuições, sobretudo em face das diversas modalidades e/ou procedimentos adotados por ocasião do lançamento fiscal.

In casu, porém, despiciendas maiores elucidações a propósito da matéria, o ponto nodal da demanda é fixar se a Notificação de Lançamento se perfectibilizou no momento da primeira intimação (Relatório Fiscal originário) ou da intimação do Relatório Fiscal Substituto.

Pois bem. O Serviço de Análise de Defesas e Recursos, que concluiu, em 30/06/2003, pela necessidade de baixar os autos em diligência fiscal (fls.430/432), para que se elucidasse alguns pontos, dentre os quais, os seguintes:

a) descrever a fundamentação legal para a utilização da aferição indireta como meio de apuração da base de cálculo das contribuições previdenciárias;

b) quanto aos percentuais de 20% e 40%, utilizados para apuração da base de cálculo, citados no Relatório Fiscal, observar a Instrução Normativa específica para construção civil (IN nº 069/2002), conforme determina a IN 70/2002, no artigo 58, parágrafo 5º,

c) explicitar a não elisão da responsabilidade solidária por parte da empresa contratante dos serviços, citando fundamentos legais;

d) esclarecer a aplicação dos percentuais 20% e 40% sobre o valor total da nota fiscal, anexando, na medida do possível, contrato de prestação de serviço, bem como notas fiscais;

e) citar quais documentos caracterizaram a obra como sendo de empreitada total nas competências 02, 04, 05/1999, ressaltando que tal distinção faz necessária para que se possa entender tal lançamento como de responsabilidade solidária;

f) acostar aos autos comprovante de se ter dado ciência da Notificação Fiscal de Lançamento do Débito ao prestador dos serviços.

Observa-se claramente que a NFLD originária continha diversos vícios capazes de macular o lançamento, desde retificações formais à falta de fundamentação e da legislação aplicável ao caso.

Dito isto, a meu ver, resta claro que o aperfeiçoamento do lançamento, de acordo com o que dispõe a legislação em regência, especificamente o artigo 142 do CTN, se deu apenas após a resposta aos pontos requisitados pela diligência fiscal, através do Relatório Fiscal Substituto.

Mesmo que não importe em agravamento da exigência fiscal, a resposta aos quesitos supra mencionados, complementaram a descrição fática do lançamento, bem como a fundamentação legal para tanto, motivo pelo qual o lançamento se fez perfeito nesta oportunidade, ou seja, equivale a um novo lançamento.

Devolver ao contribuinte o prazo para aditamento à impugnação no concernente à matéria modificada não é medida suficiente, visto que o lançamento há de observar o prazo decadencial.

Na esteira dessas considerações, efetivada a ciência do resultado da diligência fiscal apenas em 04 de outubro de 2006, efls. 570, é de se alterar a ordem legal no sentido de decretar a decadência total da exigência fiscal, sob qualquer fundamento que se pretenda aplicar, artigo 150, § 4º, ou 173, inciso I, do CTN.

Por todo o exposto, estando a Notificação de Lançamento sub examine em dissonância com as normas legais que regulamentam a matéria, VOTO NO SENTIDO DE CONHECER DO RECURSO VOLUNTÁRIO e DAR-LHE PROVIMENTO, para decretar a decadência do crédito tributário, pelas razões de fato e de direito acima esposadas.

Registre-se, pela sua importância, que a decisão supra reproduzida foi proferida por unanimidade de votos pelos membros da 1ª Turma Ordinária da 4ª Câmara desta 2ª Seção de Julgamento, não tendo sido desafiada por recurso especial.

No caso em análise, conforme destacado pelo órgão julgador de primeira instância, tem-se que a *CIA DE ELETRICIDADE DO ESTADO DA BAHIA* foi cientificada do Relatório Fiscal Substituto em **04 de outubro de 2006** enquanto que a *CONSTRUTORA LUDY LTDA* tomou ciência do mencionado relatório em 17 de outubro de 2006 (fls. 936/937).

Neste esboço, à luz dos fundamentos objeto do precedente supra citado, tem-se que resta configurada a perda do direito de o Fisco constituir o crédito tributário em face do transcurso do lustro decadencial, independentemente da regra aplicável (art 150, § 4º ou art. 173, I, ambos do CTN).

Conclusão

Ante o exposto, voto por dar provimento ao recurso voluntário, cancelando-se o lançamento fiscal, vez que atingido pela decadência.

(documento assinado digitalmente)

Gregório Rechmann Junior