



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

Processo nº 35301.008771/2004-77
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 2302-01.912 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 10 de julho de 2012
Matéria Cessão de Mão de Obra: Responsabilidade Solidária. Empresas em Geral
Recorrente CBTU COMPANHIA BRASILEIRA DE TRENS URBANOS
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/04/1998 a 31/07/1998, 01/12/1998 a 31/12/1998

Ementa:

RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. ELISÃO DA
RESPONSABILIDADE. NÃO OCORRÊNCIA.

A tomadora de serviços é solidária com a prestadora de serviços 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.

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.

Marco Andre Ramos Vieira - Presidente.

Liege Lacroix Thomasi - Relatora.

EDITADO EM: 17/07/2012

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Marco Andre Ramos Vieira (Presidente), Liege Lacroix Thomasi, Arlindo da Costa e Silva, Manoel Coelho Arruda Junior, Adriano Gonzales Silverio

Relatório

O presente processo refere-se a lançamento de contribuições previdenciárias relativas à responsabilidade solidária pelos serviços prestados na construção civil, através do consórcio de empresas Queiroz Galvão e Camargo Correa, nas competências de 04/1998 a 07/1998 e 12/1998. A notificação foi lavrada em 30/06/2003 e cientificada ao sujeito passivo em 21/07/2003.

Após a impugnação, decisão de primeira instância julgou o lançamento procedente.

Inconformada a devedora principal apresentou recurso arguindo em síntese:

- a) a decadência quinquenal;
- b) que é ilegal a apuração do salário de contribuição com base na alíquota de 20% sobre o valor das notas fiscais;
- c) que não foram apreciados os documentos apresentados, resultando em cobrança indevida, devendo ser cancelado o lançamento.

As devedoras solidárias também apresentaram suas razões, aduzindo:

- a) que os recolhimentos efetuados na matrícula CEI não foram considerados;
- b) que o salário de contribuição foi calculado de forma exacerbada;
- c) que a cobertura fiscal plena do consórcio foi desconsiderada;
- d) que há cobrança em duplicidade porque os valores já foram recolhidos, não havendo legitimidade no instituto da responsabilidade solidária;
- e) que o crédito deve ser cancelado;
- f) que esta NFLD deve ser julgada em conjunto com a de n.º 35.537.512-5, que trata das competências de 01/1999 em diante.

Acórdão proferido pela 4ª CaJ do CRPS anulou a NFLD por vício formal, ante a falta de fundamentação legal que autorizasse a aferição indireta. A Receita Previdenciária, à época, solicitou a revisão do julgado, já que a falha encontrada não se constituía em vício insanável, até porque o relatório fiscal trazia a fundamentação legal do arbitramento. O sujeito passivo e as devedoras solidárias foram devidamente comunicados da solicitação de revisão, com abertura de prazo para manifestação.

O pedido de revisão foi aceito por este Colegiado, com base no Enunciado n.º 29, do Conselho Pleno do CRPS, que contemplou, justamente, a possibilidade da fundamentação legal constar apenas do Relatório Fiscal da notificação.

Todavia no curso do procedimento administrativo foi efetuada diligência fiscal para manifestação acerca das alegações da recorrente quanto à existência de

recolhimentos na matrícula da obra, fls.353, e às fls. 354, a fiscalização se manifesta em parecer conclusivo pela manutenção do crédito lançado.

Ocorre que não foi oportunizado às recorrentes o conhecimento do resultado da diligência, o que levou o Colegiado a rescindir o Acórdão anterior e transformar o julgamento (fls. 446/452) em nova diligência para que as recorrentes tivessem ciência e prazo de manifestação, acerca da diligência anterior.

Após a comunicação da resolução do Colegiado, as devedoras solidárias Construtora Queiroz Galvão S/A e Construções e Comércio Camargo Correa, integrantes do Consórcio Queiroz Galvão/Camargo Correa se manifestaram às fls. 455/458, arguindo a devolução do depósito recursal, que já havia sido postulado frente a sua inexigência, mas que ainda não havia ocorrido e que os valores devem ser atualizados pela SELIC.

Às fls. 471 e 473 há solicitação de dilação de prazo, postulada pelas empresas consorciadas e manifestações às fls. 475/498, dizendo que o Consórcio já sofreu fiscalização promovida pelo INSS com cobertura plena até 11/2000 e encerramento de fiscalização com cobertura plena posterior à competência 12/1998, tornando inviável a constituição de lançamento por presunção e solidariedade junto ao tomadores de serviço.

Aduzem que deve ser reconhecida a decadência quinquenal para as competências anteriores a 05/1998, inclusive esta, requerendo a conexão com a NFLD 35.537.512-5, pois as obras são as mesmas, diferindo apenas os períodos, que na 512-5, é posterior a 1999.

Reafirmam que houve a elisão completa da solidariedade com recolhimentos efetuados vinculados à obra e constantes do conta-corrente, mas não aproveitados pelo fisco; que possuem contabilidade regular, mas o fisco não aceitou o fato devido a falta de juntada de balanços, que afirmam estarem juntados, assim como os laudos de auditorias independentes que comprovam a regularidade contábil. Arguem que a alíquota de 20% é exagerada, devendo ser de 12%.

Por fim, vem requerer o cancelamento da notificação.

Informação da Receita Federal do Brasil, fls.504/505, se pronuncia pela devolução do depósito recursal, cujas providências constam das fls. 508, 513/514.

A devedora principal não se manifestou e os autos retornaram a julgamento.

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.

Da Preliminar

Refere-se o crédito tributário a contribuições previdenciárias relativas a responsabilidade solidária nos serviços de construção civil, nas competências de 04/1998 a 07/1998 e 12/1998.

A Notificação foi lavrada em 30/06/2003 com ciência pelos sujeitos passivos em 21/07/2003.

As recorrentes arguem a decadência do crédito previdenciário.

Entretanto, a alegação não prospera mesmo considerando que nas sessões plenárias dos dias 11 e 12/06/2008, respectivamente, o Supremo Tribunal Federal - STF, por unanimidade, tenha declarado inconstitucionais os artigos 45 e 46 da Lei nº 8.212, de 24/07/91 e editado a Súmula Vinculante nº 08. Seguem transcrições:

Parte final do voto proferido pelo Exmo Senhor Ministro Gilmar Mendes, Relator:

Resultam inconstitucionais, portanto, os artigos 45 e 46 da Lei nº 8.212/91 e o parágrafo único do art.5º do Decreto-lei nº 1.569/77, que versando sobre normas gerais de Direito Tributário, invadiram conteúdo material sob a reserva constitucional de lei complementar.

Sendo inconstitucionais os dispositivos, mantém-se hígida a legislação anterior, com seus prazos quinquenais de prescrição e decadência e regras de fluência, que não acolhem a hipótese de suspensão da prescrição durante o arquivamento administrativo das execuções de pequeno valor, o que equivale a assentar que, como os demais tributos, as contribuições de Seguridade Social sujeitam-se, entre outros, aos artigos 150, § 4º, 173 e 174 do CTN.

Diante do exposto, conheço dos Recursos Extraordinários e lhes nego provimento, para confirmar a proclamada inconstitucionalidade dos arts. 45 e 46 da Lei 8.212/91, por violação do art. 146, III, b, da Constituição, e do parágrafo único do art. 5º do Decreto-lei nº 1.569/77, frente ao § 1º do art. 18 da Constituição de 1967, com a redação dada pela Emenda Constitucional 01/69.

É como voto.

Súmula Vinculante nº 08:

“São inconstitucionais os parágrafo único do artigo 5º do Decreto-lei 1569/77 e os artigos 45 e 46 da Lei 8.212/91, que tratam de prescrição e decadência de crédito tributário”.

Os efeitos da Súmula Vinculante são previstos no artigo 103-A da Constituição Federal, regulamentado pela Lei nº 11.417, de 19/12/2006, *in verbis*:

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. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 45, de 2004).

Lei nº 11.417, de 19/12/2006:

Regulamenta o art. 103-A da Constituição Federal e altera a Lei nº 9.784, de 29 de janeiro de 1999, disciplinando a edição, a revisão e o cancelamento de enunciado de súmula vinculante pelo Supremo Tribunal Federal, e dá outras providências.

...

Art. 2º O Supremo Tribunal Federal poderá, de ofício ou por provocação, após reiteradas decisões sobre matéria constitucional, editar enunciado de 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 prevista nesta Lei.

§ 1º O enunciado da súmula terá por objeto a validade, a interpretação e a eficácia de normas determinadas, acerca das quais haja, entre órgãos judiciários ou entre esses e a administração pública, controvérsia atual que acarrete grave insegurança jurídica e relevante multiplicação de processos sobre idêntica questão.

Como se constata, a partir da publicação na imprensa oficial, que se deu em 20/06/2008, todos os órgãos judiciais e administrativos ficam obrigados a acatarem a Súmula Vinculante.

Porém, há de se considerar que as contribuições previdenciárias são tributos lançados por homologação, devendo observar a regra prevista no art. 150, § 4º do Código Tributário Nacional. Havendo o pagamento antecipado, observar-se-á a regra de extinção prevista no art. 156, inciso VII do Código Tributário Nacional. Caso não exista pagamento, não há o que ser homologado, devendo ser observado o disposto no art. 173, inciso I do Código Tributário Nacional. Nessa hipótese, o crédito tributário será extinto em função do previsto no art. 156, inciso V do Código Tributário Nacional.

No caso presente, não há recolhimentos parciais relativos ao crédito lançado nesta notificação, assim, aplica-se o artigo 173, I do Código Tributário Nacional. Portanto, ao se considerar o período lançado de 04/1998 a 07/1998 e 12/1998 e que a ciência da NFLD se deu em 21/07/2003, resta evidente que não se encontram atingidas pelo prazo decadencial as competências contidas nesta notificação:

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.

Do Mérito

De acordo com a legislação vigente desde a época da ocorrência do fato gerador, qual seja, a contratação dos serviços de construção civil nas competências de 04/1998 a 12/1998, o tomador do serviço responde solidariamente com o prestador pelo recolhimento das contribuições previdenciárias.

Conforme o inciso VI do artigo 30, da Lei n.º 8.212/91, o proprietário, 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.

Segundo o artigo 124 do Código Tributário Nacional, são solidariamente obrigadas as pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal; e as pessoas expressamente designadas por lei. O parágrafo único do artigo 124 do CTN informa, ainda, que a solidariedade referida não comporta benefício de ordem.

Na solidariedade passiva, não existindo benefício de ordem, o instituto da solidariedade não se compadece com a obrigatoriedade de ouvir-se primeiro uma das partes envolvidas para, somente após, verificada a inadimplência desta, forçar-se a outra ao cumprimento da obrigação. O credor, pelo contrário, tem a faculdade de escolher a seu talante, não havendo hierarquia a ser obedecida. A solidariedade no débito não é sucessiva, mas concomitante ou simultânea, podendo qualquer dos envolvidos ser acionado. Na própria definição da palavra se nota a precisão de tal conceito:

"Solidariedade: 8. Vínculo jurídico entre os credores (ou entre os devedores) duma mesma obrigação, cada um deles com direito (ou compromisso) ao total da dívida, de sorte que cada credor pode exigir (ou cada devedor é obrigado a pagar) integralmente a prestação objeto daquela obrigação.

Solidário: 1. Que responsabiliza cada um de muitos devedores pelo pagamento total de uma dívida." (in Dicionário Aurélio, Editora Nova Fronteira, 2ª ed., pág. 1607)."

Outra não é a linguagem do direito legislado, como se observa nos diplomas que regem a matéria, em que não se faz exigência alguma quanto ao procedimento do credor no sentido de seguir determinada ordem na tramitação da cobrança, o que implica em facultar-lhe a opção pelo que lhe pareça menos dificultoso ou mais conveniente.

A cobrança recaiu na contratante, o que implica dizer que ela está sendo chamada a responder pelas obrigações previdenciárias decorrentes da execução da obra, de forma que o ônus da prova da regularidade fiscal da construção civil é seu. Exigir a investida fiscal no prestador dos serviços é redirecionar a cobrança e tornar absolutamente inócuo o instituto da solidariedade.

Portanto, no caso de construção civil, indiferentemente de como o serviço é prestado, sempre haverá a solidariedade, ressalvado o direito à retenção para as competências posteriores a 01/1999, o que não é o caso da presente notificação e por isso não há necessidade de julgamento em conjunto com a NFLD que trata da retenção de 11%, trazida pela Lei n.º 9.711/98, incidente sobre as notas fiscais de prestação de serviço, para o período posterior a 01/1999.

O levantamento do crédito previdenciário obedeceu à legislação de regência e embora a recorrente tenha argüido que o lançamento deveria ter sido efetuado com base nas Ordens de Serviço INSS/DAF n.º 161/1997 e 172/97, informo-lhe que tais diplomas estabeleciam rotinas e procedimentos para a fiscalização de obras de responsabilidade de pessoa física, não se aplicando à recorrente, pessoa jurídica. Conforme a legislação vigente à época dos fatos geradores, Lei 8.212/91, Decreto n.º 2.173/97 e Ordem de Serviço INSS/DAF n.º 165/97, que estabelecia critérios e rotinas para a fiscalização de obras de responsabilidade de pessoa jurídica, o lançamento encontra-se correto quanto aos percentuais utilizados para a aferição da mão de obra contida nas notas ou faturas de prestação de serviço.

A OS n.º 165/97, estabelecia no artigo 25.1, letra "b", o procedimento criterial de apuração da remuneração da mão-de-obra com base na nota fiscal, na fatura ou no recibo de prestação de serviços, expressando que quando não houvesse contabilidade, ou não fosse apresentada de forma válida, o salário de contribuição seria obtido mediante a aplicação dos percentuais previstos no título V, da mesma Ordem, que são de 40%, do valor da mão de obra quando discriminada na nota fiscal e de 20%, do total da nota quando não houver discriminação, como no caso presente, não havendo que se falar em percentual "exacerbado" como diz a recorrente.

Quando da quitação da nota fiscal, fatura ou recibo de prestação de serviços, cabe ao contratante de obra ou serviço de construção civil, exigir da empresa contratada por empreitada total ou parcial, ou subempreitada, até a competência janeiro de 1999, inclusive, cópia das folhas de pagamento e dos documentos de arrecadação com vinculação inequívoca à obra.

Os parágrafos 1º e 2º do artigo 43, do Regulamento da Organização e do Custeio da Seguridade Social – ROCSS, aprovado pelo Decreto n.º. 2.173/1997, determinam que 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 correspondente aos serviços executados, quando da quitação da referida nota fiscal ou fatura, quando não comprovadas contabilmente, e que, para esse efeito, o executor da obra deverá elaborar folhas de pagamento e guias de recolhimento 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.

Não apresentando estes documentos, e uma vez que a não apresentação ou a apresentação deficiente de documentos ou informações autoriza a aferição dos valores devidos, com base no parágrafo 3º. do artigo 33 da Lei 8.212/1991, ficou o recorrente sujeito à cobrança do valor indiretamente aferido com base nas notas fiscais, faturas ou recibos de prestação de serviços, nos percentuais antes referidos.

Durante todo o procedimento fiscal e o trâmite administrativo do processo em questão, não houve comprovação do recolhimento das contribuições previdenciárias. As recorrentes alegam que recolhimentos foram efetuados, na matrícula da obra, mas não trazem qualquer prova de suas alegações, não havendo materialidade para elidir o lançamento.

Da mesma forma, ocorreu com a assertiva da existência de contabilidade, onde não foram trazidos aos autos documentos que comprovassem o alegado. Os documentos apresentados pela devedora solidária, fls. 344/349, referente ao Relatório Contábil do Consórcio, não se prestou a fazer prova a seu favor, eis que não preencheu os requisitos estampados na legislação quanto à contabilidade formalizada. Não foi apresentada contabilidade pelas recorrentes, apenas alegada sua existência.

Foi promovida diligência fiscal para averiguação de recolhimentos e contabilidade regular, mas o fisco manifestou-se às fls. 354, dizendo da inexistência de ambos.

A aferição indireta é hipótese possível quando não apresentada a documentação exigida ou não mereçam fé os esclarecimentos prestados. No caso presente, não foram apresentados à fiscalização, por parte da tomadora dos serviços, as folhas de pagamento e guias de recolhimento das contribuições previdenciárias da prestadora, que serviriam para elidir a responsabilidade solidária.

Ressalte-se que é o próprio Código Tributário Nacional, em seu art. 148, prevê que a autoridade lançadora, mediante processo regular, arbitrará 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:

Art. 148. Quando o cálculo do tributo tenha por base, ou tem em consideração, o valor ou o preço de bens, direitos, serviços ou atos jurídicos, a autoridade lançadora, mediante processo regular, arbitrará 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.

A legislação previdenciária, ao tratar do referido tema, previu que “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 a importância que reputarem

devida, cabendo à empresa ou ao segurado o ônus da prova em contrário” (art. 33, § 3.º). Complementando o referido dispositivo foi determinado que “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” (art. 33, § 6º).

Portanto, legítimo o procedimento fiscal que adotou a aferição indireta para lançar o crédito nesta notificação.

Por todo o exposto,

Voto por negar provimento ao recurso.

Liege Lacroix Thomasi - Relatora