



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

**Processo nº** 10120.010135/2007-55  
**Recurso nº** 152.632 Voluntário  
**Acórdão nº** 2302-00.245 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 30 de setembro de 2009  
**Matéria** CESSÃO DE MÃO DE OBRA: RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA.  
EMPRESAS EM GERAL  
**Recorrente** CONSTRUTORA CENTRAL DO BRASIL LTDA. E OUTRO  
**Recorrida** DRP GOIÂNIA/GO

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS**

Período de apuração: 01/05/1997 a 31/07/1998

DECADÊNCIA. O Supremo Tribunal Federal, através da Súmula Vinculante nº 08, declarou inconstitucionais os artigos 45 e 46 da Lei nº 8.212, de 24/07/91. Tratando-se de tributo sujeito ao lançamento por homologação, que é o caso das contribuições previdenciárias, devem ser observadas as regras do Código Tributário Nacional - CTN. Assim, comprovado nos autos o pagamento parcial, aplica-se o artigo 150, §4º; caso contrário, aplica-se o disposto no artigo 173, I.

**RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. ELISÃO DA  
RESPONSABILIDADE. NÃO OCORRÊNCIA.**

A tomadora de serviços é solidária com a prestadora de serviços até a entrada em vigor da Lei nº 9.711/1998. A elisão é possível, mas se não realizada na época oportuna persiste a responsabilidade. Não há benefício de ordem na aplicação do instituto da responsabilidade solidária na construção civil.

Recurso Voluntário Provido em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros da 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária da Segunda Seção de Julgamento, por maioria de votos, com fundamento no artigo 173, I do CTN, acatar a preliminar de decadência de parte do período a que se refere o lançamento para provimento parcial do recurso, vencido o Conselheiro Rogério de Lellis Pinto que aplicava o artigo 150, § 4º e no mérito, por unanimidade de votos, manter os demais valores lançados, nos termos do voto da Relatora.

1

  
LIEGE LACROIX THOMASI  
Presidente e Relatora

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros Marco André Ramos Vieira, Adriana Sato, Núbia Moreira Barros Mazza (suplente), Rogério de Lellis Pinto, e Liege Lacroix Thomasi, (presidenta) .Ausência justificadamente do Conselheiro Manoel Coelho Arruda Junior.

## Relatório

Trata a notificação, lavrada em 05/11/2003 e cientificada ao sujeito passivo em 03/12/2003, de contribuições previdenciárias decorrentes da responsabilidade solidária entre a notificada e a empresa CONSTRUTORA SOLO LTDA., pelos serviços prestados na construção civil, nas competências de 05/1997 a 07/1998.

O devedor solidário foi notificado através de Registro Postal em 18/12/2003, sls.51

O relatório fiscal diz que a notificada não se ilidiu da responsabilidade solidária, não apresentando os comprovantes de recolhimento das contribuições previdenciárias e as respectivas folhas de pagamento para as competências de emissão de notas fiscais, ou faturas de prestação de serviços. Também não foram apresentados os contratos de prestação de serviços.

Após a apresentação de defesa, Decisão-Notificação julgou o lançamento procedente.

Inconformado o contribuinte apresentou recurso tempestivo, onde alega em síntese:

- a) que é absurda a solidariedade imposta pela suposição da existência de mão de obra na locação de máquinas ou equipamentos;
- b) que a ausência de contrato não autoriza a presunção da mão de obra;
- c) que não há elementos probatórios suficientes para a utilização da aferição indireta;
- d) que a solidariedade implica responsabilidade que somente pode ser imputada a alguém ligado ao fato gerador da obrigação;
- e) que somente após a constatação da existência de débitos da prestadora é que pode ser exigido o pagamento da recorrente;
- f) que as notas fiscais são claras ao identificar o serviço como aluguel ou locação;
- g) que mesmo feito o arbitramento o percentual utilizado deveria ser de 5%, terraplenagem;
- h) que a elisão da responsabilidade solidária poderia ter se dado mediante consulta ao contra-corrente da prestadora;

- i) que junta as GRPS referentes ao período cobrado para provar que houve o regular recolhimento das contribuições;
- j) que é perfeitamente possível a apresentação de provas em qualquer fase recursal.

Requer a juntada de provas *a posteriori*, que seja considerada a natureza do serviço como locação e/ou aluguel, sem mão de obra, o que leva à improcedência ou a nulidade da notificação, que sejam aceitas as guias genéricas, que seja verificada a real existência do débito e que o débito seja exigido primeiramente da prestadora. Requer que sejam examinados os documentos juntados a fim de que seja julgado improcedente o lançamento fiscal.

Os documentos apresentados em sede recursal foram examinados e foi exarada a Reforma da Decisão-Notificação às fls. 109/121, julgando o lançamento procedente em parte.

As devedoras principal e solidária foram cientificadas da decisão reformada e lhes foi aberto o prazo recursal. A notificada reitera o pleito constante no recurso primitivo.

A DRP ofereceu as contra-razões pela manutenção da Reforma da DN.

Os autos foram encaminhados à segunda instância e acórdão da 04ª CaJ, fls. 155/166, anulou a notificação porque a cientificação do sujeito passivo ocorreu após a expiração do Mandado de Procedimento Fiscal.

A DRP solicitou revisão de Acórdão, fls. 168/173. A recorrente foi devidamente cientificada e apresentou sua manifestação.

A devedora solidária foi cientificada por registro postal e não apresentou suas contra-razões.

A 4ª CaJ acatou o pedido de revisão, fls. 186/188, anulou o Acórdão anterior e converteu o julgamento em diligência para ser esclarecido pela fiscalização:

- 1) se houve fiscalização total na empresa prestadora que englobe total ou parcialmente, o período objeto do presente lançamento;
- 2) se em nome da prestadora consta adesão a parcelamentos especiais (REFIS e PAES);
- 3) se há registro de CND de baixa emitida em favor da prestadora dos serviços.

Em resposta à diligência solicitada a fiscalização informa às fls. 193, que não houve fiscalização no período do lançamento, ou em qualquer outro período; que não há registro de adesão ao REFIS e ao PAES; que não consta emissão de CND para fins de baixa.

As devedoras solidárias foram cientificadas do teor da diligência fiscal, mas não houve qualquer manifestação.

É o relatório.

## Voto

Conselheira LIEGE LACROIX THOMASI, Relatora

Sendo tempestivo conhecimento do recurso e passo ao seu exame.

### Da Preliminar

Primeiramente, é de se salientar que o pedido de revisão de Acórdão já foi acolhido pela 04ª CaJ, que anulou o Acórdão n.º 2646/2005, de 22/11/2005, fls.155/160 e converteu o julgamento em diligência, fls. 185/188.

Cumprida a diligência retornam os autos para julgamento.

A Notificação refere-se à responsabilidade solidária na prestação de serviços em construção civil, abrangendo as competências de 05/1997; 07/1997 a 11/1997 e de 04/1998 a 07/1998, e foi lavrada em 05/11/2003, com ciência pelo sujeito passivo em 03/12/2003 e pelo devedor solidário através de Registro Postal de 18/12/2003.

Assim, embora não argüida pelo recorrente é de se examinar a decadência por ser questão de ordem pública. Nas sessões plenárias dos dias 11 e 12/06/2008, respectivamente, o Supremo Tribunal Federal - STF, por unanimidade, declarou inconstitucionais os artigos 45 e 46 da Lei n.º 8.212, de 24/07/91 e editou a Súmula Vinculante n.º 08. Seguem transcrições:

*Parte final do voto proferido pelo Exmo Senhor Ministro Gilmar Mendes, Relator:*

*Resultam inconstitucionais, portanto, os artigos 45 e 46 da Lei n.º 8.212/91 e o parágrafo único do art.5º do Decreto-lei n.º 1.569/77, que versando sobre normas gerais de Direito Tributário, invadiram conteúdo material sob a reserva constitucional de lei complementar.*

*Sendo inconstitucionais os dispositivos, mantém-se hígida a legislação anterior, com seus prazos quinquenais de prescrição e decadência e regras de fluência, que não acolhem a hipótese de suspensão da prescrição durante o arquivamento administrativo das execuções de pequeno valor, o que equivale a assentar que, como os demais tributos, as contribuições de Seguridade Social sujeitam-se, entre outros, aos artigos 150, § 4º, 173 e 174 do CTN.*

*Diante do exposto, conheço dos Recursos Extraordinários e lhes nego provimento, para confirmar a proclamada inconstitucionalidade dos arts. 45 e 46 da Lei 8.212/91, por violação do art. 146, III, b, da Constituição, e do parágrafo único do art. 5º do Decreto-lei n.º 1.569/77, frente ao § 1º do art. 18 da Constituição de 1967, com a redação dada pela Emenda Constitucional 01/69.*

*É como voto.*

*Súmula Vinculante n.º 08:*

*“São inconstitucionais os parágrafo único do artigo 5º do Decreto-lei 1569/77 e os artigos 45 e 46 da Lei 8.212/91, que tratam de prescrição e decadência de crédito tributário”.*

Os efeitos da Súmula Vinculante são previstos no artigo 103-A da Constituição Federal, regulamentado pela Lei nº 11.417, de 19/12/2006, *in verbis*:

*Art. 103-A. O Supremo Tribunal Federal poderá, de ofício ou por provocação, mediante decisão de dois terços dos seus membros, após reiteradas decisões sobre matéria constitucional, aprovar súmula que, a partir de sua publicação na imprensa oficial, terá efeito vinculante em relação aos demais órgãos do Poder Judiciário e à administração pública direta e indireta, nas esferas federal, estadual e municipal, bem como proceder à sua revisão ou cancelamento, na forma estabelecida em lei. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 45, de 2004).*

*Lei nº 11.417, de 19/12/2006:*

*Regulamenta o art. 103-A da Constituição Federal e altera a Lei nº 9.784, de 29 de janeiro de 1999, disciplinando a edição, a revisão e o cancelamento de enunciado de súmula vinculante pelo Supremo Tribunal Federal, e dá outras providências.*

*Art. 2º O Supremo Tribunal Federal poderá, de ofício ou por provocação, após reiteradas decisões sobre matéria constitucional, editar enunciado de súmula que, a partir de sua publicação na imprensa oficial, terá efeito vinculante em relação aos demais órgãos do Poder Judiciário e à administração pública direta e indireta, nas esferas federal, estadual e municipal, bem como proceder à sua revisão ou cancelamento, na forma prevista nesta Lei.*

*§ 1º O enunciado da súmula terá por objeto a validade, a interpretação e a eficácia de normas determinadas, acerca das quais haja, entre órgãos judiciários ou entre esses e a administração pública, controvérsia atual que acarrete grave insegurança jurídica e relevante multiplicação de processos sobre idêntica questão.*

Como se constata, a partir da publicação na imprensa oficial, que se deu em 20/06/2008, todos os órgãos judiciais e administrativos ficam obrigados a acatarem a Súmula Vinculante.

As contribuições previdenciárias são tributos lançados por homologação, assim devem, em regra, observar a regra prevista no art. 150, parágrafo 4º do CTN. Havendo, então o pagamento antecipado, observar-se-á a regra de extinção prevista no art. 156, inciso VII do CTN. Entretanto, somente se homologa pagamento, caso esse não exista, não há o que ser homologado, devendo ser observado o disposto no art. 173, inciso I do CTN. Nessa hipótese, o crédito tributário será extinto em função do previsto no art. 156, inciso V do CTN. Caso tenha ocorrido dolo, fraude ou simulação não será observado o disposto no art. 150, parágrafo 4º do CTN, sendo aplicado necessariamente o disposto no art. 173, inciso I, independentemente de ter havido o pagamento antecipado.

Portanto, inclino-me à tese jurídica na Súmula Vinculante nº 08 para acatar o prazo decadencial exposto no Código Tributário Nacional artigo , artigo 173, inciso I, uma vez que os valores devidos não foram objeto de recolhimento previdenciário, devendo ser excluídas do levantamento as competências até 11/1997, inclusive:

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

*I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado;*

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

*Parágrafo único. O direito a que se refere este artigo extingue-se definitivamente com o decurso do prazo nele previsto, contado da data em que tenha sido iniciada a constituição do crédito tributário pela notificação, ao sujeito passivo, de qualquer medida preparatória indispensável ao lançamento.*

### Do Mérito

De acordo com a legislação vigente desde a época da ocorrência do fato gerador, qual seja, a contratação dos serviços de construção civil na competência de 01/1999, o tomador do serviço responde solidariamente com o prestador pelo recolhimento das contribuições previdenciárias.

Conforme o inciso VI do artigo 30, da Lei n.º 8.212/91, o proprietário, 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.

Portanto, no caso de construção civil, indiferentemente de como o serviço é prestado, sempre haverá a solidariedade, ressalvado o direito à retenção para as competências posteriores a 01/1999, o que não é o caso da presente notificação.

O levantamento do crédito previdenciário obedece à legislação de regência e no Anexo FLD – Fundamentos Legais do Débito, fls. 10/12, consta expressamente a fundamentação legal que permite o lançamento por aferição indireta.

Quando da quitação da nota fiscal, fatura ou recibo de prestação de serviços, cabe ao contratante de obra ou serviço de construção civil, exigir da empresa contratada por empreitada total ou parcial, ou subempreitada, até a competência janeiro de 1999, inclusive, cópia das folhas de pagamento e dos documentos de arrecadação com vinculação inequívoca à obra.

O artigo 42, parágrafo 1º. do Decreto no. 612/92, que deu nova redação ao Regulamento da Organização e do Custeio da Seguridade Social – ROCSS, aprovado pelo Decreto no. 356/91, estabelece que a responsabilidade solidária pode ser elidida, desde que seja exigido do construtor o pagamento 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, na forma estabelecida pelo INSS.

Já os parágrafos 1º. e 2º. do artigo 43 do Regulamento da Organização e do Custeio da Seguridade Social – ROCSS, aprovado pelo Decreto no. 2.173/97, que revogou o Decreto 612/92, determinam que 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, e que, para esse efeito, o executor da obra deverá elaborar folhas de pagamento e guias de recolhimento distintas para cada empresa contratante, devendo esta exigir do executor da obra, quando da quitação da nota fiscal ou fatura, cópia autenticada da guia de recolhimento quitada e respectiva folha de pagamento.

Não apresentando estes documentos, e uma vez que a não apresentação ou a apresentação deficiente de documentos ou informações autoriza a aferição dos valores devidos, com base no parágrafo 3º. do artigo 33 da Lei 8.212/91, ficou o recorrente sujeito à cobrança do valor indiretamente aferido com base nas notas fiscais, faturas ou recibos de prestação de serviços.

Também o mesmo artigo 33 da Lei n.º 8.212/91, com a redação vigente à época da notificação, confere ao INSS a competência para normatizar o recolhimento das contribuições previdenciárias:

*Art.33.Ao Instituto Nacional do Seguro Social – INSS compete arrecadar, fiscalizar, lançar e normatizar o recolhimento das contribuições sociais previstas nas alíneas “a”, “b” e “c” do parágrafo único do artigo 11, bem como as contribuições incidentes a título de substituição; e a Secretaria da Receita Federal - SRF compete arrecadar, fiscalizar, lançar e normatizar o recolhimento das contribuições sociais previstas nas alíneas “d” e “e” do parágrafo único do artigo 11, cabendo a ambos os órgãos, na esfera de sua competência, promover a respectiva cobrança e aplicar as sanções previstas legalmente.*

Nesta esteira, as Ordens de Serviço INSS/DAF N.º 051/92 (período de 05/1997 a 07/1997) e 167/97, vigentes à época do lançamento, definem o procedimento criterial de apuração da remuneração da mão-de-obra com base na nota fiscal, na fatura ou no recibo de prestação de serviços e estabelecem os parâmetros para aferição indireta da remuneração da mão-de-obra com base na nota fiscal, na fatura ou no recibo de prestação de serviços, caso haja previsão contratual de fornecimento de material, ou de utilização de equipamentos, ou de ambos, na execução dos serviços contratados.

A fiscalização, em obediência aos comandos normativos, utilizou, para cálculo da remuneração, a alíquota de doze por cento sobre a nota fiscal de serviço, considerando que houve utilização de equipamentos mecânicos, para as competências de 05/1997 a 07/1997 e três por cento para o período de 08/1997 a 07/1998, sobre o valor das notas fiscais de serviço de pavimentação e doze por cento para os demais serviços com utilização de meios mecânicos.

Segundo o artigo 124 do CTN, são solidariamente obrigadas as pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal; e as pessoas expressamente designadas por lei. O parágrafo único do artigo 124 do CTN informa ainda que a solidariedade referida não comporta benefício de ordem.

Na solidariedade passiva, não existindo benefício de ordem, o instituto da solidariedade não se compadece com a obrigatoriedade de ouvir-se primeiro uma das partes envolvidas para, somente após, verificada a inadimplência desta, forçar-se a outra ao cumprimento da obrigação. O credor, pelo contrário, tem a faculdade de escolher a seu talante, não havendo hierarquia a ser obedecida. A solidariedade no débito não é sucessiva, mas concomitante ou simultânea, podendo qualquer dos envolvidos ser acionado. Na própria definição da palavra se nota a precisão de tal conceito:

*"Solidariedade: 8. Vínculo jurídico entre os credores (ou entre os devedores) duma mesma obrigação, cada um deles com direito (ou compromisso) ao total da dívida, de sorte que cada credor pode exigir (ou cada devedor é obrigado a pagar) integralmente a prestação objeto daquela obrigação.*

*Solidário: 1. Que responsabiliza cada um de muitos devedores pelo pagamento total de uma dívida " (in Dicionário Aurélio, Editora Nova Fronteira, 2ª ed., pág. 1607)."*

Outra não é a linguagem do direito legislado, como se observa nos diplomas que regem a matéria, em que não se faz exigência alguma quanto ao procedimento do credor no sentido de seguir determinada ordem na tramitação da cobrança, o que implica em facultar-lhe a opção pelo que lhe pareça menos dificultoso ou mais conveniente.

A cobrança recaiu na contratante, o que implica dizer que ela está sendo chamada a responder pelas obrigações previdenciárias decorrentes da execução da obra, de forma que o ônus da prova da regularidade fiscal da construção civil é seu. Exigir a investida fiscal no prestador dos serviços é redirecionar a cobrança e tornar absolutamente inócuo o instituto da solidariedade.

No que se refere as alegações da empresa quanto à juntada de documentos após a impugnação e ao aproveitamento das guias de recolhimento genéricas, no CGC da prestadora, é de se notar que os documentos foram examinados e aceitos os recolhimentos nas situações em que se mostraram pertinentes, o que já foi demonstrado através da Reforma da Decisão-Notificação às fls. 125/137, sendo alguns levantamentos excluídos, conforme o Discriminativo Analítico do Débito Retificado.

Portanto, e ainda considerando o resultado da diligência solicitada pela 04ª CaJ, onde resta evidenciado que o prestador de serviço não foi fiscalizado, que não há parcelamentos em seu nome, tampouco CND de baixa de obra, está correto o lançamento do débito na contratante face a todo o exposto sobre a solidariedade na construção civil.

Pelo exposto,

Voto pelo provimento parcial do recurso para acatar o prazo decadencial contido no Código Tributário Nacional.

Sala das Sessões, em 30 de setembro de 2009

  
LIEGE LACROIX THOMASI - Relatora