



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

**Processo n°** 12045.000228/2007-47  
**Recurso n°** Voluntário  
**Acórdão n°** 2401-002.560 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 11 de julho de 2012  
**Matéria** CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS  
**Recorrente** MAIA E BORBA S/A  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS**

Período de apuração: 01/01/1998 a 30/11/1998

PREVIDENCIÁRIO - CUSTEIO - NOTIFICAÇÃO FISCAL DE LANÇAMENTO - RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA - CONSTRUÇÃO CIVIL - EMPREITADA.

O contratante de serviços de construção civil, qualquer que seja a modalidade de contratação, responde solidariamente com o prestador pelas obrigações previdenciárias decorrentes da Lei nº 8.212/91, conforme dispõe o art. 30, inciso VI da citada lei.

**APURAÇÃO PRÉVIA JUNTO AO PRESTADOR - DESNECESSIDADE**

Em se tratando de responsabilidade solidária o fisco tem a prerrogativa de constituir os créditos no tomador de serviços mesmo que não haja apuração prévia no prestador de serviço.

**AFERIÇÃO INDIRETA - POSSIBILIDADE** - A apuração do crédito previdenciário por aferição indireta na hipótese de não apresentação de documentos ou informações solicitados pela fiscalização é aplicável, devendo a autoridade fiscal lançar o débito que imputar devido, invertendo-se o ônus da prova ao contribuinte, com esteio no artigo 33, §§ 3º e 6º, da Lei 8.212/91.

Recurso Voluntário Negado

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, I) Pelo voto de qualidade, rejeitar a preliminar de ilegitimidade passiva. Vencidos os conselheiros Marcelo Freitas de Souza Costa

(relator), Igor Araújo Soares e Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira, que a acolham. II) Por unanimidade de votos, negar provimento ao recurso. Designado para redigir o voto vencedor a conselheira Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira.

Elias Sampaio Freire - Presidente.

Marcelo Freitas de Souza Costa- Relator.

Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira - Redatora Designada

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Elias Sampaio Freire; Kleber Ferreira de Araújo; Igor Araújo Soares, Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira, Marcelo Freitas de Souza Costa e Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira.

## Relatório

Trata-se de Auto de Infração lavrado contra o contribuinte acima identificado, relativo às contribuições sociais destinadas à Seguridade Social, correspondentes a parte da empresa, financiamentos dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrentes dos riscos ambientais do trabalho, incidentes sobre as remunerações pagas aos segurados empregados da empresa prestadora de serviços FACCINI CONSTRUÇÕES E COMÉRCIO LTDA.

De acordo com o Relatório Fiscal, fls. 29 a 29, em razão de ter sido configurada a hipótese legal que a inclui na condição de sujeito passivo das obrigações previdenciárias, na qualidade de responsável solidário, nas competências 09/1996 a 07/1998, pelo fato de, como tomadora dos serviços de construção civil, não ter elidido sua responsabilidade ao deixar de apresentar as guias de recolhimento e folhas de pagamentos específicas da prestadora de serviço, conforme requerimento da autoridade fiscalizadora.

Informa o referido Relatório Fiscal que a presente notificação substitui a de nº 35.356.241-6, declarada nula pela autoridade julgadora de primeira instância por vício formal.

O devedor direto, a empresa prestadora de serviços Construtora FACCINI CONSTRUÇÕES E COMÉRCIO LTDA, foi notificada e intimada nas diversas oportunidades em que foi reaberto o prazo por Edital, porém não se manifestou.

Inconformada com o acórdão nº 08.401.4/285/2005,, que julgou procedente em parte o lançamento, a empresa apresentou recurso alegando em síntese:

Que a constituição de crédito tributário com fundamento na solidariedade em que a recorrente (solidária) está sozinha no lançamento é incompatível com a definição de solidariedade, que requer mais de um sujeito passivo, e impede seus efeitos, dentre eles o direito regressivo contra o executor;

Aduz que o benefício de ordem "é o direito à observância de uma ordem, de uma seqüência, quanto à execução, operando-se primeiramente esta contra o devedor, sendo equivocada a interpretação do fisco de que a não aplicação do benefício de ordem permite ao fisco escolher o sujeito passivo e justifica fiscalizar, apurar e lançar o crédito por meio da aferição indireta exclusivamente contra o solidário, e, como consequência, aplicar, de forma arbitrária, alíquota não prevista na lei, sobre o valor bruto da nota fiscal de serviço;

Que não há que se falar em benefício de ordem na fase administrativa do lançamento tributário. A não aplicação do benefício de ordem só é possível, desde que o procedimento administrativo seja corretamente conduzido e a solidariedade nasça e seja caracterizada já no momento do lançamento para que se cumpram seus efeitos;

Afirma que um dos principais argumentos, o de que o crédito apurado foi lavrado e cadastrado única e exclusivamente em desfavor da recorrente (devedor solidário) foi ilegal substituição tributária, não foi apreciado.

Que discorrer, no acórdão, de forma genérica sobre a "responsabilização por substituição tributária" não supre a obrigação do julgador de apreciar o argumento de que o crédito fiscal foi lançado por ilegal substituição tributária e motivar a respectiva decisão;

Entende que a aferição indireta constitui meio extremo, que só pode ser utilizada em casos excepcionais. Aqui se verifica que, não sendo a requerente a contribuinte da exação discutida, certamente não haveria de se buscar, e muito menos encontrar, em sua escrituração contábil, o registro e a prova das circunstâncias e ocorrências de relações empregatícias ou trabalhistas e de obrigações tributárias que não são suas, mas do contribuinte

Que a ausência de motivação nos casos em que a lei a considera essencial e indispensável contamina o ato por vício de legalidade.

O crédito previdenciário foi apurado por aferição indireta sem que ocorressem as condições fáticas deflagradoras previstas nos §§ 3º e 6º, do art. 33, da Lei 8.212/91.

Diz que o débito foi constituído mediante presunção, sendo assim, o Recorrente não pode ser responsabilizada, ainda que solidariamente, por um débito cuja existência sequer foi constatada.

Ressalta que procedimento adotado pelo Fiscal neste lançamento impossibilita qualquer defesa da Recorrente, uma vez que não é fornecida qualquer informação acerca da origem do débito que lhe é cobrado.

Destaca acórdãos e posicionamento da Consultoria jurídica afastando dita cobrança e que inexistente dispositivo legal que preveja a obrigatoriedade de apresentação das guias de recolhimento previdenciário por parte da empreiteira.

Defende que a análise da documentação contábil do contribuinte principal é indispensável para se verificar o fato gerador, a base de cálculo e a existência de pagamentos já realizados, mesmo porque, o pagamento feito por um dos obrigados aproveita aos demais, nos termos do art. 125, I, do CTN;

Continua, alegando que, compete à autoridade lançadora o dever e o ônus de investigar, diligenciar, demonstrar e provar a ocorrência do fato jurídico tributário. Somente se admite que se transfira ou inverta o *onus probandi*; nas hipóteses em que a lei expressamente determine. Ainda assim, mesmo nessa circunstância, cumpre à autoridade lançadora demonstrar a ocorrência da presunção caracterizadora da infração, com vistas a se garantir o devido processo legal, o contraditório e que se possa conhecer os fatos para o amplo direito de defesa, ainda na fase de impugnação.

Conclui sua argumentação pugnando pela improcedência do lançamento, resumindo que:

- a. A requerente está sozinha em uma relação jurídica cujo fundamento é a solidariedade;
- b. O contribuinte, principal sujeito passivo, detentor dos documentos necessários para se comprovar ou não a existência de débito, não foi fiscalizado;
- c. Houve cerceamento de defesa;

d. A Solidariedade foi confundida com a Substituição Tributária, assim como a empreitada foi confundida com a cessão de mão-de-obra;

e. O crédito previdenciário foi apurado por aferição indireta sem que ocorressem as condições fáticas deflagradoras previstas nos §§ 3º e 6º, do art. 33, da Lei 8.212/91.

f. O devido processo legal não foi observado na instância administrativa, seja pelo fiscal que lançou o débito, seja pelos colegas que julgaram em primeira instância.

Os autos foram baixados em diligência através da Resolução 2401-000.175 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária, para que fosse colacionado informações no sentido de identificar a data da lavratura da NFLD 35.356.241-6, declarada nula, bem como, a data da efetiva cientificação do sujeito passivo.

Da diligência solicitada veio a Informação Fiscal de fls. 429 afirmando que a Notificação Anulada teve como data da lavratura o dia 30/04/2001 e a ciência do contribuinte ocorreu em 14/05/2001.

É o relatório.

## Voto Vencido

Conselheiro Marcelo Freitas de Souza Costa - Relator

O recurso é tempestivo e estão presentes os pressupostos de admissibilidade.

Com relação a lançamentos fiscais que tratam de solidariedade e o benefício de ordem, após estudos sobre a matéria e analisando jurisprudência em nossos tribunais, tenho como incorreto o lançamento de autuações administrativas no tomador de serviços.

Com amparo no inciso VI, do artigo 30, da Lei nº 8.212/91, o Fisco exige que as empresas tomadoras de serviço lhes comprovem que as prestadoras por elas contratadas estão em dia com os recolhimentos das contribuições atinentes à mão-de-obra por estas últimas utilizada na realização dos serviços.

Vejamus como é tratada a solidariedade prevista no art. 30, VI da Lei 8212/91 em face daquela com a contida no art. 124 do Código Tributário Nacional, que assim dispõe:

*"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."*

A norma do CTN prevê a (solidariedade) sujeição passiva daquele que tenha a relação direta com a situação constitutiva do fato gerador ou daquele que se vê obrigado ao adimplemento da obrigação por força de lei. Já a solidariedade contida na Lei nº 8.212/91 trata da responsabilidade a ser imputada àquele ligado ao fato gerador da obrigação tributária cujo, adimplemento se responsabiliza em nome de terceiro.

Ou seja, tem que haver previamente a responsabilidade para que se caracterize a solidariedade. A solidariedade existirá entre as pessoas expressamente designadas pela lei, e sendo a responsabilidade tributária exatamente a atribuição a alguém, que não reveste a condição de contribuinte, do dever de pagar o tributo, tem-se que aqui se cuida realmente de possíveis casos de solidariedade entre responsáveis, e não mais entre contribuintes.

FÁBIO FANUCCHI, ao comentar tal assunto (Curso de Direito Tributário Brasileiro. 3ª ed. Resenha Tributária, 1975, pp. 249 e 250), assim se manifestou: *"Quanto à última espécie de solidariedade (a do nº 11), nenhum problema existirá na verificação de sua existência. A lei mencionará expressamente sua extensão. Na verificação da solidariedade de fato, entretanto, não é possível que se cometam excessos, tentando envolver a responsabilidade de terceiros numa relação obrigacional tributária de cujo fato gerador não se tenham beneficiado, ou nele não tenham interesse comum ao do sujeito passivo."*

Ora, o fato gerador das contribuições devidas pelas empresas contratadas para realizar serviços é a folha de salários delas (art. 195, I, da CF/88). Desta forma, ao pagar as faturas comerciais correspondentes aos serviços que lhes prestam as empresas contratadas, as tomadoras não praticam qualquer ato relacionado com as obrigações previdenciárias referentes aos salários dos empregados daquelas.

No conceito de solidariedade do art. 896, § único do Código Civil, "*Há solidariedade, quando na mesma obrigação concorre mais de um credor, ou mais de um devedor, cada um com direito, ou obrigado à dívida toda*". Logo, a solidariedade refere-se à pluralidade das partes, tanto de credor como de devedor, mas que, embora sejam vários, serão uma só pessoa na relação obrigacional, ou seja, vários credores representam um único credor e vários devedores representam um único devedor. Assim, a idéia de solidariedade está intimamente ligada a da preexistência de uma dívida. Sem esta, não há que se cogitar daquela.

A solidariedade é a possibilidade de se **exigir** de qualquer dos devedores o montante total da dívida. Ora, se falamos em exigir, estamos dizendo que existe um crédito já constituído, líquido e certo e passível de cobrança. Desta forma, temos que não é a melhor interpretação aquela que entende ser possível se levantar um crédito no sujeito passível solidário, que somente poderá figurar no pólo passivo quando da cobrança/execução do crédito tributário. Neste momento sim, falar-se-á em não aplicação do benefício de ordem, já que o sujeito ativo tem a possibilidade de cobrar de um (devedor principal) ou de outro (devedor solidário) o débito.

O lançamento fiscal é um ato jurídico administrativo constitutivo e vinculado, através do qual se formaliza o vínculo obrigacional, definindo a sujeição ativa e passiva, a determinação do objeto da prestação e estabelecendo os termos espaço/tempo em que o crédito pode ser exigido. Logo, antes da sua constituição, não há que se falar em crédito a ser exigido.

Neste sentido, vem decidindo o Superior Tribunal de Justiça, afastando a tributação escorada naqueles dispositivos legais, quando a fiscalização não se desincumbiu do ônus de verificar a existência do débito na prestadora de serviços, ressaltando que neste desiderato não se está negando aplicabilidade à responsabilidade solidária, mas, sim, objetivando conferir certeza e liquidez, ou seja, a devida segurança, ao crédito lançado, sobretudo com o fito de se evitar *bis in idem*, senão vejamos:

*Processo: REsp 780029 / RJ RECURSO ESPECIAL 2005/0149102-9 Relator(a) MIN. DENISE ARRUDA (1126) Órgão Julgador T1 - PRIMEIRA TURMA Data do Julgamento 16/10/2008 Data da Publicação/Fonte DJe 05/11/2008 Ementa TRIBUTÁRIO. CONTROVÉRSIA ACERCA DA RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA DO CONTRATANTE DE SERVIÇOS EXECUTADOS MEDIANTE CESSÃO DE MÃO-DE-OBRA. ACÓRDÃO RECORRIDO EM CONFORMIDADE COM A JURISPRUDÊNCIA DOMINANTE DO STJ. RECURSO ESPECIAL DESPROVIDO.*

*1. A responsabilidade solidária do contratante de serviços executados mediante cessão de mão-de-obra, na forma estabelecida pelo art. 31 da Lei 8.212/91, antes da alteração legislativa promovida pela Lei 9.711/98, produziu efeitos até 1º de fevereiro de 1999, quando passou a vigorar a atual sistemática de arrecadação, na qual as contribuições destinadas*

à *Seguridade Social* são retidas e recolhidas pelo próprio contratante dos serviços executados mediante cessão de mão-de-obra.

2. Nos presentes autos, ao decidir a causa, o Tribunal de origem adotou o seguinte entendimento: "Embora fosse solidária a responsabilidade do tomador serviços, nos termos da redação original do artigo 31 da Lei 8.212/91, vigente à época dos fatos que geraram o débito tributário sub judice, é necessária a comprovação de que a empresa prestadora de serviços, de fato, não recolheu a exação. Necessária a realização primeiro da aferição na contabilidade do prestador, para, depois, efetivar-se a aferição indireta: § 6º do art. 33 da Lei 8212/91. **A omissão da empresa tomadora de serviços, quanto ao ônus de exigir da empresa prestadora de serviços as cópias dos recolhimentos da exação, não autoriza a autarquia a constituir o crédito tributário diretamente contra a empresa omissa, sem a verificação prévia da existência do débito.**"

3. Como visto, no caso em apreço o acórdão recorrido não afastou a responsabilidade solidária. Logo, o Tribunal de origem não contrariou os arts. 124, II, do Código Tributário Nacional, e 31, caput e § 3º, e 33, § 3º, da Lei 8.212/91, e também não divergiu da orientação jurisprudencial predominante no Superior Tribunal de Justiça. Precedentes citados: REsp 800.054/RS, 2ª Turma, Rel. Min. Eliana Calmon, DJ de 3.8.2007, p. 333; AgRg no AgRg no Resp 1.039.843/SP, 2ª Turma, Rel. Min. Humberto Martins, DJe de 26.6.2008; REsp 776.433/RJ, 1ª Turma, Rel. Min. Teori Albino Zavascki, DJe de 22.9.2008.

4. Recurso especial desprovido.

Processo: REsp 939189 / RS RECURSO ESPECIAL 2007/0074811-0 Relator(a) MIN. DENISE ARRUDA (1126) Órgão Julgador T1 - PRIMEIRA TURMA Data do Julgamento 20/10/2009 Data da Publicação/Fonte DJe 23/11/2009 Ementa TRIBUTÁRIO. CONTROVÉRSIA ACERCA DA RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA DO CONTRATANTE DE SERVIÇOS EXECUTADOS MEDIANTE CESSÃO DE MÃO-DE-OBRA. ACÓRDÃO RECORRIDO EM CONFORMIDADE COM A JURISPRUDÊNCIA DOMINANTE DO STJ. RECURSO ESPECIAL DESPROVIDO.

1. A responsabilidade solidária do contratante de serviços executados mediante cessão de mão-de-obra, na forma estabelecida pelo art. 31 da Lei 8.212/91, antes da alteração legislativa promovida pela Lei 9.711/98, produziu efeitos até 1º de fevereiro de 1999, quando passou a vigorar a atual sistemática de arrecadação, na qual as contribuições destinadas à *Seguridade Social* são retidas e recolhidas pelo próprio contratante dos serviços executados mediante cessão de mão-de-obra.

2. Nos presentes autos, ao decidir a causa, o Tribunal de origem entendeu que "a solidariedade só emerge após constituído o crédito tributário contra devedor principal (sujeito passivo), devendo a cobrança da exação ser direcionada à tomadora de

*serviços somente após prévia fiscalização e regular lançamento contra a prestadora (executora dos serviços). " 3. Como visto, no caso em apreço o acórdão recorrido não afastou a responsabilidade solidária. Logo, o Tribunal de origem não contrariou os arts. 124, II, do Código Tributário Nacional, e 31, caput e § 3º, e 33, § 3º, da Lei 8.212/91, e também não divergiu da orientação jurisprudencial predominante no Superior Tribunal de Justiça. Precedentes citados: REsp 800.054/RS, 2ª Turma, Rel. Min. Eliana Calmon, DJ de 3.8.2007, p. 333; AgRg no AgRg no Resp 1.039.843/SP, 2ª Turma, Rel. Min. Humberto Martins, DJe de 26.6.2008; REsp 776.433/RJ, 1ª Turma, Rel. Min. Teori Albino Zavascki, DJe de 22.9.2008.*

*4. Recurso especial desprovido.*

*Processo: REsp 1065074 / RJ RECURSO ESPECIAL 2008/0124716-8 Relator(a) MIN. DENISE ARRUDA (1126) Órgão Julgador T1 - PRIMEIRA TURMA Data do Julgamento 20/10/2009 Data da Publicação/Fonte DJe 02/02/2010 Ementa TRIBUTÁRIO. CONTROVÉRSIA ACERCA DA RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA DO CONTRATANTE DE SERVIÇOS EXECUTADOS MEDIANTE CESSÃO DE MÃO-DE-OBRA. ACÓRDÃO RECORRIDO EM CONFORMIDADE COM A JURISPRUDÊNCIA DOMINANTE DO STJ. RECURSO ESPECIAL DESPROVIDO.*

*1. Inicialmente, é pacífica a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça no sentido de que não viola o art. 535 do Código de Processo Civil, tampouco nega a prestação jurisdicional, o acórdão que, mesmo sem ter examinado individualmente cada um dos argumentos trazidos pelo vencido, adota, entretanto, fundamentação suficiente para decidir de modo integral a controvérsia, conforme ocorreu no acórdão em exame, não se podendo cogitar de sua nulidade.*

*2. A responsabilidade solidária do contratante de serviços executados mediante cessão de mão-de-obra, na forma estabelecida pelo art. 31 da Lei 8.212/91, antes da alteração legislativa promovida pela Lei 9.711/98, produziu efeitos até 1º de fevereiro de 1999, quando passou a vigorar a atual sistemática de arrecadação, na qual as contribuições destinadas à Seguridade Social são retidas e recolhidas pelo próprio contratante dos serviços executados mediante cessão de mão-de-obra.*

*3. Nos presentes autos, o Tribunal de origem deu provimento à apelação cível interposta pela impetrante do mandado de segurança, empresa contratante dos serviços executados mediante cessão de mão-de-obra, e concedeu a ordem pleiteada, sem prejuízo de serem eventualmente cobradas da apelante as exações a que se referem à Notificação Fiscal de Lançamento de Débito impugnada no mandado de segurança, caso seja apurado, pela Fiscalização, o inadimplemento dos empreiteiros ali listados, e, em face destes constituído regularmente o crédito*

*tributário, pelo qual a apelante será, então, solidariamente responsável, sem benefício de ordem.*

*4. Como visto, no caso em apreço o acórdão recorrido não afastou a responsabilidade solidária. Logo, o Tribunal de origem não contrariou os arts. 124, II, do Código Tributário Nacional, e 31, caput e § 3º, e 33, § 3º, da Lei 8.212/91, e também não divergiu da orientação jurisprudencial predominante no Superior Tribunal de Justiça. Precedentes citados: REsp 800.054/RS, 2ª Turma, Rel. Min. Eliana Calmon, DJ de 3.8.2007, p. 333; AgRg no AgRg no Resp 1.039.843/SP, 2ª Turma, Rel. Min. Humberto Martins, DJe de 26.6.2008; REsp 776.433/RJ, 1ª Turma, Rel. Min. Teori Albino Zavascki, DJe de 22.9.2008.*

#### *5. Recurso especial desprovido*

Nestes casos, estamos tratando de um lançamento por homologação, em que as empresas contratadas devem efetuar o recolhimento de contribuições previdenciárias com base na folha de salários de seus empregados. Caso não o façam, cumpre à Fiscalização, através de lançamento de ofício, apurar os valores devidos e notificá-las para que os recolham. Somente após tal providência, ou seja, depois de determinar a dívida tributária, mediante regular lançamento, é que a Receita Federal do Brasil poderá voltar-se para o devedor solidário (o contratante) e exigir-lhe o pagamento das contribuições previdenciárias não recolhidas.

Por fim, cumpre esclarecer que incumbe ao contratante exigir do contratado cópia autenticada das guias de recolhimento das contribuições previdenciárias, com as respectivas folhas de pagamento. Porém, a inobservância deste procedimento não pode gerar a presunção absoluta de falta de recolhimento das referidas contribuições. A meu ver, isto geraria de imediato, apenas o descumprimento de obrigação acessória punível com multa ao infrator.

Assim, concluímos que a empresa tomadora de serviços não é parte legítima para figurar no pólo passivo de levantamentos administrativos e por isso a presente autuação não deve subsistir.

### DO MÉRITO

Ressalvado meu entendimento pessoal, uma vez vencido na preliminar acima mencionada, por questão de disciplina às normas administrativas me curvo ao entendimento majoritário e passo à análise do mérito dos autos.

Em seu recurso, a empresa questiona a não inclusão do prestador de serviços no pólo passivo da notificação, bem como a alegação de que teria havido a substituição tributária e não solidariedade.

Essa tese, conforme já aventado acima, foi vencida em face do entendimento majoritário acerca da não existência de benefício de ordem conforme prevê o CTN. Ademais, temos que o prestador de serviços fora cientificado da presente autuação e não trouxe os elementos comprobatórios de sua adimplência com a previdência social, no que se refere ao débito em discussão.

No que se refere ao arbitramento, note-se que a recorrente não apresentou a documentação solicitada pela fiscalização, razão pela qual foi realizado o arbitramento dos valores.

Ao não apresentar a documentação para a fiscalização, a empresa assumiu o ônus da prova, cabendo a ela demonstrar que os valores aferidos não condizem com a realidade, o que não ocorreu.

O art. 33, § 3º da Lei 8212/91, com a redação vigente à época do lançamento assim dispunha:

*“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.*

(...)

*§ 3º Ocorrendo recusa ou sonegação de qualquer documento ou informação, ou sua apresentação deficiente, o Instituto Nacional do Seguro Social (INSS) e o Departamento da Receita Federal (DRF) podem, sem prejuízo da penalidade cabível, inscrever de ofício importância que reputarem devida, cabendo à empresa ou ao segurado o ônus da prova em contrário.*

*§ 6º Se, no exame da escrituração contábil e de qualquer outro documento da empresa, a fiscalização constatar que a contabilidade não registra o movimento real de remuneração dos segurados a seu serviço, do faturamento e do lucro, serão apurada*

O arbitramento da base de cálculo de tributos é previsto no Código Tributário Nacional, art. 148 quando as informações prestadas pelo sujeito passivo não mereçam fé e as falhas contábeis devem estar relacionadas à base de cálculo que se quer apurar, ou seja, se a contabilidade não reflete a realidade do faturamento, pode-se aferir indiretamente o valor deste; se a incorreção tornar não confiável os dados de remuneração dos segurados, pode o fisco apurar tais pagamento mediante método indireto.

Ora, a fiscalização intimou a notificada para apresentar a documentação relativa à prestadora de serviços, tendo a fiscalização adotado os critérios previstos na Instrução Normativa – IN SRP n.º 03/2005, vigente na data da autuação, que assim dispunha:

*Art. 431 (...)*

*§ 2º No cálculo da remuneração despendida na execução da obra e do montante das contribuições devidas, se for o caso, será considerada como competência de ocorrência do fato gerador o mês da emissão do ARO, e o valor das contribuições nele informadas deverá ser recolhido até o dia dez do mês subsequente ao da sua emissão, prorrogando-se o prazo de recolhimento para o primeiro dia útil seguinte, se no dia dez não houver expediente bancário.*

*§ 2º No cálculo da remuneração despendida na execução da obra e do montante das contribuições devidas, se for o caso, será considerada como competência de ocorrência do fato gerador o mês da emissão do ARO, e o valor das contribuições nele informadas deverá ser recolhido até o dia dez do mês subsequente ao da sua emissão, prorrogando-se o prazo de recolhimento para o primeiro dia útil seguinte, se no dia dez não houver expediente bancário.*

Desta forma, não vejo outra alternativa senão, Conhecer do Recurso e no Mérito Negar-lhe Provisimento, uma vez que fui vencido na preliminar.

Marcelo Freitas de Souza Costa - Relator

## Voto Vencedor

Dirirjo do entendimento do ilustre Conselheiro relator, quanto a ilegitimidade passiva do tomador de serviços na condição de responsável solidário.

No mérito em síntese o entendimento descrito pelo relator é no sentido de que incabível o arbitramento na tomadora, tendo em vista ser a prestadora a contribuinte original. Não se deve confundir responsabilidade solidária, com substituição tributária, e a inexistência de responsabilidade.

Nesse sentido, quanto à alegação de que haveria a obrigação de se constituir o crédito primeiramente contra o prestador de serviços, entendo que não é o posicionamento que deve prevalecer.

Com relação às alegações da recorrente acerca da responsabilidade solidária, na construção civil, clara é a possibilidade legal nesse sentido. Conforme destacado no art. 30, VI da Lei n.º 8.212/1991, o proprietário, incorporador ou dono da obra não importa qual seja o tipo de contratação é solidário com o construtor pelo cumprimento das obrigações perante a previdência social. Assim, descreve o texto legal:

*Art. 30 (...)*

*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;*

*LEI 8212/91 Artigo 30 inciso 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.*

*Decreto 612 de 21/07/92 Art. 42. O proprietário, o incorporador definido na Lei nº 4.591, de 16 de dezembro de 1964, o dono de obra ou o condômino 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 da obra, admitida a retenção de*

*importância a este devida para garantia do cumprimento dessas obrigações.*

**§ 1º 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.**

*Decreto 2173 de 05/03/97 Art. 43. O proprietário, o incorporador definido na Lei nº 4.591, de 16 de dezembro de 1964, o dono de obra ou o condômino 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 da 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, quando não comprovadas contabilmente.*

*§2º Para efeito do disposto no parágrafo anterior, o executor da obra deverá elaborar folhas de pagamento e guias de recolhimentos 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. (grifamos)*

*§3º Considera-se construtor, para os efeitos deste Regulamento, a pessoa física ou jurídica que executa obra sob sua responsabilidade, no todo ou em parte.*

A recorrente MAIA E BORBA na qualidade de tomadora de serviços contratou serviços de empreitada na construção civil. 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 e do art. 30, VI da Lei nº 8.212/1991, benefício de ordem.

Entendo que ao atribuir responsabilidade solidária pelo cumprimento da obrigação tributária, abriu o legislador a possibilidade de a autoridade previdenciária cobrar a satisfação da obrigação de qualquer das solidárias, sendo desnecessária a averiguação inicial na prestadora dos serviços. Se assim o fosse, estaríamos alterando o instituto jurídico para responsabilidade subsidiária, tornando inócuo o dispositivo legal. Nesse sentido, correto o posicionamento adotado pela autoridade julgadora, não existindo reparos a serem promovidos.

Ao contrário da responsabilidade subsidiária onde se obriga a satisfação da obrigação primeiramente do devedor principal, a responsabilidade solidária permite a cobrança da obrigação em relação a cada um dos co-obrigados. A constituição do crédito pode ocorrer tanto no prestador como no tomador de serviços. Tal questão foi, inclusive, objeto de apreciação pelo Conselho Pleno do CRPS – Conselho de Recursos da Previdência Social que detinha a competência para julgar os casos da espécie, a qual foi transferida para o Segundo

Conselho de Contribuintes do Ministério da Fazenda, atual Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF.

Por meio do Enunciado nº 30, editado pela Resolução nº. 1, de 31 de Janeiro de 2007, publicada no DOU de 05/02/2007, o CRPS assim decidiu:

*“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.”*

O lançamento foi efetuado pelo fato da recorrente haver contratado a prestadora de serviços e não haver apresentado a documentação hábil a elidir a responsabilidade solidária em todas as competências, quais seja, cópia das guias de recolhimentos quitadas e respectivas folhas de pagamento elaboradas distintamente pelo executor em relação a cada contratante. Note-se que dita exigência decorre de dispositivo regulamentar, não competindo a autoridade fiscal deixar de cumpri-lo.

Como a ação fiscal foi realizada na tomadora, a base de cálculo foi apurada por aferição indireta, tomando por base as notas fiscais de serviços emitidas pela prestadora, em procedimento previsto no § 3º do art. 33 da Lei nº 8212/1991, que dá à auditoria fiscal a prerrogativa de ocorrendo recusa ou sonegação de qualquer documento ou informação, ou sua apresentação deficiente, inscrever de ofício importância que reputarem devida, cabendo à empresa ou ao segurado o ônus da prova em contrário.

Pelas disposições legais, se a MAIA E BORBA não apresenta a guia de recolhimento quitada, vinculada à nota fiscal/fatura, bem como os demais documentos enumerados na Legislação, assume a obrigação contributiva por solidariedade, não havendo qualquer ilegalidade quando da cobrança pelo autoridade previdenciária.

Assim, clara é a legislação que determina que para eximir-se da responsabilidade solidária deveria o contratante dos serviços exigir a Folhas de pagamentos, notas fiscais e guias específicas, com o objetivo de identificar a regularidade de recolhimento. Em não o fazendo abriu o recorrente a possibilidade de o fisco exigir-lhe a contribuição de forma solidária com o prestador (contratado), como no caso em questão onde se contrata obra de construção civil mediante empreitada.

Diante do exposto entendo plenamente possível o lançamento na tomadora de serviços, afastando a ilegitimidade passiva do tomador de serviços.

É como voto.

Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira - Redatora Designada