



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

Processo nº 11330.000409/2007-95
Recurso nº 150.720 Voluntário
Acórdão nº 2302-00.032 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 08 de julho de 2009
Matéria Cessão de Mão de Obra: Responsabilidade Solidária. Empresas em Geral
Recorrente SOCIEDADE DE ENSINO TRIÂNGULO SC LTDA.
Recorrida DRP/NITERÓI/RJ

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/07/1998 a 30/09/1998

RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA - ELISÃO DA RESPONSABILIDADE. NÃO OCORRÊNCIA. - NÃO HAVENDO GUARDA DA DOCUMENTAÇÃO A RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA PASSA A NÃO COMPORTAR O BENEFÍCIO DE ORDEM.

A tomadora de serviços é solidária com a prestadora de serviços nos serviços que envolvem construção civil 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.

RESPONSABILIDADE DOS ADMINISTRADORES. RELAÇÃO DE CO-RESPONSÁVEIS. DOCUMENTO INFORMATIVO.

A relação de co-responsáveis é meramente informativa do vínculo que os dirigentes tiveram com a entidade em relação ao período dos fatos geradores. Não foi objeto de análise no relatório fiscal se os dirigentes agiram com infração de lei, ou violação de contrato social, ou com excesso de poderes. Uma vez que tal fato não foi objeto do lançamento, não se instaurou litígio nesse ponto.

Ademais, os relatórios de co-responsáveis e de vínculos fazem parte de todos processos como instrumento de informação, a fim de se esclarecer a composição societária da empresa no período do lançamento ou atuação, relacionando todas as pessoas físicas e jurídicas, representantes legais do sujeito passivo, indicando sua qualificação e período de atuação.

O art. 660 da Instrução Normativa SRP nº 03 de 14/07/2005 determina a inclusão dos referidos relatórios nos processos administrativo-fiscais.

Recurso Voluntário Negado

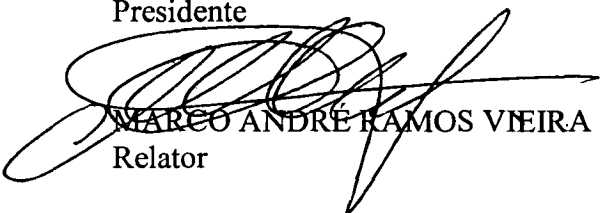
Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

A 2



ACORDAM os membros da **3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária** da Segunda Seção de Julgamento, por maioria de votos, rejeitar a preliminar de co-responsabilidade, vencido o Conselheiro Leonardo Henrique Pires Lopes, e, no mérito, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso, nos termos do voto do relator.


LIÉGE LACROIX THOMASI
Presidente


MARCO ANDRÉ RAMOS VIEIRA
Relator

Participaram do julgamento os conselheiros: Marco André Ramos Vieira, Adriana Sato, Leonardo Henrique Pires Lopes (Suplente), Bernadete de Oliveira Barros (Suplente) e Liège Lacroix Thomasi (Presidente). Ausente o conselheiro Manoel Coelho Arruda Junior.

Relatório

A presente NFLD tem por objeto as contribuições sociais destinadas ao custeio da Seguridade Social em virtude do instituto da responsabilidade solidária decorrente da contratação de serviços da empresa LEMAN SERVIÇOS LTDA, conforme previsão no art. 30, inciso VI da Lei n.º 8.212/1991. O período compreende as competências JULHO DE 1998 a SETEMBRO DE 1998, conforme relatório fiscal às fls. 16 a 19. A presente NFLD é substitutiva a de n.º 35.529.093-6 de 18 de agosto de 2003, anulada por vício formal.

Não conformada com a notificação, foi apresentada defesa pela entidade, fls. 50 a 63.

A Decisão-Notificação confirmou a procedência, em parte, do lançamento, fls. 87 a 94. Foram excluídos os valores referentes à cota patronal, haja vista a contratada ser optante pelo Simples.

Não concordando com a decisão do órgão previdenciário, foi interposto recurso, fls. 98 a 112. Em síntese a recorrente alega o seguinte:

o crédito já foi atingido pela fluência do prazo decadencial;

devem ser excluídos os co-responsáveis;

a prestadora possuía certidão negativa;

a solidariedade somente existe se houver dívida prévia;

o débito deve ser apurado no prestador;

requerendo provimento ao recurso interposto.

Não foram apresentadas contra-razões.

É o relatório.



4

Voto

Conselheiro MARCO ANDRÉ RAMOS VIEIRA, Relator

O recurso foi interposto tempestivamente, fl. 120, pressuposto superado, passo ao exame das questões preliminares ao mérito.

Entendo que o vício que maculou o lançamento anterior foi formal. Não havia o fundamento legal que autoriza o arbitramento, e como é cediço a falta de fundamento legal é vício na formalização do ato administrativo.

O lançamento é forma, sendo o ato de aplicação material da norma de incidência. Apesar de ser forma, exteriorização, reflete o conteúdo da norma de incidência tributária, o fato gerador. A falha na exteriorização do lançamento é um vício formal, por seu turno, o erro quanto ao conteúdo irá traduzir um vício material.

Pelo exposto reconhecendo que o lançamento anterior foi anulado por vício formal, o termo a quo para contagem passa a ser a data que se tornar definitiva a decisão que houver anulado por vício formal o crédito anteriormente constituído, na forma do art. 173, inciso II do CTN.

A presente NFLD englobou os fatos geradores ocorridos entre julho e setembro de 1998. A NFLD originária foi lavrada em agosto de 2003, conforme fl.22, portanto em período não abrangido pela decadência. O termo a quo da competência julho de 1998 para contagem do prazo decadencial seria 1º de janeiro de 1999, o que findaria em 1º de janeiro de 2004. A notificação originária foi anulada em novembro de 2005, fl. 25, e a presente NFLD foi lavrada dentro do período de cinco anos a contar da data que anulou o lançamento anterior. Pelo exposto não reconheço a decadência.

Até a entrada em vigor da Lei n.º 9.711 de 1998, os serviços que envolvem construção civil sempre implicam responsabilidade solidária por determinação do art. 30, inciso VI da Lei n.º 8.212 de 1991. Os serviços de construção civil implicam responsabilidade solidária mesmo quando contratados sob o regime de empreitada. No regime de empreitada não há continuidade dos serviços, mas sim uma tarefa específica a ser realizada.

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

Art.220. O proprietário, o incorporador definido na Lei nº 4.591, de 1964, o dono da obra ou condômino da unidade imobiliária cuja contratação da construção, reforma ou acréscimo não envolva cessão de mão-de-obra, são solidários com o construtor, e este e aqueles com a subempreiteira, pelo cumprimento das obrigações para com a seguridade social, ressalvado o seu direito regressivo contra o executor ou contratante da obra e admitida a retenção de importância a este devida para garantia do cumprimento dessas obrigações, não se aplicando, em qualquer hipótese, o benefício de ordem.



(...)

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Art. 30 A arrecadação e o recolhimento das contribuições ou de outras importâncias devidas à Seguridade Social obedecem às

seguintes normas: (Redação alterada pela Lei nº 8.620, de 05/01/93)

(...)

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 alterada pela MP nº 1.523-9, de 27/06/97, reeditada até a conversão na Lei nº 9.528, de 10/12/97. Ver art. 29 da Lei nº 4.591/64)

A redação original desse inciso era a seguinte:

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 forma de contratação da construção, reforma ou acréscimo, são solidários com o construtor pelo cumprimento das obrigações para com a Seguridade Social, ressalvado o seu direito regressivo contra o executor ou contratante da obra e admitida a retenção de importância a este devida para garantia do cumprimento dessas obrigações;

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

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

Quanto ao argumento de que a responsabilidade só poderia surgir após o lançamento do crédito na prestadora de serviços e não antes do surgimento desse crédito, também não procede tal argumento. A responsabilidade é pelo cumprimento da obrigação previdenciária, prova 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 de Contribuintes, mas retrata a jurisprudência administrativa acerca do assunto, nestas palavras:

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

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

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

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

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

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

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

correspondente aos serviços executados, quando da respectiva quitação. Precedentes. 3. Recurso especial provido.

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

Quanto à alegação de que devem ser excluídos os dirigentes da relação de co-responsáveis, não procede o argumento da recorrente. A relação de co-responsáveis é meramente informativa do vínculo que os dirigentes tiveram com a entidade em relação ao período dos fatos geradores. Não foi objeto de análise no relatório fiscal se os dirigentes agiram com infração de lei, ou violação de contrato social, ou com excesso de poderes. Uma vez que tal fato não foi objeto do lançamento, não se instaurou litígio nesse ponto.

Ademais, os relatórios de co-responsáveis e de vínculos fazem parte de todos processos como instrumento de informação, a fim de se esclarecer a composição societária da empresa no período do lançamento ou autuação, relacionando todas as pessoas físicas e jurídicas, representantes legais do sujeito passivo, indicando sua qualificação e período de atuação.

O art. 660 da Instrução Normativa SRP nº 03 de 14/07/2005 determina a inclusão dos referidos relatórios nos processos administrativo-fiscais e esclarece:

Art. 660. Constituem peças de instrução do processo administrativo-fiscal previdenciário, os seguintes relatórios e documentos:

(...)

X - Relação de Co-Responsáveis - CORESP, que lista todas as pessoas físicas e jurídicas representantes legais do sujeito passivo, indicando sua qualificação e período de atuação;

XI - Relação de Vínculos - VÍNCULOS, que lista todas as pessoas físicas ou jurídicas de interesse da administração previdenciária em razão de seu vínculo com o sujeito passivo, representantes legais ou não, indicando o tipo de vínculo existente e o período correspondente;

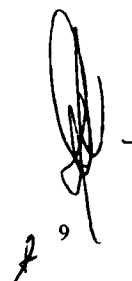
CONCLUSÃO:

Voto por CONHECER DO RECURSO do notificado para no mérito NEGAR-LHE PROVIMENTO.

É como voto.

Sala das Sessões, em 08 de julho de 2009


MARCO ANDRÉ RAMOS VIEIRA - Relator


9