



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

**Processo nº** 13502.000387/2008-51  
**Recurso nº** 002.436 Voluntário  
**Acórdão nº** 2302-002.436 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 17 de abril de 2013  
**Matéria** CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS - NFLD  
**Recorrente** CARAÍBA METAIS S/A. E OUTRO  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS**

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

CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. DECADÊNCIA. ART. 173, II DO CTN. NÃO OCORRÊNCIA.

O direito da Fazenda Pública de constituir o crédito tributário extingue-se após 5 anos contados da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado.

CONSTRUÇÃO CIVIL. RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. ELISÃO. INOCORRÊNCIA.

A empresa contratante de serviços de construção civil, até a data de vigência da Lei nº 9.711/1998, responde solidariamente com a contratada pelas contribuições previdenciárias incidentes sobre a remuneração dos segurados incluída em nota fiscal ou fatura correspondente aos serviços executados, não subsistindo qualquer benefício de ordem. Tal responsabilidade somente será elidida se for comprovado pelo executor o recolhimento prévio das contribuições incidentes sobre a remuneração dos segurados incluída em nota fiscal ou fatura correspondente aos serviços executados, devendo para tanto 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.

Recurso Voluntário Negado

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros da 2ª TO/3ª CÂMARA/2ª SEJUL/CARF/MF/DF, por maioria de votos, em negar provimento ao Recurso Voluntário, nos termos do relatório e

votos que integram o presente julgado. Vencidos os Conselheiros Manoel Coelho Arruda Junior e Juliana Campos de Carvalho Cruz.

Liége Lacroix Thomasi – Presidente Substituta.

Arlindo da Costa e Silva - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Liége Lacroix Thomasi (Presidente Substituta de Turma), Manoel Coelho Arruda Junior (Vice-presidente de turma), André Luis Mársico Lombardi, Bianca Delgado Pinheiro, Juliana Campos de Carvalho Cruz e Arlindo da Costa e Silva.

## Relatório

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

Data da lavratura da NFLD: 30/12/2005.

Data da Ciência da NFLD: 30/12/2005.

Trata-se de crédito previdenciário lançado contra o sujeito passivo acima identificado, referente a contribuições sociais destinadas ao custeio da Seguridade Social decorrentes de responsabilidade solidária da empresa contratante com a prestadora de serviços executados mediante cessão de mão de obra, conforme descrito no Relatório Fiscal a fls. 75/87.

Relata a Autoridade Lançadora que a presente NFLD houve-se por lavrada em substituição à NFLD nº 32.615.954-1, de 18/12/1998, declarada nula por decisão do CRPS conforme o acórdão nº 002331, de 24/09/2003.

Irresignado com o supracitado lançamento tributário, o sujeito passivo apresentou impugnação a fls. 149/165. A empresa prestadora, por seu turno, devidamente cientificada do lançamento, mediante Aviso de Recebimento a fl. 146, ofereceu defesa administrativa a fls. 205/209.

A Delegacia da Receita Previdenciária em Salvador/BA lavrou Decisão Notificação a fls. 175/182, julgando procedente o lançamento e mantendo o crédito tributário em sua integralidade.

Inconformado com a decisão exarada pelo órgão administrativo julgador *a quo*, o ora Recorrente interpôs recurso voluntário, a fls. 186/200, concentrando seu inconformismo na alegação de decadência do direito da Fazenda Pública de constituir o crédito tributário em questão, dentre outros adiante elencados:

- Que não houve qualquer procedimento de cobrança do crédito tributário em face da empresa contratada;

- Que somente a partir da vigência da Lei nº 9.528/97, a responsabilidade solidária do dono da obra pelo recolhimento previdenciário dos segurados empregados da construtora contratada passou a não comportar o benefício de ordem;

Requer, ao fim, a declaração de improcedência da NFLD.

A empresa solidária tomou ciência da referida decisão por via postal em 03/09/2008, conforme comprova consulta histórico dos Correios a fls. 237/238, não se manifestando até a presente data.

O julgamento foi convertido em diligência fiscal, nos termos assinalados na Resolução nº 2032-000.132, de 18 de janeiro de 2012, a fls. 241/245, para que fosse acostada aos presentes autos cópia do Acórdão do CRPS nº 002331, de 24/09/2003, de modo a se identificar a natureza jurídica dos vícios motivadores da declaração de nulidade da NFLD substituída, informação crucial ao deslinde da questão afeita à decadência do direito do Fisco de constituir o crédito tributário objeto da vertente Notificação Fiscal.

Acórdão nº 002331 da 2ª CaJ do CRPS, a fls. 258/261, declarando nula a NFLD originária nº 32.615.954-1, de 18/12/1998, por vício formal.

Devidamente intimada do resultado e conteúdo do incidente processual acima referido, a Notificada ofereceu aditamento ao Recurso Voluntário a fls. 270/289, focalizando sua resistência na alegação de suposta contradição entre a fundamentação e a conclusão do Acórdão 002331/2003 da 2ª CaJ do CRPS;

Relatados sumariamente os fatos relevantes.

## Voto

Conselheiro Arlindo da Costa e Silva, Relator.

### **1. DOS PRESSUPOSTOS DE ADMISSIBILIDADE**

#### **1.1. DA TEMPESTIVIDADE**

A decisão administrativa de 1ª instância foi encaminhada para a empresa Caraíba Metais por meio postal, conforme informação contida a fl.184, porém sem o retorno do Aviso de Recebimento. Havendo a empresa apresentado recurso voluntário em 09/02/2007 protocolizado sob o nº 36660.000158/2007-38, conforme fls.185 à 204, não havendo como se comprovar a data da ciência postal face o não retorno do AR e entendendo a administração

tributária que a apresentação do recurso supriria a ausência da ciência, registrou-se como tal data àquela em que o contribuinte apresentou recurso.

Presentes os demais requisitos de admissibilidade do recurso, dele conheço.

## **2. DAS QUESTÕES PRELIMINARES AO MÉRITO.**

### **2.1. DA DECADÊNCIA**

O Supremo Tribunal Federal, conforme entendimento exarado na Súmula Vinculante nº 8, em julgamento realizado em 12 de junho de 2008, reconheceu a inconstitucionalidade dos artigos 45 e 46 da Lei nº 8.212/91, nos termos que se vos seguem:

***Súmula Vinculante nº 8 - “São inconstitucionais o 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”.***

Conforme estatuído no art. 103-A da Constituição Federal, a Súmula Vinculante nº 8 é de observância obrigatória tanto pelos órgãos do Poder Judiciário quanto pela Administração Pública, devendo este Colegiado aplicá-la de imediato.

#### **Constituição Federal, de 03 de outubro de 1988**

*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.*

Afastada por inconstitucionalidade a eficácia das normas inscritas nos artigos 45 e 46 da Lei nº 8.212, urgem serem seguidas as disposições relativas à matéria em relevo inscritas no Código Tributário Nacional – CTN e nas demais leis de regência.

O instituto da decadência no Direito Tributário, malgrado respeitadas posições em sentido diverso, encontra-se regulamentado no art. 173 do Código Tributário Nacional - CTN, que reza *ipsis litteris*:

#### **Código Tributário Nacional - CTN**

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

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

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

*Parágrafo único. O direito a que se refere este artigo extingue-se definitivamente com o decurso do prazo nele previsto, contado da data em que tenha sido iniciada a constituição do crédito*

*tributário pela notificação, ao sujeito passivo, de qualquer medida preparatória indispensável ao lançamento.*

A especificação da subsunção do fato *in concreto* à norma de regência depende visceralmente do exame da natureza jurídica dos vícios presentes na NFLD substituída e que motivaram a sua declaração de nulidade, a saber:

- a) Vícios de natureza material: Nesta hipótese, ao caso *sub examine* operar-se-ia a incidência das disposições inscritas no inciso I do transcrito art. 173 do CTN. Nessa condição, tendo sido o lançamento realizado em 30 de dezembro de 2005, este apenas alcançaria os fatos geradores ocorridos a partir da competência dezembro/1999, inclusive, excluído os fatos geradores relativos ao 13º salário desse mesmo ano, circunstância que implicaria o reconhecimento da decadência de todas as obrigações tributárias relativas aos geradores apurados pela fiscalização.
- b) Vícios de natureza formal: Neste caso, o instituto da decadência em tela estaria sob a regência do inciso II do art. 173 do CTN. Nessa condição, havendo sido a NFLD originária declarada nula em 24/09/2003, por força do Acórdão nº 002331, o lançamento do crédito tributário relativo aos fatos geradores apurados inicialmente pela fiscalização poderia ter sido efetuado até 24/09/2008. Dessarte, tendo sido o lançamento realizado em 30 de dezembro de 2005, este não teria ainda sofrido qualquer sequela decorrente do decurso do prazo decadencial.

Considerando que os autos da vertente Notificação Fiscal de Lançamento de Débito não fazem qualquer menção à natureza jurídica dos vícios ensejadores da declaração de nulidade em apreço, houve-se por necessário converter o julgamento do feito em diligência de molde a se preencher a lacuna ora em foco.

Acórdão nº 002331 da 2ª CaJ do CRPS, a fls. 258/261, concluiu implicitamente pela existência de vícios formais inquinadores de nulidade do lançamento, conforme se depreende do excerto conclusivo a seguir transcrito, para melhor compreensão de seus fundamentos:

*“Portanto, entendo que o melhor desfecho para a NFLD em pauta é apontar sua nulidade por cerceamento de defesa, possibilitando que o INSS, a seu critério re faça o lançamento, sanando a nulidade apresentada. Registro ainda que em alguns contratos e serviços, vislumbrei a existência de cessão de mão de obra, entretanto volto a reafirmar que cabe à autoridade lançadora motivar seus atos. Tal decisão resguarda os direitos da autarquia no que se refere a prazo decadencial – Inciso II, do art. 173, do CTN”. (sic)*

A Decisão proferida no Acórdão nº 002331 da 2ª CaJ do CRPS já comporta referencialidade direta e expressa aos efeitos por ele produzidos em relação à questão da decadência.

O sujeito passivo, em aditamento ao Recurso Voluntário, argumenta a existência de suposta contradição entre a fundamentação e a conclusão do Acórdão 002331/2003.

Escapa, contudo, à competência deste Colegiado a sindicância da convicção da 2ª CaJ do CRPS que reconheceu a presença de vícios formais insanáveis (e não materiais, como assim defende o Recorrente) no lançamento aviado mediante a NFLD nº 32.615.954-1, de 18/12/1998.

Nesse contexto, havendo sido a NFLD originária acima referida declarada nula em 24/09/2003, por vício formal, nos termos do Acórdão nº 002331, o lançamento do crédito tributário relativo aos fatos geradores apurados inicialmente pela fiscalização poderia ter sido efetuado até 24/09/2008, a teor do inciso II do art. 173 do CTN.

Dessarte, tendo sido a vertente NFLD lavrada aos 30 dias do mês de dezembro de 2005, inexistem dúvidas de que este não se encontra eivado de qualquer sequela decorrente do decurso do prazo decadencial.

Vencidas as preliminares, passamos diretamente ao exame do mérito.

### **3. DO MÉRITO**

Cumpra de plano assentar que não serão objeto de apreciação por este Colegiado as matérias não expressamente impugnadas pelo Recorrente, as quais serão consideradas como verdadeiras, assim como as matérias já decididas pelo Órgão Julgador de 1ª Instância não expressamente contestadas pelo sujeito passivo em seu instrumento de Recurso Voluntário, as quais se presumirão como anuídas pela Parte.

Também não serão objeto de apreciação por esta Corte Administrativa as matérias substancialmente alheias ao vertente lançamento, eis que, em seu louvor, no processo de que ora se cuida, não se houve por instaurado qualquer litígio a ser dirimido por este Conselho.

#### **3.1. DA RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA**

Alega o Recorrente que não houve qualquer procedimento de cobrança do crédito tributário em face da empresa contratada. Aduz que, somente a partir da vigência da Lei nº 9.528/97, a responsabilidade solidária do dono da obra pelo recolhimento previdenciário dos segurados empregados da construtora contratada passou a não comportar o benefício de ordem;

Razão não lhe assiste.

Mostra-se virtuoso, de antemão, enveredar sobre algumas digressões acerca do instituto da solidariedade no ramo do Direito Previdenciário.

A pedra fundamental sobre a qual se edifica a doutrina atinente à responsabilidade solidária encontra-se assentada na Constituição Federal de 1988, cujo art. 146, topograficamente inserido no capítulo reservado ao Sistema Tributário Nacional, fixou a competência da lei complementar para o estabelecimento de **normas gerais** em matéria de legislação tributária, especialmente, dentre outros, sobre fatos geradores, obrigação e crédito tributários, e contribuintes, conforme se vos segue:

**Constituição Federal de 1988**

*Art. 146. Cabe à lei complementar:*

*(...)*

*III - estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre:*

- a) definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes;*
- b) obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários;*

Bailando em sintonia com os tons alvissareiros orquestrados pelo Constituinte Originário, sob a batuta do seu regente Ulisses Guimarães, o art. 121 do CTN, em performance *pa de deux* normativa harmônica com o regramento acima ponteadado, ao escolher os atores da obrigação tributária principal, reservou o papel do sujeito passivo à figura do contribuinte ou, a critério da lei, do responsável tributário.

**Código Tributário Nacional**

*Art. 121. Sujeito passivo da obrigação principal é a pessoa obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária.*

*Parágrafo único. O sujeito passivo da obrigação principal diz-se:*

- I - contribuinte, quando tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador;*
- II - responsável, quando, sem revestir a condição de contribuinte, sua obrigação decorra de disposição expressa de lei.*

Imerso em tal contexto constitucional, o instituto da solidariedade alicerçou suas sapatas de escoramento no art. 124 do CTN, o qual reconheceu a existências de duas modalidades de solidariedade aplicáveis ao direito tributário, a saber, a solidariedade de fato, verificada entre as pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal, e a solidariedade legal, a qual se avulta nas hipóteses taxativamente previstas na lei.

**Código Tributário Nacional - 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**.*

*Art. 125. Salvo disposição de lei em contrário, são os seguintes os efeitos da solidariedade:*

*I - o pagamento efetuado por um dos obrigados aproveita aos demais;*

*II - a isenção ou remissão de crédito exonera todos os obrigados, salvo se outorgada pessoalmente a um deles, subsistindo, nesse caso, a solidariedade quanto aos demais pelo saldo;*

*III - a interrupção da prescrição, em favor ou contra um dos obrigados, favorece ou prejudica aos demais.*

Em ambos os casos acima ponteados, o CTN honrou estatuir que o instituto da solidariedade tributária não se confunde com o da subsidiariedade, eis que excluiu expressamente, de maneira peremptória, o benefício de ordem.

No que pertine às contribuições previdenciárias, a matéria em realce teve sua disciplina estruturada no art. 30 da Lei nº 8.212/91, cujo inciso VI lhe confere as condições de contorno específicas, sem introduzir substanciais modificações em relação aos Documentos Legislativos que a precederam, havendo-se que enaltecer, todavia, a previsão no texto legal de se promover, facultativamente, a retenção, sobre o valor a ser pago ao construtor, dos valores devidos pelo contratante a título de contribuições previdenciárias, como forma eficaz de se exonerar da solidariedade em apreço.

Nessa mesma toada, o art. 31 da citada Lei de Custeio da Seguridade Social também previu a incidência do instituto da solidariedade em tela à contratação de serviços prestados mediante cessão de mão de obra, aqui também se incluindo, aqueles associados à construção civil.

**Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991**

*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 8.620/93)*

*(...)*

*VI - o proprietário, o incorporador definido na Lei nº 4.591, de 16 de dezembro de 1964, o dono da obra ou o condômino da unidade imobiliária, qualquer que seja a 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; (grifos nossos)*

*Art. 31. O contratante de quaisquer serviços executados mediante cessão de mão de obra, inclusive em regime de trabalho temporário, responde solidariamente com o executor pelas obrigações decorrentes desta lei, em relação aos serviços a ele prestados, exceto quanto ao disposto no art. 23.*

*(...)*

*§2º Entende-se como cessão de mão-de-obra a colocação à disposição do contratante, em suas dependências ou nas de terceiros, de segurados que realizem serviços contínuos não*

*relacionados diretamente com as atividades normais da empresa, tais como construção civil, limpeza e conservação, manutenção, vigilância e outros, independentemente da natureza e da forma de contratação. (Redação dada pela Lei nº 9.129/95)*

*§3º A responsabilidade solidária de que trata este artigo somente será elidida se for comprovado pelo executor o recolhimento prévio 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. (Parágrafo acrescentado pela Lei nº 9.032/95)*

*§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. (Parágrafo acrescentado pela Lei nº 9.032/95).*

Conforme estatuído no §2º do art. 31 da Lei nº 8.212/91, os serviços de construção civil colocados de maneira contínua à disposição de empresa, cuja atividade empresarial típica não guarde relação direta com a construção civil, em suas dependências ou nas de terceiros, são considerados legalmente como sendo prestados mediante cessão de mão de obra, independentemente da natureza e da forma de contratação.

Em consequência, a regulamentação das contribuições previdenciárias decorrentes da contratação de obra ou de serviço de construção civil passou a ter tratamento dúplice em função do objeto efetivo do contrato, a saber:

- a) Art. 30, VI da Lei nº 8.212/91: Contratação de construção, reforma ou acréscimo;
- b) Art. 31 da Lei nº 8.212/91: Contratação de serviço de construção civil.

Sem ultrapassar os umbrais que lhe foram erguidos pelo CTN, a Lei nº 8.212/91 estatuiu, sem vias laterais de escape, que a responsabilidade solidária em realce somente seria elidida na exclusiva hipótese em que o executor dos serviços comprovasse o recolhimento prévio 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.

Mas não parou por aí o Legislador Ordinário. Disse mais. Sem deixar margens a dúvidas, a lei pavimentou o caminho a ser seguido pelos contratante e contratado na persecução da elisão em tela, ao impor à empresa prestadora de serviços o dever jurídico tributário de elaborar folhas de pagamento e guia de recolhimento distintas e individualizadas 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.

Inúteis se revelam, portanto, qualquer outro meio diverso, eventualmente engendrado pelos atores em foco, contribuinte e responsável solidário, para se elidir do instituto da solidariedade ora em apreciação, eis que a lei define, de maneira cristalina, ser aquela a única hipótese aceitável para que se proceda à elisão tributária em realce.

Nesse panorama, verificando o auditor fiscal a ocorrência de prestação de serviços de construção civil, não restando elidida a responsabilidade solidária pela via estreita fixada pela lei, estabelece-se definitivamente a solidariedade em estudo entre prestador e tomador, podendo o fisco, ante a inexistência do benefício de ordem, efetuar o lançamento do crédito tributário em face do contribuinte (o executor), ou diretamente em desfavor do responsável solidário (o contratante), ou contra ambos, sendo certo que o pagamento efetuado por um aproveita o outro.

Diante dos aludidos dispositivos, avulta, por decorrência lógica, que a eleição do sujeito passivo a figurar no polo passivo da obrigação tributária, na ocasião do lançamento, é prerrogativa privativa da autoridade fiscal, consoante dessa das letras que conformam o art. 142 do *codex*:

**Código Tributário Nacional - CTN**

*Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, **identificar o sujeito passivo** e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.*

*Parágrafo único. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.*

A solidariedade tributária não constitui simples forma de eleição de responsável tributário, mas hipótese de garantia que colima, como objetivo precípuo, assegurar a arrecadação e a auxiliar a administração tributária na satisfação de seus interesses. Confere-se dessarte, poder ao Fisco de exercer sua ação fiscalizatória diretamente sobre aquele que melhor lhe aprouver, pautando-se, por óbvio, nos princípios da legalidade, eficiência, entre outros, inafastáveis da atuação estatal.

O Instituto da solidariedade justifica-se, portanto, pelo propósito de resguardar o adimplemento do crédito tributário, criando mecanismos para que o Estado Arrecadador possa indicar, com exclusividade, em face de quem promoverá o lançamento tributário, não havendo que se falar em benefício de ordem e nem em condições para o exercício desse direito, que não estejam previstas em lei.

A Lei de Custeio da Seguridade Social, ao estabelecer hipóteses de solidariedade, culminou por atribuir ao contratante de serviços de construção civil a obrigação acessória de auxiliar o Fisco na fiscalização das empresas prestadoras dessa modalidade de serviços, fazendo com que aquele exija deste cópias autenticadas das individualizadas guias de recolhimento e respectivas folhas de pagamento, acenando, inclusive, com a possibilidade de retenção das importâncias devidas pelo executor para a garantia do cumprimento das obrigações previdenciárias.

Não se mostra despiciendo salientar que as obrigações acessórias têm por objeto prestações, positivas ou negativas, estabelecidas pela legislação tributária no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos, a teor do art. 113, §2º do CTN.

Nessa perspectiva, da fiel observância das obrigações assim impostas pela solidariedade resulta que tanto a empresa executora quanto a tomadora dos serviços passam a ter, à sua disposição, toda a documentação indispensável e necessária para fiscalização sindical, pelos meios ordinários, o efetivo recolhimento das contribuições previdenciárias referentes aos serviços assim contratados.

Com efeito, o arcabouço normativo dos tributos em geral aponta no sentido de que a sua base de cálculo, em princípio, deve ser apurada com base em documentos do Sujeito Passivo que registrem, de forma precisa, os montantes pecuniários correspondentes a cada hipótese de incidência prevista nas leis de regência correspondentes. Nesse particular, como fruto do mecanismo fiscalizatório da solidariedade, a empresa tomadora passa a dispor da folha de pagamento dos trabalhadores cedidos e as GPS correspondentes, situação que somente não ocorrerá caso a contratante se descuide da obrigação acessória em realce, explicitamente imposta pela lei.

Tal inobservância frustra os objetivos da lei, prejudicando a atuação ágil e eficiente dos agentes do fisco, obrigando-os a despender uma energia investigatória suplementar na apuração dos fatos geradores em realce, não somente nos documentos destacados no parágrafo precedente, mas, igualmente, em outras fontes de informação, tais como notas fiscais de prestação de serviços, contratos, títulos diversos da contabilidade, etc.

Como consequência, nas ocasiões em que o conhecimento fiel da ocorrência de fatos jurígenos tributários e/ou do montante tributável a eles associado não for viável pelo exame direto dos documentos específicos *ad hoc* indicados pela lei, o ordenamento jurídico admite e legitima o emprego excepcional da aferição indireta da base de cálculo, transferindo-se para os ombros do sujeito passivo o ônus da prova em contrário, conforme previsão taxativa expressa no §3º do art. 33 da Lei nº 8.212/91.

**Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991**

*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, bem como as contribuições incidentes a título de substituição; e à Secretaria da Receita Federal – SRF compete arrecadar, fiscalizar, lançar e normatizar o recolhimento das contribuições sociais previstas nas alíneas ‘d’ e ‘e’ do parágrafo único do art. 11, cabendo a ambos os órgãos, na esfera de sua competência, promover a respectiva cobrança e aplicar as sanções previstas legalmente. (Redação dada pela Lei nº 10.256, de 2001).*

*§1º É prerrogativa do Instituto Nacional do Seguro Social-INSS e do Departamento da Receita Federal-DRF o exame da contabilidade da empresa, não prevalecendo para esse efeito o disposto nos arts. 17 e 18 do Código Comercial, ficando obrigados a empresa e o segurado a prestar todos os esclarecimentos e informações solicitados.*

*(...)*

*§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.* (grifos nossos)

(...)

*§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 apuradas, por aferição indireta, as contribuições efetivamente devidas, cabendo à empresa o ônus da prova em contrário.* (grifos nossos)

Saliente-se que o próprio CTN prevê a prerrogativa do agente fiscal de arbitrar, mediante processo regular de aferição indireta, o valor ou preço de bens, direitos, serviços e atos jurídicos, sempre que estes sejam tomados por base para o cálculo do tributo, e sejam omissas, ou não mereçam fé, as declarações ou esclarecimentos prestados ou documentos expedidos pelo sujeito passivo ou pelo terceiro legalmente obrigado.

#### **Código Tributário Nacional - CTN**

*Art. 148. Quando o cálculo do tributo tenha por base, ou tome em consideração, o valor ou o preço de bens, direitos, serviços ou atos jurídicos, a autoridade lançadora, mediante processo regular, arbitrar aquele valor ou preço, sempre que sejam omissos ou não mereçam fé as declarações ou os esclarecimentos prestados, ou os documentos expedidos pelo sujeito passivo ou pelo terceiro legalmente obrigado, ressalvada, em caso de contestação, avaliação contraditória, administrativa ou judicial.*

Registre-se que o poder conferido pela lei ao contratante, de exigir do prestador de serviços cópias autenticadas das folhas de pagamento e das guias de recolhimento acima pontuadas, não se consubstancia numa mera faculdade do tomador, mas, sim, num ônus que lhe é avesso, o qual lhe assegurará a elisão da comentada responsabilidade solidária.

Diante de tal cenário jurídico, revela-se órfã de embasamento jurídico a alegação de que somente a partir da vigência da Lei nº 9.528/97, a responsabilidade solidária do dono da obra pelo recolhimento previdenciário dos segurados empregados da construtora contratada passou a não comportar o benefício de ordem.

Isso porque os efeitos da solidariedade no Direito Tributário, em especial, a não comportação do benefício de ordem, tem como marco não a Lei de Custeio da Seguridade Social, mas, sim, o próprio CTN, cujo art. 124, Parágrafo Único estatui, expressamente, que a solidariedade tributária não comporta o benefício de ordem.

Também não procede a alegação de que não houve qualquer procedimento de cobrança do crédito tributário em face da empresa contratada.

Com efeito, sob a ótica da garantia, da eficiência e da agilidade da atuação da Administração Tributária na recuperação de créditos previdenciários, exigir-se a fiscalização conjunta do tomador e do cedente de mão de obra ou o lançamento primeiramente em face deste e, subsidiariamente, em face daquele, configura-se como um contrassenso, esvaziando por completo o sentido teleológico do instituto em análise, tornando-o inócuo.

De outro eito, sob a ótica legal, tal procedimento representaria negativa de vigência aos preceitos inscritos nos §§ 3º e 4º do art. 31 da Lei nº 8.212/91, e no Parágrafo Único do art. 124 do CTN, ferindo os mais comezinhos princípios de Direito.

O Egrégio STJ já irradiou em seus arestos a interpretação que deve prevalecer na pacificação do debate em torno do assunto, lançando definitivamente uma pá de cal nessa infrutífera discussão, consoante se depreende do Agravo Regimental no Agravo de Instrumento 2002/0089221-6, da Relatoria do Min. Luiz Fux, assim ementado:

*Processo AgRg no Ag 463744 / SC ;*

*AGRAVO REGIMENTAL NO AGRAVO DE INSTRUMENTO  
2002/0089221-6*

*Relator(a) Ministro LUIZ FUX (1122)*

*Órgão Julgador TI - PRIMEIRA TURMA*

*Data do Julgamento 20/05/2003*

*Data da Publicação/Fonte DJ 02.06.2003 p. 192*

*Ementa:*

*TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA DO TOMADOR DE SERVIÇOS PELO RECOLHIMENTO DOS VALORES DEVIDOS PELO PRESTADOR DE SERVIÇOS. AGRAVO REGIMENTAL. AUSÊNCIA DE FUNDAMENTOS PARA INFIRMAR A DECISÃO AGRAVADA. DESPROVIMENTO.*

*1. O artigo 31 da Lei 8.212/91 impõe ao contratante de mão-de-obra a solidariedade com o executor em relação às obrigações de recolhimento das contribuições previdenciárias, bem como outorga o direito de regresso contra o executor, permitindo, inclusive, ao tomador a retenção dos valores devidos ao executor para impor-lhe o cumprimento de suas obrigações.*

*2. Para a empresa tomadora de serviços isentar-se da responsabilidade pelo não pagamento das contribuições previdenciárias devidas pela prestadora de serviço, é necessário que demonstre o efetivo recolhimento destas contribuições.*

*3. O Agravante não trouxe argumento capaz de infirmar o decisório agravado, apenas se limitando a corroborar o disposto nas razões do Recurso Especial e no Agravo de Instrumento interpostos, de modo a comprovar o desacerto da decisão agravada.*

*4. Agravo regimental a que se nega provimento.*

Da análise de tudo o quanto se considerou no presente tópico, pode-se asselar categoricamente que o procedimento adotado pela fiscalização, consistente no lançamento direto em face do devedor solidário, não se encontra eivado de qualquer vício de legalidade.

#### **4. CONCLUSÃO:**

Pelos motivos expendidos, CONHEÇO do Recurso Voluntário para, no mérito, NEGAR-LHE PROVIMENTO.

É como voto.

Arlindo da Costa e Silva