



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

**Processo n°** 10700.000016/2008-44  
**Recurso n°** Voluntário  
**Acórdão n°** **2803-00.940 – 3ª Turma Especial**  
**Sessão de** 23 de agosto de 2011  
**Matéria** CP: CESSÃO DE MÃO DE OBRA: RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. EMPRESAS EM GERAL.  
**Recorrente** CBTU - CIA BRASILEIRA DE TRENS URBANOS E OUTRO.  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL.

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS**

Período de apuração: 01/01/1992 a 01/05/2002

NOTIFICAÇÃO FISCAL DE LANÇAMENTO DE DÉBITO. CESSÃO DE MÃO DE OBRA. SOLIDARIEDADE.

NOTIFICAÇÃO FISCAL. DECADÊNCIA PARCIAL. RECONHECIMENTO. VIOLAÇÃO À LEGALIDADE. INEXISTÊNCIA. GPS ESPECÍFICA NECESSIDADE. EXIGÊNCIA LEGAL. REGULARIDADE. CESSÃO DE MÃO DE OBRA. SOLIDARIEDADE.

Recurso Voluntário Provido em Parte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao recurso, nos termos do voto do(a) relator(a), em razão do reconhecimento da decadência em parte do crédito, ou seja, até a competência 12/1997, inclusive, estando hígidas à cobrança as competências de 1998, não acatando as demais teses sufragadas, pois não há razão jurídica ou fática para reformar a decisão a quo e reconhecer a não incidência da contribuição ou a não responsabilidade da recorrente, quanto as competências sobejantes.

(Assinado digitalmente).

Helton Carlos Praia de Lima. -Presidente

(Assinado digitalmente).

Eduardo de Oliveira. - Relator

Processo nº 10700.000016/2008-44  
Acórdão n.º **2803-00.940**

**S2-TE03**  
Fl. 431

---

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros Helton Carlos Praia de Lima, Eduardo de Oliveira, Oséas Coimbra Júnior, Amílcar Barca Teixeira Júnior, Gustavo Vettorato.

## Relatório

A presente Notificação Fiscal de Lançamento de Débito – NFLD - DEBCAD 35.551.478-8, objetiva o lançamento das contribuições sociais previdenciárias decorrentes da remuneração paga, devida ou creditada aos empregados da empresa prestadora de serviços com cessão de mão de obra, relativamente a parte patronal, contribuição do segurado, SAT e SAT aposentadoria especial, que prestaram serviços à notificada, em razão do instituto da solidariedade, artigo 31, da Lei 8.212/91, conforme Relatório Fiscal da Notificação Fiscal de Lançamento de Débito – REFISC – NFLD, de fls. 61 a 64, com período de apuração de 01/1992 a 04/200, conforme Mandado de Procedimento Fiscal – MPF, de fls. 39 a 46.

O sujeito passivo CBTU foi cientificado da notificação, em 02/07/2003, Folha de Rosto da Notificação Fiscal – FR, fls. 01.

O sujeito passivo Provecto Planejamento, Assessoria e Representações Ltda foi cientificado do lançamento, em 21/07/2003, AR, de fls. 73.

O contribuinte Provecto apresentou sua defesa/impugnação, em 06/08/2003, as fls. 74, espelho de protocolo do sistema SIPPS, sendo a defesa juntada, as fls.75, que foi acompanhada dos documentos, de fls. 76 a 175.

O contribuinte CBTU apresentou sua defesa/impugnação, em 26/08/2003, as fls. 177, espelho de protocolo do sistema SIPPS, sendo a petição juntada, as fls.178, e as razões de defesa, as fls. 179 a 182, que foi acompanhada dos documentos, de fls. 183 a 206.

As defesas foram consideradas tempestivas, fls. 209 e 210.

A Equipe de Análise, as fls. 211, baixou os autos em diligência para que a Seção de fiscalização - SAFIS se pronunciasse sobre os documentos acostados e a necessidade de retificação do crédito.

O agente notificante expediu o Relatório Aditivo, de fls. 212, por intermédio do qual promoveu a correção do relatório inicial e da planilha que o acompanha, promovendo, ainda, a reabertura do prazo de defesa. Tal situação foi cientificado as notificadas, fls. 218 e 219, Historio de Objeto CBTU, data, em 19/12/2003, e AR, Provecto, data, em 22/12/2003.

A notificada CBTU apresentou aditivo à impugnação, fls. 221 a 223, acompanhada dos documentos, de fls. 224 a 257.

A Equipe de Análise, as fls. 259, baixou os autos em diligência, novamente, para que a SAFIS, se pronunciasse sobre os documentos acostados e a necessidade de retificação do crédito.

O agente notificante expediu o Parecer Conclusivo, de fls. 260 a 262, por intermédio do qual reconheceu a necessidade de retificação do lançamento, expedindo os Formulário FORCED, de fls. 263 a 265.

O órgão julgador de primeiro grau emitiu a Decisão-Notificação - DN Nº 17.401.4/0403/2004, fls. 277 a 287, em 19/04/2004, acompanhada do Discriminativo Analítico de Débito Retificado – DADR, de fls. 267 a 276. No qual o lançamento foi considerado procedente em parte e seu valor original consolidado foi alterado de R\$ 190.822,38 para R\$ 156.479,67.

Os contribuintes tomaram conhecimento deste decisório, em 20/05/2004, CBTU, entrega pessoal, recibo, de fls. 288, AR, de fls. 291 Provento.

Irresignado o contribuinte CBTU impetrou o Recurso Voluntário, petição de interposição, as fls. 294, e razões recursais, as fls. 295 a 303, acompanhado dos documentos, de fls. 304 a 361, onde alega em síntese.

Preliminarmente –

- Que ocorreu decadência, pois tal prazo é de cinco anos, cabendo a aplicação do artigo 173,I, do CTN;

Mérito –

- Que a aplicação da alíquota de 20% sobre as notas fiscais não tem previsão legal e que atos normativos inferiores não podem realizar tal fixação, sob penas de ferir a legalidade;
- Que a IN utilizada aplicou 40% de mão de obra, que esta extrapolou sua função ao modificar a base de cálculo do tributo, o que ofende a legalidade estrita, pois não se pode fixar a base de cálculo por ato administrativo;
- Que a apresentação de guia específica não encontra guarida no artigo 16, § 4º, da IN 80/2002;
- Que o item 21, da OS 51/1992 exonera a recorrente da responsabilidade solidária tributária, nos termos do inciso VI, do artigo 30, da Lei 8.212/91;
- Finaliza requerendo: a) integral provimento ao recurso com reforma da decisão *a quo*, reconhecendo a não incidência/responsabilidade pelo tributo.

A recorrente não realizou o depósito recursal substituindo-o por arrolamento de bens, nos termos da decisão em MS, de fls. 359 a 361.

A ADREC apresentou contrarrazões e remeteu o recurso ao CRPS, fls. 365 a 368, remetendo os autos a este órgão

Entretanto, as fls. 369 a 370, consta a informação que a sentença em MS foi denegada e que a liminar foi cassada. Desta forma, foi solicitada a devolução do autos pelo CRPS, a fim de que o contribuinte promovesse o depósito recursal, caso quisesse.

Processo nº 10700.000016/2008-44  
Acórdão n.º **2803-00.940**

**S2-TE03**  
Fl. 434

---

A CBTU foi cientificado desta situação, em 30/06/2004, fls. 373, e apresentou a manifestação, de fls. 375 e 376.

O depósito recursal não foi efetivado e o recurso administrativo foi considerado deserto e emitido termo de trânsito em julgado.

Contudo, as fls. 421 a 424, foi acostada decisão judicial – Acórdão em Apelação de MS, dando provimento ao recurso para afastar a exigência do depósito recursal.

O Recurso Voluntário foi considerado tempestivo, fls. 428.

Finalmente ao autos subiram ao Segundo Conselho de Contribuintes, fls. 430.

É o Relatório.

## Voto

Conselheiro Eduardo de Oliveira.

O recurso foi interposto tempestivamente, conforme recibo de entrega, de fls. 288, datado de 20/05/2004, e extrato de protocolização do sistema SIPPS, de fls. 293, datado de 16/06/2004, a tempestividade, também, foi reconhecida, as fls. 426 e 429.

Em Preliminar.

Quanto ao depósito recursal, ainda, que necessário a época da impetração, hoje este não mais vige, uma vez que revogado pela MP 413/2008, convertida na Lei 11.727/2008. Ainda, que se alegue que tal condição deva ser averiguada tendo como marco a data da interposição do recurso, tenho para mim que tal exigência estava com os dias contados, basta ver a ADIN 1976-7, que exclui do Decreto 70.235/72, tal exigência, acrescentada pela Lei 10.522/2002.

Neste diapasão apresenta-se, também, a Súmula Vinculante nº 21 do STF, ou seja, se não tivesse sido revogado tal depósito na seara previdenciária, fatalmente este acabaria declarado inconstitucional, sendo inexigível desde a origem. Não fosse esses argumentos suficientes o Regimento Interno do CARF Portaria MF 256/2009, em seu artigo 62, parágrafo único, inciso I, do Anexo II, estabelece que:

*Art. 62. Fica vedado aos membros das turmas de julgamento do CARF afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade.*

*Parágrafo único. O disposto no caput não se aplica aos casos de tratado, acordo internacional, lei ou ato normativo:*

*I - que já tenha sido declarado inconstitucional por decisão plenária definitiva do Supremo Tribunal Federal;*

Assim, tem-se no caso a possibilidade do afastamento desta exigência, uma vez que em RE, conforme abaixo transcrito o STF já havia reconhecido a inconstitucionalidade do artigo 126, §§ 1º e 2º, da Lei 8.213/91, senão vejamos:

***RECURSO ADMINISTRATIVO - DEPÓSITO - §§ 1º E 2º DO ARTIGO 126 DA LEI Nº 8.213/1991 - INCONSTITUCIONALIDADE. A garantia constitucional da ampla defesa afasta a exigência do depósito como pressuposto de admissibilidade de recurso administrativo.***

*(RE 389383, Relator(a): Min. MARCO AURÉLIO, Tribunal Pleno, julgado em 28/03/2007, DJe-047 DIVULG 28-06-2007 PUBLIC 29-06-2007 DJ 29-06-2007 PP-00031 EMENT VOL-02282-08 PP-01625 RDDT n. 144, 2007, p. 235-236.*

(grifos do subscritor).

Tal decisão transitou em julgado em 14/09/2007, conforme resumo de andamento do processo, consultado no site do STF. No presente caso o depósito recursal foi afastado pela apelação em MS e, desta forma, tendo em vista os princípios da isonomia e da segurança jurídica admito o presente recurso.

Registre-se, ainda, por oportuno que o depósito recursal foi extinto pelo MP 413/2008 convertida na Lei 11.727/2008.

A alegação de decadência encontra eco na legislação, uma vez que depois de proferida a decisão pela autoridade julgadora *a quo* o Supremo Tribunal Federal entendeu por editar a Súmula Vinculante N° 08/2008, abaixo transcrita:

**Súmula Vinculante nº 8** “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”.

E conforme previsto no art. 103-A da Constituição Federal a Súmula de nº 8 tal norma vincula toda a Administração Pública, devendo este Colegiado aplicá-la.

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.

Contudo, embora, argüida como preliminar tal questão leva a resolução de mérito da causa, sendo antecedente lógico.

No caso em estudo a questão é saber qual deve ser o marco inicial da decadência, ou seja, a contagem dar-se-ia pelo artigo 150, 4º ou 173, I, ambos do CTN. Aplicasse o primeiro no caso de antecipação de pagamento e o segundo em não havendo tal antecipação, conforme já definido pelo STJ, sendo a teoria mais aceita e que, também, adoto, como a seguir explicitada:

#### RECURSO ESPECIAL Nº 970.947 SC (2007/0173291-6)

*Esta Corte tem firmado o entendimento de que o prazo decadencial para a constituição do crédito tributário pode ser estabelecido da seguinte maneira:*

- a) em regra, segue-se o disposto no art. 173, I, do CTN, ou seja, o prazo é de cinco anos, contado "do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado";*
- b) nos tributos sujeitos a lançamento por homologação, cujo pagamento ocorreu antecipadamente, o prazo é de cinco anos, contado do fato gerador, nos termos do art. 150, § 4º do CTN.*

No presente caso a meu ver as duas regras devem incidir, isto é, a do artigo 150, § 4º e a do artigo 173, I, ambos, da Lei 5.172/66, uma vez que no Parecer Conclusivo, de fls. 260 a 262, o agente notificante nos itens 2, 4 e 4.2, diz:

2 - A empresa prestadora de serviço apresentou defesa, fls. 75, anexando cópia autenticada de procuração datada de 27/11/2000, fls. 76, Mapa Demonstrativo dos recolhimentos para o INSS, fls. 77 a 81, cópias autenticadas das guias de recolhimento da Previdência Social referentes às competências 04/95 a 06/95, 09/95 a 07/96, 05/97 a 07/97, fls. 82, 87, 93, 101, 110, 118, 125, 132, 136, 143, 145, 151, 157, 160, 162, 165, 168, 171, 172, 173, 174,...

(grifo do original)

4 - Em relação as guias de recolhimento da previdência social (GRPS) juntadas ao processo das competências 05/95, 06/95, 02/96 a 07/96, 05/97 a 07/97 são específicas dos serviços prestados a tomadora CBTU, de acordo com disposto no item 3 da Ordem de Serviço INSS/DAF 03, de 13/08/1993 e parágrafo 4º, do art. 31 da lei 8.212/91, acrescido pelo art. 2º. da lei 9.032 de 28/04/95, DOU de 29/04/95, retificando o lançamento de crédito em relação as competências 06/95, 07/95, 03/96 a 07/96, 06/97 a 08/97.

4.2 - As guias de recolhimento da Previdência Social retificam as notas fiscais constante do lançamento de credito, permanecendo o saldo entre o salário de contribuição calculado sobre as notas fiscais e as guias recolhidas, conforme a seguir demonstrado.

No entanto, o Relatório Discriminativo Analítico de Débito Retificado – DADR, de fls. 267 a 276, deixa claro que o crédito é composto das competências 05/95 a 07/95; 09/95 a 10/96; 12/96 a 08/97; 10/97; 04/98 a 12/98.

Assim sendo, há competências em que houve pagamento e há competências onde não houve pagamento, o que faz incidir ambas as regras.

Desta forma, para as competências 05/95 a 06/95; 09/95 a 07/96; 05/97 a 07/97 onde ocorreu a realização de pagamento deve incidir a regra do artigo 150, §4º. Como o crédito foi lançado, em 02/07/2003, fls. 01, retroagindo-se cinco anos ter-se-ia o marco da decadência, em 03/07/1998, desta forma todas as competências retrocitadas estão decadentes.

No que tange, as competências em que não houve pagamento 07/95; 08/96 a 10/96 e 12/96; 01/97 a 04/97; 08/97 e 10/97; 04/98 a 12/98 deve incidir a regra do artigo 173, I, da lei 5.172/66. Como o crédito foi lançado, em 02/07/2003, fls. 01, retroagindo-se a contagem ao primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o crédito poderia ter sido constituído ter-se-ia o marco da decadência, em 01/01/1998, desta forma todas as competências retrocitadas até 12/97 estão decadentes.

Resulta, assim, hígidas todas as competências do ano de 1998 lançadas no crédito.

No presente caso aplicou-se o Precedente da Primeira Seção do STJ submetido ao rito do artigo 543-C, do CPC - RESP 973.733/SC, Rel. Ministro Luiz Fux, julgado em 12.08.2009, DJe 18.09.2009), nos termos do artigo 62-A da Portaria MF/GM 256/2009 – Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF.

No mérito.

A alíquota de 20% a que se refere a recorrente é geral e aplicada em regra as empresa, salvo as exceções legais.

Aliás, o que se aplica ao caso, uma vez que o crédito foi constituído por aferição indireta – arbitramento – nos termos do artigo 33, §3º, da Lei 8.212/91, devido a aplicação da solidariedade do artigo 31, do citado diploma, tendo em vista a cessão de mão de obra, nos termos do Parecer AGU 55/2006, conforme ementa transcrita.

**EMENTA: PREVIDENCIÁRIO. ADMINISTRATIVO. CONTRATOS. OBRAS PÚBLICAS. CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA. RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA E RETENÇÃO. DEFINIÇÃO.**

*I - Desde a Lei nº 5.890/73, até a edição do Decreto-Lei nº 2.300/86, a Administração Pública respondia pelas contribuições previdenciárias solidariamente com o construtor contratado para a execução de obras de construção, reforma ou acréscimo de imóvel, qualquer que fosse a forma da contratação.*

*II - Da edição do Decreto-Lei nº 2.300/86, até a vigência da Lei nº 9.032/95, a Administração Pública não respondia, nem solidariamente, pelos encargos previdenciários devidos pelo contratado, em qualquer hipótese. Precedentes do STJ.*

**III - A partir da Lei nº 9.032/95, até 31.01.1999 (Lei nº 9.711/98, art. 29), a Administração Pública passou a responder pelas contribuições previdenciárias solidariamente com o cedente de mão-de-obra contratado para a execução de serviços de construção civil executados mediante cessão de mão-de-obra, nos termos do artigo 31 da Lei nº 8.212/91 (Lei nº 8.666/93, art. 71, § 2º), não sendo responsável, porém, nos casos dos contratos referidos no artigo 30, VI da Lei nº 8.212/91 (contratação de construção, reforma ou acréscimo).**

*IV - Atualmente, a Administração Pública não responde, nem solidariamente, pelas obrigações para com a Seguridade Social devidas pelo construtor ou subempreiteira contratados para a realização de obras de construção, reforma ou acréscimo, qualquer que seja a forma de contratação, desde que não envolvam a cessão de mão-de-obra, ou seja, desde que a empresa construtora assuma a responsabilidade direta e total pela obra ou repasse o contrato integralmente (Lei nº 8.212/91, art. 30, VI e Decreto nº 3.048/99, art. 220, § 1º c/c Lei nº 8.666/93, art. 71).*

*V - Desde 1º.02.1999 (Lei nº 9.711/98, art. 29), a Administração Pública contratante de serviços de construção civil executados mediante cessão de mão-de-obra deve reter onze por cento do valor bruto da nota fiscal ou fatura de prestação de serviços e recolher a importância retida até o dia dois do mês subsequente ao da emissão da respectiva nota fiscal ou fatura, em nome da empresa contratada, cedente da mão-de-obra (Lei nº 8.212/91, art. 31).*

(grifo meu)

Tal parecer recebeu a aprovação do Senhor Presidente da República, tornando-se, assim, obrigatório para toda a Administração Pública Federal, artigo 40, § 1º, da LC 73/93.

No caso dos autos sendo utilizado a técnica da aferição algum critério objetivo deve ser aplicado pelo órgão fiscalizador, mas tal critério é por este determinado e assim o fez o agente notificante, aplicando o que está definido no artigo 63, da IN/INSS 70/2002.

Do contrário o prejuízo para a recorrente seria maior, pois tomar-se-ia todo o valor da nota fiscal como base de cálculo da contribuição, porém a CF/88 só autoriza que a contribuição previdenciária incida sobre a mão de obra, pois, diz, folhas de salários e demais rendimentos do trabalho, pagos ou creditados à pessoa física que lhe preste serviço. Assim sendo, sabe-se que uma obra tem custo de mão de obra e materiais e equipamentos na aferição estima-se os materiais e equipamentos e só se computa a mão de obra, o que é perfeitamente possível, pois a isto autoriza o artigo 33, § 3º, da Lei 8.212/91.

A exigência de GPS específica é da lei, conforme artigo 31, § 4º, abaixo transcrito, assim não pode ser dispensada por IN, além do que, a citada IN é de 2002 e os fatos remontam a 1995 a 1998 período em que esta não vigia, sendo inaplicável, pelos dois motivos.

*§ 4º Para efeito do parágrafo anterior, o cedente da mão-de-obra deverá elaborar folhas de pagamento e guia de recolhimento distintas para cada empresa tomadora de serviço, devendo esta exigir do executor, quando da quitação da nota fiscal ou fatura, cópia autenticada da guia de recolhimento quitada e respectiva folha de pagamento. (Incluído pela Lei nº 9.032, de 1995).*

(grifo meu)

O crédito em questão não cuida de responsabilidade solidária nos termos do inciso VI, do artigo 30, da Lei 8.212/91. Mas sim da solidariedade em razão da cessão de mão de obra instituto do artigo 31, do citado diploma legal. Tal situação foi supramencionada e esclarecido quando da citação do Parecer AGU 55/2006.

Desta fora, inexistem motivos para reformar a decisão *a quo* e reconhecer a não incidência da contribuição ou a não responsabilidade da recorrente.

### CONCLUSÃO:

Pelo exposto, voto pelo CONHECIMENTO do recurso para no mérito **DAR-LHE PROVIMENTO PARCIAL**, em razão do reconhecimento da decadência em parte do crédito, ou seja, até a competência 12/1997, inclusive, estando hígidas à cobrança as competências de 1998, não acatando as demais teses sufragadas, pois não há razão jurídica ou fática para reformar a decisão *a quo* e reconhecer a não incidência da contribuição ou a não responsabilidade da recorrente, quanto as competências sobejantes.

(Assinado digitalmente).

Eduardo de Oliveira.

Processo nº 10700.000016/2008-44  
Acórdão n.º **2803-00.940**

**S2-TE03**  
Fl. 440

---