



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

**Processo nº** 11080.722624/2010-35  
**Recurso nº** Voluntário  
**Acórdão nº** 2302-002.104 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 20 de setembro de 2012  
**Matéria** Construção Civil; Responsabilidade Solidária. Empresas em Geral  
**Recorrente** BANCO DO BRASIL E VIVIANE V. MARTINS E CIA. LTDA.  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: CLASSIFICAÇÃO DE MERCADORIAS**

Período de apuração: 01/01/1997 a 31/12/1998

Ementa:

RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. ELISÃO DA  
RESPONSABILIDADE. NÃO OCORRÊNCIA.

A tomadora de serviços é solidária com a prestadora de serviços contratado por empreitada global. 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.

**EMPRESA DE ECONOMIA MISTA SUJEITA-SE À LEI DE CUSTEIO**

Empresas públicas e os órgãos federais, estaduais, distritais e municipais que não possuam Regime Próprio de Previdência Social, estão sujeitos à Lei de Custeio da Seguridade Social, conforme disposto pelo art. 15 da Lei nº 8.212/91.

**AFERIÇÃO INDIRETA**

Em caso de recusa ou sonegação de qualquer informação ou documentação regulamente requerida ou a sua apresentação deficiente, a fiscalização deverá inscrever de ofício a importância que reputar devida, cabendo à empresa ou contribuinte o ônus da prova em contrário.

**CERTIDÃO NEGATIVA DE DÉBITO.**

A CND apenas certifica que, no momento de sua emissão, não havia crédito tributário formalmente constituído em desfavor da empresa, não afastando o direito da Fazenda Pública constituir e cobrar qualquer débito eventualmente apurado após a sua emissão, conforme ressalvado na própria CND.

**Recurso Voluntário Negado**

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso, nos termos do relatório e votos que integram o presente julgado.

Liege Lacroix Thomasi – Relatora e Presidente Substituta

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Liege Lacroix Thomasi (Presidente), Arlindo da Costa e Silva, Paulo Roberto Lara dos Santos, Manoel Coelho Arruda Junior, Wilson Antonio de Souza Correa, Adriana Sato.

## Relatório

Trata o Auto de Infração de Obrigação Principal de contribuições previdenciárias relativas à cota do segurado empregado, decorrentes da responsabilidade solidária entre a notificada e a empresa VIVIANE V. MARTINS E CIA. LTDA., pelos serviços prestados na construção civil, no período de 01/1997 a 12/1998.

A autuação foi lavrada em 20/08/2010 e cientificada ao sujeito passivo em 23/08/2010. A devedora solidária passiva foi notificada através de registro postal em 06/09/2010.

O débito foi constituído em substituição às Notificações Fiscais de Lançamento de Débito n.º 35.067.668-2, referente a fatos geradores ocorridos antes de janeiro de 1999 e n.º 35.067.669-0, para os fatos geradores posteriores a 01/1999, ambas tornadas nulas pela 04ª Câmara de Julgamento do Conselho de Recursos da Previdência Social, através do Acórdão n.º 1867, de 26/10/2004, devido à falta do tipo do débito, acarretando a ausência de fundamentação legal no processo.

O relatório fiscal diz que o crédito foi lançado por aferição indireta com base nas notas fiscais de prestação de serviço, que não foram apresentados os contratos firmados e guias de recolhimento, que das duas NFLD's anuladas foram emitidos 134 autos de infração, que o período originalmente lançado de 05/1995 a 02/2001, foi alcançado parcialmente pela fluência do prazo decadencial contido no artigo 173, inciso II do Código Tributário Nacional, restando no novo lançamento fiscal o período de 11/1996 a 02/2001, que foram excluídas do lançamento as empresas que sofreram auditoria fiscal total com contabilidade ou auditoria específica na obra identificada no levantamento e que foram excluídas, do lançamento primitivo, as empresas não identificadas com CNPJ ou razão social.

Após a impugnação, Acórdão de fls.157/169, pugnou pela procedência da autuação.

Inconformado, o contribuinte responsável solidário apresentou recurso voluntário, onde alega em apertada síntese:

- a) que a matrícula da obra, bem como as contribuições previdenciárias eram de obrigação da empresa contratada, a qual deve ser chamada ao processo;
- b) que por ser empresa de economia mista está submissa à lei das licitações;
- c) que existiram pagamentos e sem o chamamento da contratada há o risco do pagamento em duplicidade;
- d) que foram expedidas CND's à época comprovando a inexistência de débito da contratada;

- e) que deve ser aplicado o benefício de ordem para afastar a corresponsabilidade do recorrente;
- f) que inexistente normativo legal para a fixação do percentual de 40% sobre as notas fiscais, sendo que a Instrução Normativa fere os princípios da estrita legalidade e da tipicidade cerrada em matéria tributária, devendo a Administração anular seus atos eivados de nulidade.

Requer o provimento do recurso para cancelar o crédito tributário, reconhecendo a nulidade da autuação procedida e declarar a inconsistência do lançamento fiscal.

É o relatório.

## Voto

Conselheira Liege Lacroix Thomasi, Relatora

Cumprido o requisito de admissibilidade, frente à tempestividade, conheço do recurso e passo ao seu exame.

Primeiramente, é de se atentar que as sociedades de economia mista, as empresas públicas e os órgãos federais, estaduais, distritais e municipais que não possuam Regime Próprio de Previdência Social, estão sujeitos à Lei de Custeio da Seguridade Social, conforme disposto pelo art. 15 da Lei nº 8.212/91:

*Art. 15. Considera-se:*

*I - empresa - a firma individual ou sociedade que assume o risco de atividade econômica urbana ou rural, com fins lucrativos ou não, bem como os órgãos e entidades da administração pública direta, indireta e fundacional;*

*II - empregador doméstico - a pessoa ou família que admite a seu serviço, sem finalidade lucrativa, empregado doméstico.*

*Parágrafo único. Equipara-se a empresa, para os efeitos desta Lei, o contribuinte individual em relação a segurado que lhe presta serviço, bem como a cooperativa, a associação ou entidade de qualquer natureza ou finalidade, a missão diplomática e a repartição consular de carreira estrangeiras. (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).*

Assim, as sociedades de economia mista estão sujeitas a todas as normas contidas na Lei nº 8.212/91, dentre as quais a solidariedade tributária.

A responsabilidade solidária atribuída à recorrente decorre da prestação de serviço por empreitada global em obra de construção civil, fundamentada no artigo 30, VI da Lei nº 8.212, de 24/07/91, *verbis*:

*Art. 30. A arrecadação e o recolhimento das contribuições ou de outras importâncias devidas à Seguridade Social obedecem às seguintes normas: (Redação dada pela Lei nº 8.620, de 5.1.93)*

*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 nº 9.528, de 10.12.97).*

A contratante para se elidir da responsabilidade solidária constante do artigo acima citado, deveria ter procedido de acordo com o disposto no parágrafo 3, do artigo 220 do Regulamento da Previdência Social, aprovado pelo Decreto n.º 3.048/99, abaixo transcrito:

*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 destas 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.*

E, a Instrução Normativa INSS/DAF nº 18, de 11 de maio de 2000, publicada no D.O.U. em 12 de maio de 2000, estabeleceu as seguintes rotinas e procedimentos:

*Art. 20. Aplica-se a responsabilidade solidária de que trata inciso VI do artigo 30 da Lei Nº 8.212 de 24/07/91, nos seguintes casos:*

*I - na contratação de empreitada total;*

*(...)*

*Art. 28. Nas hipóteses de contratações previstas no artigo 20, a responsabilidade solidária será elidida:*

*I - com a comprovação do recolhimento das contribuições incidentes sobre a remuneração dos segurados, incluída em nota fiscal, fatura ou recibo correspondente aos serviços executados, corroborada, quando for o caso, por escrituração contábil; e*

*II - com a comprovação do recolhimento das contribuições incidentes sobre a remuneração dos segurados, aferidas por arbitramento nos termos, forma e percentuais previstos na Seção VIII deste Capítulo.*

*§ 1º Quando da quitação da nota fiscal, fatura ou recibo, o contratante deverá exigir da empresa construtora, os documentos abaixo, elaborados especificamente para cada obra de construção civil:*

*I - cópia da GPS quitada e recolhida na matrícula da obra;*

*II - cópia da folha de pagamento, até a competência dezembro de 1998;*

*III - cópia da GFIP com comprovante de entrega, a partir de janeiro de 1999; e*

*IV - declaração de que possui escrituração contábil firmada pelo contador e responsável pela empresa, e que os valores ora apresentados encontram-se devidamente contabilizados.*

(...)

A recorrente não cumpriu com quaisquer das determinações legais acima citadas e tampouco trouxe aos autos provas de que as contribuições tivessem sido recolhidas pela empresa contratada, que não impugnou o lançamento.

A solidariedade está prevista no Código Tributário Nacional- CTN, instituído pela Lei 5.172/1966.

### **CTN:**

*Art. 124. São solidariamente obrigadas:*

*I. as pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal;*

*II. as pessoas expressamente designadas por lei.*

*Parágrafo único. A solidariedade referida neste artigo não comporta benefício de ordem.*

O artigo 128 do CTN, dispõe que 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:

*Art. 128 - Sem prejuízo do disposto neste Capítulo, 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.*

*É clara a relação entre a autuada e os segurados que prestaram serviço à empresa prestadora, pois o beneficiado pela utilização da mão-de-obra foi o próprio recorrente, já que a obra é de sua propriedade. Além do que, por permissão do art. 128 do CTN, a lei pode atribuir a responsabilidade do crédito à terceira pessoa, e assim o fez a Lei n.º 8.212/1991, no artigo 30, inciso VI, já transcrito anteriormente.;*

Portanto, 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.*

Responsabilidade solidária em matéria tributária somente se aplica em relação ao sujeito passivo (solidariedade passiva) e decorre sempre de lei, não podendo ser presumida ou resultar de acordo das partes, nem comporta benefício de ordem.

Benefício de ordem significa que, quando duas ou mais pessoas se apresentam na condição de sujeito passivo da obrigação tributária, cada uma responde pelo total da dívida inteira. A exigência do tributo pelo credor poderá ser feita, integralmente, a qualquer um ou a todos coobrigados sem qualquer restrição ou preferência. De acordo com o art. 124 do CTN, são solidários, perante o Fisco, os que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal e os designados expressamente pela lei, como determinado na Lei 8.212/1991 citada acima.

De qualquer forma, a responsabilidade solidária independe de prévia verificação junto ao prestador dos serviços apurados. A propósito do tema, a extinta Câmara Superior em matéria de Custeio do CRPS, se pronunciou sobre o assunto, através do seu Enunciado nº 30:

*“Enunciado Nº 30”.Em se tratando de responsabilidade solidária o fisco previdenciário tem a prerrogativa de constituir os créditos no tomador de serviços mesmo que não haja apuração prévia no prestador de serviços.” (Publicado no DOU pág 00030, em 05 /02/2007).*

A lei não exige que a tomadora dos serviços tenha o total conhecimento dos fatos ocorridos na empresa prestadora, lhe competindo apenas a guarda da documentação, como as folhas de pagamento e guias de recolhimento dos segurados utilizados na obra, para que possa afastar a solidariedade. A elisão é uma faculdade conferida ao devedor solidário e quando não utilizada, persiste a solidariedade, como no caso em tela.

Como a recorrente não detém e não apresentou a documentação referida, o fisco tem a prerrogativa de lançar a importância que reputar devida, cabendo ao contribuinte o ônus da prova em contrário, por força do disposto no artigo 33, §§ 3º da Lei n.º 8.212/1991. A legislação previdenciária oferece à fiscalização mecanismos para lançar os valores devidos, utilizando como base de aferição o valor da nota fiscal de prestação de serviço, que contém a parcela referente à mão-de-obra utilizada.

Destarte, era obrigação do contribuinte a guarda da documentação e sua apresentação ao fisco, quando solicitado, conforme previsto no parágrafo 11, do artigo 32, da Lei n.º 8.212/91, e ao não fazê-lo, sujeitou-se ao lançamento do débito por aferição indireta:

*§ 11. Em relação aos créditos tributários, os documentos comprobatórios do cumprimento das obrigações de que trata este artigo devem ficar arquivados na empresa até que ocorra a*

*prescrição relativa aos créditos decorrentes das operações a que se refiram.*

Também não é procedente o argumento da recorrente, quanto à necessidade de chamamento ao processo da empresa prestadora dos serviços, porque a responsabilidade é pelo cumprimento da obrigação previdenciária, prova disto 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 Administrativo de Recursos Fiscais, 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.”*

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

Na 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.*

Quanto a alegação da existência de CND – Certidão Negativa de Débito, tal fato não é suficiente para afastar o lançamento fiscal. A CND não faz prova de que a empresa não é devedora de contribuições previdenciárias, apenas indica que no momento da emissão de tal documento, de acordo com as informações disponíveis na autarquia, não havia débitos exigíveis do contribuinte. Ainda, conforme previsto no art. 47, § 1º da Lei n.º 8.212/1991 é ressalvado o direito de cobrança de qualquer débito apurado posteriormente à emissão das referidas Certidões.

Por derradeiro, quanto ao percentual aplicado de 40%, sobre as notas fiscais de prestação de serviços, que resultou no salário de contribuição lançado, esclareço que o mesmo está contido na Ordem de Serviço INSS/DAF n.º 165/1977, exarada com o respaldo do artigo 33, da lei n.º 8.212/91, na redação vigente à época dos fatos geradores, onde competia ao INSS normatizar o recolhimento das contribuições sociais :

*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 art. 11; e ao Departamento da Receita Federal-DRF compete arrecadar, fiscalizar, lançar e normatizar o recolhimento das contribuições sociais previstas nas alíneas "d" e "e" do parágrafo único do art. 11, cabendo a ambos os órgãos, na esfera de sua competência, promover a respectiva cobrança e aplicar as sanções previstas legalmente.*

Por todo o exposto,

Voto por negar provimento ao recurso.

Liege Lacroix Thomasi - Relatora