



base de cálculo das contribuições previdenciárias, constitui procedimento que observa os princípios da legalidade e da proporcionalidade.

Recurso Voluntário Negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar as preliminares e, no mérito, em negar provimento ao recurso voluntário.

Julio Cesar Vieira Gomes - Presidente.

Ronaldo de Lima Macedo - Relator.

Participaram do presente julgamento os conselheiros: Julio Cesar Vieira Gomes, Ana Maria Bandeira, Ronaldo de Lima Macedo, Nereu Miguel Ribeiro Domingues e Thiago Taborda Simões. Ausente, justificadamente, o conselheiro Lourenço Ferreira do Prado.

## Relatório

Trata-se de lançamento fiscal decorrente do descumprimento de obrigação tributária principal, referente às contribuições devidas à Seguridade Social, incidentes sobre a remuneração dos segurados empregados, relativa à parcela desses segurados não descontada e não recolhida em época própria, referente ao período de 08/1997 a 01/2001.

O Relatório Fiscal (fls. 15/27) informa que o crédito lançado é decorrente da responsabilidade solidária imputada à notificada, contratante de serviços de construção civil, por não ter comprovado o cumprimento das obrigações previdenciárias pela contratada, conforme estabelecido pela legislação vigente à época do fato gerador.

O objeto do lançamento são as contribuições incidentes sobre a remuneração paga aos segurados empregados da empresa executora de obra de construção civil, GIRONDI SERVIÇOS ELÉTRICOS LTDA, CNPJ 87.845.145/0001-71, incluídas em notas fiscais, faturas e recibos, pelas quais o Banco do Brasil, na condição de contratante dos serviços, responde solidariamente.

Esse Relatório Fiscal informa ainda que o presente lançamento objetiva restabelecer a exigência fiscal, anulada por vício formal, nos Lançamentos Fiscais constituídos pelas Notificações Fiscais de Lançamento de Débito (NFLD) n.ºs 35.067.668-2 (levantamentos SC1 e SM1) e 35.067.669-0 (levantamento SC2), por meio dos Acórdãos n.º 2.338/2005 e 2.339/2005, conforme ementa da 4ª CAJ - CÂMARA DE JULGAMENTO/CRPS:

*“NOTIFICAÇÃO FISCAL DE LANÇAMENTO DE DÉBITO LAVRADA COM FALTA DO TIPO DE DÉBITO, ACARRETANDO AUSÊNCIA DA FUNDAMENTAÇÃO LEGAL NO RELATÓRIO FUNDAMENTOS LEGAIS DO DÉBITO, ENSEJA A SUA NULIDADE, PELA IMPOSSIBILIDADE TÉCNICA DE SE EFETUAR A CORREÇÃO NO SISTEMA DE CADASTRAMENTO DE DÉBITO, CARACTERIZANDO-SE VÍCIO FORMAL INSANÁVEL – LANÇAMENTO NULO.”*

Foram mantidos todos os lançamentos constantes das NFLD originais, referentes à solidariedade com os prestadores de serviços e empreiteiros não cobertos por auditoria fiscal no fato gerador (Auditoria total com contabilidade ou na obra específica), conforme registros do sistema Cadastro Nacional de Ações Fiscais (CNAF);

O instituto da decadência foi aplicado na forma do artigo 173, inciso II, do Código Tributário Nacional - CTN (Lei 5.172/1966).

Após a nulidade formal dos lançamentos originais, a ciência do novo lançamento fiscal ao sujeito passivo deu-se em 23/08/2010 (fl.01).

A autuada apresentou impugnação tempestiva (fls. 85/99) – acompanhada dos anexos de fls. 98/125 –, alegando, em síntese, que:

1. deve ser feito o chamamento ao processo da empresa executora, para se apurar a real existência dos débitos autuados, tudo em estrita observância aos princípios da garantia de defesa e da verdade material, pois diversos documentos probantes estão em posse da empresa que executou os serviços;
2. a matrícula era de responsabilidade da prestadora de serviços, cabendo a ela promover os recolhimentos e, mesmo assim, à luz da legislação, a matrícula não seria necessária, vez tratar-se de simples reparos, manutenção e ampliação de dependência da Impugnante, serviços esses que não necessitavam nem mesmo de profissional técnico habilitado;
3. o Banco/Impugnante, por fazer parte da Administração Pública Federal, e somente poder contratar mediante licitação pública, estava respaldado pela Lei de Licitações, em que tais dispositivos transferem a responsabilidade pelos encargos previdenciários para as empresas contratadas. Cita STJ (REsp. 417.794/RS);
4. há pagamentos, comprovadamente efetuados pela empresa contratada, cujos demonstrativos se encontram inclusos nos processos originários das NFLD 35.067.668-2 e 35.067.669-0;
5. as Certidões Negativas de Débito (CND), expedidas à época das autuações originais, confirmam sobremaneira a inexistência de débito pendente em nome da empresa contratada junto ao INSS, descabendo, por conseguinte, eventual responsabilidade solidária por débito que, no período autuado, era inexistente;
6. o Fisco deve cobrar primeiramente da contratada e, além disso, a omissão na fiscalização da empresa contratada importa em cerceamento de defesa e possibilidade de pagamento em duplicidade, em latente prejuízo ao Impugnante. Ao menos até 10.12.1997, a impugnante tem o direito de exigir que o Fisco promova a cobrança de eventual crédito previdenciário, primeiramente, das empresas contratadas. Isso porque, apenas com o advento da Lei 9.528/97, ou seja, a partir de 10.12.97, foi alterada a redação do inciso VI, do art. 30 e, conseqüentemente, afastada a aplicação do benefício de ordem;
7. ao menos até fevereiro/99 a Impugnante tem o direito de exigir que o Fisco promova a cobrança de eventual crédito previdenciário, primeiramente, das empresas contratadas. Isso porque, a redação original do art. 31 da Lei 8.212/91 (que vigeu até fevereiro de 1999, em face da edição da Lei 9.711/98), não vedava a aplicação do benefício de ordem;
8. a Diretoria Colegiada do INSS, ao expedir a IN DC/INSS 18/2000, arbitrou, ilegal e abusivamente, a forma de apuração da base de cálculo da contribuição previdenciária devida sobre a remuneração paga aos segurados empregados para execução de obras de construção civil;

9. a prova documental produzida nos autos dos processos administrativos 11686.000242/2008-13 (NFLD 35.067.668-2) e 11686.00241/2008-79 (NFLD 35.067.669-0) deverá ser aproveitada no presente feito, apensando este processo àqueles autos, tudo em nome, dentre outros, dos princípios da eficiência e economicidade processual.
10. REQUER: seja acolhida a preliminar suscitada, para chamar ao processo a empresa contratada e, ultrapassada essa, no mérito, seja acolhida a presente Impugnação, para se reconhecer a improcedência da autuação e desconstituir o lançamento fiscal, declarando insubsistentes os créditos constituídos pois, além de indevidos, não restou caracterizada a hipótese de incidência tributária.

Posteriormente, a empresa prestadora de serviços, GIRONDI SERVIÇOS ELÉTRICOS LTDA, apresentou impugnação (fls. 151/152) na qual alega, em síntese, que:

1. tendo sido o último lançamento efetuado em 01/2001, a contar de janeiro de 2002 se inicia o prazo para que a fazenda homologue ou não o auto de infração. Este prazo vai até o ano de 2007. Como o auto de infração foi consolidado em agosto de 2010, três (3) anos já se passaram, não havendo mais sequer direito por parte do ente público de lançar o crédito;
2. em que pese haver decaimento total, consoante os documentos ora juntados, vê-se que houve o regular pagamento das contribuições referentes ao INSS, pagos pela GIRONDI, não havendo o que se falar em diferenças apuradas ou sequer impostos não pagos (colaciona 04 – quatro GRPS).

A Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento (DRJ) em Brasília/DF – por meio do Acórdão nº 03-44.419 da 5ª Turma da DRJ/BSB (fls. 182/198) – considerou o lançamento fiscal procedente em parte, eis que foi determinada a exclusão dos valores apurados para as competências 08/1997 e 11/1997, em razão de recolhimento efetuado pela contratada.

A Notificada apresentou recurso voluntário, manifestando seu inconformismo pela obrigatoriedade do recolhimento dos valores lançados e no mais efetua repetição das alegações da peça de impugnação.

A Delegacia da Receita Federal do Brasil (DRF) em Brasília/DF informa que o recurso interposto é tempestivo e encaminha os autos ao Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) para processamento e julgamento.

É o relatório.

## Voto

Conselheiro Ronaldo de Lima Macedo, Relator

Recurso tempestivo. Presentes os pressupostos de admissibilidade, conheço do recurso interposto.

### **DA PRELIMINAR:**

**A Recorrente alega que deveria ser aplicado o instituto do chamamento ao processo em face do devedor contratante dos segurados empregados, visando apurar a real existência dos créditos lançados, bem como seja trazida aos autos a documentação comprobatória da quitação dos mesmos, que estão em posse da empresa contratada.**

Tal alegação não será acatada pelas razões fáticas e jurídicas a seguir delineadas.

Cumprе esclarecer que o chamamento ao processo é uma modalidade de intervenção de terceiro provocada pelo réu, cabível apenas no processo de conhecimento dentro do âmbito judicial e não administrativo, tendo como finalidade ampliar o campo de defesa dos fiadores e dos devedores solidários, possibilitando-lhes chamar o responsável principal, ou corresponsáveis ou coobrigados, para que assumam a posição de litisconsorte, ficando todos submetidos à coisa julgada. Assim, o chamamento ao processo é criado em benefício do réu dentro de um processo que corre no âmbito do Poder Judiciário e previsto exclusivamente nos artigos 77 a 80 do Código de Processo Civil (CPC).

O Processo Administrativo Fiscal (PAF), quer seja nas regras estabelecidas pelo Decreto 70.235/1972, quer seja nas regras da Lei 9.784/1999, não prevê essa modalidade de intervenção de terceiros. Contudo, no presente caso, tal requerimento se torna desnecessário, eis que a empresa devedora, contratante direta dos segurados empregados, já figura no polo passivo do lançamento fiscal e foi devidamente notificada, conforme Termo de Sujeição Passiva Solidária nº 1, lavrado em 25/08/2010. Isto é, a empresa executora da obra de construção civil também já está inserida na relação material da obrigação tributária e na constituição do crédito tributário.

No presente caso, estamos diante do instituto da solidariedade, formado por um litisconsórcio necessário, nos termos do art. 30, inciso VI, da Lei 8.212/1991, *in verbis*:

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

(...)

*VI - **o proprietário**, o incorporador definido na Lei nº 4.591, de 16 de dezembro de 1964, o dono da obra ou condômino da unidade imobiliária, qualquer que seja a forma de contratação da construção, reforma ou acréscimo, **são solidários com o construtor**, e estes com a subempreiteira, pelo cumprimento das obrigações para com a Seguridade Social, ressalvado o seu direito regressivo contra o executor ou contratante da obra e*

*admitida a retenção de importância a este devida para garantia do cumprimento dessas obrigações, **não se aplicando, em qualquer hipótese, o benefício de ordem**; (Redação dada pela Lei 9.528, de 10.12.97) (g.n.)*

Além disso, os argumentos apresentados pela Recorrente como justificativa para requerer o chamamento ao processo não se aplicam ao presente processo, uma vez que os documentos probantes dos recolhimentos efetuados pela empresa executora da obra de construção civil (GIRONDI SERVIÇOS ELÉTRICOS LTDA) foram aproveitados pelo Fisco, quando do relançamento, conforme registro no Relatório Fiscal (fl. 16) de que foram mantidas apenas as competências (meses) não alcançadas por Auditoria Fiscal Previdenciária, nos seguintes termos: “(...) foram excluídas as empresas do levantamento original que sofreram procedimento fiscal previdenciário (Auditoria Fiscal Total com contabilidade ou Auditoria específica na obra identificada no levantamento)”.

A única exceção são as competências 08/1997 e 11/1997, em que a contratada comprovou que sofreu retenção e apresentou as GPS – devidamente os valores foram recolhidos, referente às notas fiscais 971, 965 e 1068 –, sendo que tais valores já foram aproveitados no presente lançamento na análise feita pela decisão de primeira instância e foi emitida a retificação por meio do Discriminativo Analítico de Débito Retificado (DADR).

Também não há que se falar em cobrança em duplicidade, pois o Relatório Fiscal informa que foi verificado se a contratada havia sido submetida ao procedimento de auditoria fiscal, com exame de contabilidade, no período abrangido por este lançamento, ou se as obras que foram objeto dos lançamentos, efetuados em desfavor da Recorrente, sofreram fiscalização específica. Assim, no caso de ter havido fiscalização específica ou auditoria fiscal com exame da contabilidade, o Relatório Fiscal informa que foram realizados os ajustes necessários e exclusão dessas competências analisadas.

Ressalta-se que o conceito de obra, para efeitos previdenciários, é bastante amplo, abrangendo a construção, demolição, reforma ou ampliação de edificação ou outra benfeitoria agregada ao solo ou ao subsolo. Com esse conceito amplo, a obra de construção civil funciona como se fosse um estabelecimento ou filial da empresa construtora e, por consectário lógico, necessita de matrícula com uma numeração básica que é o Cadastro Específico do INSS (CEI), sendo que essa matrícula deverá ser efetuada mediante comunicação obrigatória do responsável por sua execução, no prazo de trinta dias contados do início de sua atividades, ou poderá ser feita de ofício pelo Fisco. Diante disso, a alegação de que a responsabilidade pela matrícula junto ao INSS caberia a empresa executora da obra também se torna irrelevante, pois não altera nem influencia o lançamento fiscal.

Logo, entendemos que não é cabível aplicação de chamamento ao processo em face do devedor contratante dos segurados empregados, pois este e a Recorrente já são integrantes do polo passivo do presente lançamento fiscal. Após isso, passo ao exame de mérito.

### **DO MÉRITO:**

**A Recorrente alega que o Fisco não apropriou no lançamento fiscal os valores pagos pela contratada.** Tal alegação não será acatada, eis que os pagamentos efetuados pela empresa contratada foram devidamente observados à época do procedimento de auditoria fiscal, e apropriados nas respectivas NFLD originais (35.067.668-2 e 35.067.669-0),

não tendo a Recorrente, nem a empresa contratada, trazido aos autos novos elementos probatórios que demonstrassem quaisquer outros recolhimentos efetuados.

Por outro lado, verifica-se que o lançamento foi efetuado pelo fato da Recorrente haver contratado a empresa para a execução global (total) de obra de construção civil e não haver solicitado a documentação hábil a elidir a responsabilidade solidária, quais sejam: (i) cópia das guias de recolhimentos quitadas e respectivas folhas de pagamento elaboradas distintamente pelo executor em relação a cada contratante; ou (ii) comprovação do recolhimento das contribuições incidentes sobre a remuneração dos segurados, incluída em nota fiscal, fatura ou recibo correspondente aos serviços executados, corroborada quando for o caso, por escrituração contábil; e (iii) comprovação do recolhimento das contribuições incidentes sobre a remuneração dos segurados, aferidas por arbitramento nos termos, forma e percentuais previstos na legislação previdenciária.

A execução de obra na área de construção civil, mediante a empreitada total, enseja a solidariedade do contratante para com as contribuições previdenciárias incidentes sobre a mão-de-obra aplicada, nos termos do art. 30, inciso VI, da Lei 8.212/1991<sup>1</sup>.

No que interessa ao presente processo, tem-se que a responsabilidade tributária solidária exsurge quando o responsável é chamado para adimplir o crédito tributário concomitantemente com o contribuinte, arcando, independentemente deste, com o pagamento integral do crédito tributário.

O art. 124 do Código Tributário Nacional (CTN), Lei 5.172/1966, define como devedores solidários:

*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. (g.n.)*

Segundo a previsão do inciso II do preceptivo legal acima citado, ocorre a solidariedade quando a lei expressamente designa os sujeitos que irão responder pela obrigação tributária. Neste caso, é necessária a previsão em lei, e isso foi disciplinado pelo art. 30, inciso VI, da Lei 8.212/1991, em que o proprietário ou dono (que é a Recorrente) de obra de construção civil é solidário com o construtor pelo cumprimento das contribuições sociais previdenciárias.

---

<sup>1</sup> Lei 8.212/1991:

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

(...)

VI - o proprietário, o incorporador definido na Lei nº 4.591, de 16 de dezembro de 1964, o dono da obra ou condômino da unidade imobiliária, qualquer que seja a forma de contratação da construção, reforma ou acréscimo, são solidários com o construtor, e estes com a subempreiteira, pelo cumprimento das obrigações para com a Seguridade Social, ressalvado o seu direito regressivo contra o executor ou contratante da obra e admitida a retenção de importância a este devida para garantia do cumprimento dessas obrigações, não se aplicando, em qualquer hipótese, o benefício de ordem; (Redação dada pela Lei nº 9.528, de 10.12.97)



No mesmo sentido, o art. 220 do Regulamento da Previdência Social (RPS), aprovado pelo Decreto 3.048/1999, estabelece a solidariedade entre o proprietário e o executor da obra de construção civil, nos seguintes termos:

*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.*

*§ 1º Não se considera cessão de mão-de-obra, para os fins deste artigo, a contratação de construção civil em que a empresa construtora assuma a responsabilidade direta e total pela obra ou repasse o contrato integralmente.*

*§ 2º O **executor da obra deverá elaborar, distintamente para cada estabelecimento ou obra de construção civil da empresa contratante, folha de pagamento, Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social e Guia da Previdência Social**, cujas cópias deverão ser exigidas pela empresa contratante quando da quitação da nota fiscal ou fatura, juntamente com o comprovante de entrega daquela Guia.*

*§ 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. (Incluído pelo Decreto nº 4.032, de 26/11/2001) (g.n.)*

Percebe-se, então, que a apresentação de folhas de pagamento e guias de recolhimento específicas é uma das formas que a contratante, no caso a Recorrente, tem de elidir-se de imediato da responsabilidade solidária por contribuições de responsabilidade do executor de obra de construção civil porventura não recolhidas, sendo que, em caso do salário de contribuição correspondente às guias apresentadas ser inferior aos percentuais estabelecidos na legislação previdenciária, a contratante deverá exigir também a comprovação de que a contratada possui contabilidade formalizada.

Logo, não há como considerar a alegação retromencionada, pois o lançamento foi efetuado pelo fato da Recorrente haver contratada a empresa executora de obra de construção civil e não haver apresentada a documentação hábil a elidir a responsabilidade solidária.

**Dentro desse contexto da solidariedade imputada à Recorrente, esta alega que o próprio Superior Tribunal de Justiça (STJ) confirma a não aplicabilidade da responsabilidade solidária em relação à sociedade de economia mista.** Essa alegação não procede para o caso ora analisado, além dela ser também impertinente para o deslinde da controvérsia instaurada, eis que o conteúdo do acórdão do STJ – proferido no REsp 417.794-RS, Relator Min. Luiz Fux, 1ª Turma – trata da responsabilidade solidária prevista quando da contratação de serviços executados mediante cessão de mão-de-obra, conforme se extrai do Voto condutor a seguir reproduzido:

*“[...] Por seu turno, conheço do recurso no tocante à alegada afronta ao art. 31 da Lei 8.212/91.*

*A questão sub judice é saber se incide a responsabilidade solidária prevista no art. 31, da Lei 8.212/91 sobre o Banco do Brasil S/A, sociedade de economia mista, integrante da administração indireta, no período em que contratou empresa para instalação de sistema online nos terminais de sua filial em suas dependências.*

*O referido comando legal, à época do serviço prestado pela empresa (junho/1995), antes, portanto, das inúmeras alterações introduzidas, dispunha o seguinte:*

*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 [...].” (g.n.)*

Constata-se que o lançamento fiscal ora analisado é decorrente da solidariedade existente entre o proprietário ou dono de obra de construção civil e o construtor (chamada de contratada), conforme ficou devidamente delineado no Relatório Fiscal (fls. 15/27) e nas planilhas anexas. Esses documentos (Relatório Fiscal e planilhas) demonstram que os valores lançados no presente processo são decorrentes dos seguintes levantamentos originais:

1. **SC1 – SOLIDA. CONST. CIVIL ANTES 1999 (NFLD 35.067.668-2)** → Remuneração paga aos segurados empregados das **empresas executoras de obras de construção civil**, incluída em notas fiscais, faturas e recibos, pelas quais o Banco do Brasil, na condição de contratante dos serviços, responde solidariamente. Período anterior a 01/1999; e
2. **SC2 – SOLIDA. CONST. CIVIL APÓS 1999 (NFLD 35.067.669-0)** → Remuneração paga aos segurados empregados das **empresas executoras de obras de construção civil**, incluída em notas fiscais, faturas e recibos, pelas quais o Banco do Brasil, na condição de contratante dos serviços, responde solidariamente. Período a partir de 01/1999.

Assim, não acatamos o argumento da Recorrente ora analisado, uma vez que o lançamento de que trata este processo não é de responsabilidade solidária oriundo da execução de contrato de cessão de mão-de-obra – conforme estabelecia o art. 31 da Lei 8.212/1991, na redação dada pela Lei 9.528/1997<sup>2</sup> –, mas de responsabilidade solidária oriunda de serviços de construção civil, conforme estabelece o art. 30, VI, da Lei 8.212/1991.

**Ainda dentro desse contexto da relação obrigacional solidária tributária previdenciária**, registra-se que a regra do art. 71, § 1º, da Lei 8.666/1993, diploma que institui normas gerais para licitação e contratos da Administração Pública – ao estabelecer que a inadimplência do contratado com referência aos encargos trabalhistas, fiscais e comerciais não transfere à Administração Pública a responsabilidade por seu pagamento –, não tem o condão de afastar a regra específica da legislação previdenciária – estampada no art. 30, inciso VI, da Lei 8.212/1991 –, eis que a regra da legislação licitatória (art. 71, § 1º, da Lei 8.666/1993) é norma geral a ser aplicada, nos contratos firmados entre a Recorrente (contratante) e a contrata, caso não houvesse uma norma específica disciplinando a matéria como um preceito de direito público.

Assim, a regra do art. 71, § 1º, da Lei 8.666/1993 deve ser interpretada sistematicamente com as demais normas do ordenamento jurídico brasileiro – inclusive com as normas pertinentes à legislação tributária previdenciária, que são normas essencialmente de natureza pública –, não possuindo o arrimo de afastar a solidariedade da relação obrigacional para com a Seguridade Social estabelecida entre o proprietário ou dono de obra de construção civil e o construtor, prevista no art. 30, inciso VI, da Lei 8.212/1991.

Essa interpretação é corolário das normas constitucionais, pois depreende-se do art. 173, § 2º, da Constituição Federal que a empresa pública exploradora de atividade econômica, que é o caso da Recorrente, está sujeita ao regime próprio das empresas privadas, inclusive quanto às obrigações tributárias e trabalhistas, salvo se a lei estabelecer estatuto jurídico especial para a empresa nos termos do § 1º desse artigo.

**Constituição Federal de 1988:**

*Art. 173. Ressalvados os casos previstos nesta Constituição, a **exploração direta de atividade econômica** pelo Estado só será permitida quando necessária aos imperativos da segurança nacional ou a relevante interesse coletivo, conforme definidos em lei.*

*§ 1º **A lei estabelecerá o estatuto jurídico** da empresa pública, da sociedade de economia mista e de suas subsidiárias que explorem atividade econômica de produção ou comercialização de bens ou de prestação de serviços, dispondo sobre: (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 19, de 1998) (...)*

*II - a sujeição ao regime jurídico próprio das empresas privadas, inclusive quanto aos direitos e obrigações civis, comerciais,*

<sup>2</sup> Art. 31 da Lei 8.212/1991, com redação dada pela Lei 9.528/1997, posteriormente a regra estampada neste artigo foi revogada:

"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 prestados, exceto quanto ao disposto no art. 23, não se aplicando, em qualquer hipótese, o benefício de ordem: (Redação dada pela Lei nº 9.528, de 10.12.97)".

*trabalhistas e tributários; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 19, de 1998) (...)*

**§ 2º As empresas públicas e as sociedades de economia mista não poderão gozar de privilégios fiscais não extensivos às do setor privado. (g.n.)**

Esse entendimento de que a regra do art. 71, § 1º, da Lei 8.666/1993 deve ser interpretada sistematicamente com as demais normas do ordenamento jurídico brasileiro também é extraído da regra prevista no **art. 54 dessa mesma lei**, eis que esta regra afirma que “(...) os contratos administrativos de que trata esta Lei regulam-se pelas suas cláusulas e **pelos preceitos de direito público** (...)”, grifamos.

Com isso, não acatamos a alegação da Recorrente de que a regra do art. 71, § 1º, da Lei 8.666/1993 estabeleceria uma responsabilidade fiscal exclusiva para as empresas contratadas – elidindo a sua responsabilidade da obrigação solidária tributária apurada pelo Fisco –, uma vez que há regra mais específica tratando da matéria no art. 30, inciso VI, da Lei 8.212/1991, sendo que esta regra especial tributária disciplina a respectiva matéria em consonância e em obediência às normas constitucionais.

Além disso, essa regra prevista no art. 71, § 1º, da Lei 8.666/1993, que transferiria a responsabilidade fiscal exclusiva para as empresas contratadas, não pode ser aplicada ao caso porque prevalece a regra constitucional, hierarquicamente superior, já que a empresa enquadrada como sociedade de economia mista exploradora de atividade econômica, que é caso da Recorrente, não poderá gozar de privilégios fiscais não extensivos às empresas do setor privado, nos termos do art. 173, § 2º, da Constituição Federal.

**Com relação à responsabilidade solidária no âmbito tributário, cumpre esclarecer que ela não comporta benefício de ordem, podendo o Fisco escolher de quem será cobrada a dívida de forma integral, nos termos do art. 124, parágrafo único, do CTN.**

Assim, não acatamos a alegação da Recorrente de que antes da Lei 9.528/1997, que deu nova redação ao inciso VI do art. 30 da Lei 8.212/1991<sup>3</sup>, não havia vedação à aplicação do benefício de ordem e, conseqüentemente, somente a partir da entrada em vigor desse dispositivo, em 10/12/97, é que seria possível afastar a aplicabilidade do benefício de ordem e exigir da contratante os valores devidos por responsabilidade solidária.

Com isso, entendemos que a inserção promovida pela Lei 9.528/1997 no inciso VI do art. 30 da Lei 8.212/1991 não implicou qualquer inovação interpretativa com relação à não aplicação do benefício de ordem no âmbito tributário, tornando apenas a sua inaplicabilidade mais evidente, eis que essa inserção deve ser interpretada sistematicamente com as demais normas do ordenamento jurídico brasileiro – inclusive com a regra estampada no parágrafo único do art. 124 do Código Tributário Nacional (CTN). Assim, não procedem os argumentos da Recorrente de que deveria ter sido cobrado primeiramente da empresa contratada os débitos anteriores à entrada em vigor dessa lei.

<sup>3</sup> Artigo 30, inciso VI, da Lei 8.212/1991, em sua redação original: “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”;

**Com relação à apresentação da Certidão Negativa de Débito (CND) pela contratada**, entendemos que a emissão da CND não configura uma modalidade de extinção do crédito tributário, pois não está registrada nas hipóteses do art. 156 do Código Tributário Nacional (CTN)<sup>4</sup>, que disciplina o assunto.

Assim, a concessão da CND não implica nem comprova garantia absoluta de não existência de crédito tributário a ser lançado, tanto que no corpo da própria CND está ressalvado ao Fisco o direito de cobrança de qualquer valor apurado posteriormente à sua emissão, nos termos do § 1º do art. 47 da Lei 8.212/1991, *in verbis*:

*Art. 47. É exigida Certidão Negativa de Débito - CND, fornecida pelo órgão competente, nos seguintes casos: (Redação dada pela Lei nº 9.032, de 28.4.95).*

(...)

*§ 1º A prova de inexistência de débito deve ser exigida da empresa em relação a todas as suas dependências, estabelecimentos e obras de construção civil, independentemente do local onde se encontrem, **ressalvado aos órgãos competentes o direito de cobrança de qualquer débito apurado posteriormente.** (g.n.)*

Com isso, não acatamos a alegação da Recorrente de que a emissão da CND para a empresa contratada caracteriza uma forma de elidir a sua responsabilidade solidária da obrigação tributária apurada pelo Fisco. Isso decorre do fato de que a CND não é causa de extinção do crédito tributário, mas um mero documento que corrobora, até aquele momento de sua emissão, a inexistência de valores devidos ao Fisco.

**Quanto à apuração da base de cálculo por meio da aplicação do percentual de 40%, incidente sobre as notas fiscais**, entendemos que se trata de uma técnica de aferição indireta para apuração dos valores devidos à Previdência Social e encontra-se devidamente motivada, eis que a Recorrente não apresentou os documentos que comprovassem que a contratada cumpriu as obrigações previdenciárias referentes ao serviço prestado.

<sup>4</sup> Código Tributário Nacional (CTN) – Lei 5.172/1966:

Art. 156. Extinguem o crédito tributário:

I - o pagamento;

II - a compensação;

III - a transação;

IV - remissão;

V - a prescrição e a decadência;

VI - a conversão de depósito em renda;

VII - o pagamento antecipado e a homologação do lançamento nos termos do disposto no artigo 150 e seus §§ 1º e 4º;

VIII - a consignação em pagamento, nos termos do disposto no § 2º do artigo 164;

IX - a decisão administrativa irreformável, assim entendida a definitiva na órbita administrativa, que não mais possa ser objeto de ação anulatória;

X - a decisão judicial passada em julgado.

XI - a dação em pagamento em bens imóveis, na forma e condições estabelecidas em lei. (Incluído pela Lcp nº 104, de 10.1.2001)

Parágrafo único. A lei disporá quanto aos efeitos da extinção total ou parcial do crédito sobre a ulterior verificação da irregularidade da sua constituição, observado o disposto nos artigos 144 e 149.

Logo, a contribuição social previdenciária apurada pela técnica de aferição indireta é adequada, razoável e proporcional, não merecendo ser reformada. Além disso, a Recorrente não apresentou qualquer elemento probatório de que suas alegações sejam verdadeiras.

Assim, o lançamento fiscal ora analisado está amparado no art. 33, §§ 3º e 6º, da Lei 8.212/1991 e no art. 148 do CTN, encontrando-se lavrado dentro da legalidade.

**Lei 5.172/1966 – 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, 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.*

**Lei 8.212/1991:**

*Art. 33. À Secretaria da Receita Federal do Brasil compete planejar, executar, acompanhar e avaliar as atividades relativas à tributação, à fiscalização, à arrecadação, à cobrança e ao recolhimento das contribuições sociais previstas no parágrafo único do art. 11 desta Lei, das contribuições incidentes a título de substituição e das devidas a outras entidades e fundos. (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009).*

*§ 1º. É prerrogativa da Secretaria da Receita Federal do Brasil, por intermédio dos Auditores-Fiscais da Receita Federal do Brasil, o exame da contabilidade das empresas, ficando obrigados a prestar todos os esclarecimentos e informações solicitados o segurado e os terceiros responsáveis pelo recolhimento das contribuições previdenciárias e das contribuições devidas a outras entidades e fundos. (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009).*

*§ 2º. A empresa, o segurado da Previdência Social, o serventuário da Justiça, o síndico ou seu representante, o comissário e o liquidante de empresa em liquidação judicial ou extrajudicial são obrigados a exhibir todos os documentos e livros relacionados com as contribuições previstas nesta Lei. (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009).*

**§ 3º. Ocorrendo recusa ou sonegação de qualquer documento ou informação, ou sua apresentação deficiente, a Secretaria da Receita Federal do Brasil pode, sem prejuízo da penalidade cabível, lançar de ofício a importância devida.** (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009).

(...)

*§ 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.** (g.n.)*

Em perfeita consonância com o lançamento em tela, colaciona-se julgado do Tribunal Regional Federal (TRF) da 4ª Região, que muito bem elucida a legalidade da aferição indireta, e a razoabilidade do percentual de 40% incidente sobre as notas fiscais para se aferir a base de cálculo das contribuições previdenciárias.

***[...] TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. TOMADORA DE SERVIÇOS. RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. AFERIÇÃO INDIRETA. LEGALIDADE.***

(...)

*2. Tratando-se de contribuições previdenciárias, prestado o serviço, por disposição legal, a tomadora se incorpora ao pólo passivo da obrigação como devedora solidária e só se exime do cumprimento da obrigação se comprovar que a outra devedora adimpliu – pagou o tributo –, pois assim extinguiu a obrigação tributária. Ainda que admitida a inserção da tomadora no pólo passivo da obrigação pelo descumprimento do dever de exigir comprovação do pagamento do tributo, tal ocorreria – com o pagamento da nota fiscal ou fatura relativa à prestação do serviço – antes do lançamento de ofício, pois trata-se de tributo no qual a lei atribui ao sujeito passivo a apuração e pagamento do débito tributário sem qualquer intervenção prévia da administração.*

*3. Incluída a tomadora, por lei, no pólo passivo da obrigação, a comprovação do pagamento pode ser dela exigida a qualquer tempo, tanto na apuração do débito quanto na cobrança dos valores lançados, já que o Fisco pode – como qualquer credor, em matéria de solidariedade – voltar-se contra ela ou contra a prestadora, ou contra ambas as devedoras, já no lançamento, já na execução.*

*4. Segundo a legislação do período no qual ocorreram os fatos geradores (05/1995 a 01/1999), cabia à tomadora, quando da quitação da nota fiscal ou fatura de prestação de serviços, exigir da prestadora cópia autenticada da guia de recolhimento quitada e folha de pagamento dos empregados postos a seu serviço, dever do qual não se desincumbiu integralmente, restando solidariamente responsável pelo débito tributário.*

*5. A aferição indireta só incide naquilo em que a tomadora não se desincumbiu de ônus expressamente previsto em lei – exigir as folhas de pagamentos dos empregados postos a seu serviço.*

***6. É razoável a fixação de percentual (40%) sobre o valor da nota fiscal ou fatura como representativo do custo da mão-de-obra, e, em consequência, do valor dos salários sobre os quais deve incidir o tributo. Com isso, não se desnatura a contribuição, mas apenas se obtém, de modo indireto, na falta da***

*documentação apropriada para a apuração direta (cujo ônus, no caso, era da tomadora) o valor dos salários, base de cálculo do tributo. Inversão do ônus da prova (§ 3º do art. 33 da Lei nº 8.212/91), estabelecendo presunção relativa em favor do INSS; caberia, portanto, à tomadora, demonstrar que o percentual é excessivo.*

*7. Embargos infringentes improcedentes. (TRF 4ª R; EIAC - Embargos Infringentes na Apelação Cível; Processo: 200271000090415/RS; Órgão Julgador: Primeira Seção; Data da decisão: 01/09/2005; DJU Data:28/09/2005; Página: 681; Relator DIRCEU DE ALMEIDA SOARES) [...].” (g.n.)*

Portanto, o procedimento de aferição indireta utilizado pela auditoria fiscal, para a apuração da contribuição previdenciária, foi corretamente aplicado, pois a auditoria fiscal demonstrou que ocorreu recusa ou sonegação de documentos ou informações, ou sua apresentação foi deficiente, podendo o Fisco inscrever de ofício importância que reputar devida, cabendo ao contribuinte o ônus da prova em contrário.

Por fim, pela apreciação do processo e das alegações da Recorrente, não encontramos motivos para decretar a nulidade nem a modificação do lançamento ou da decisão de primeira instância, eis que o lançamento fiscal e a decisão encontram-se revestidos das formalidades legais, tendo sido lavrados de acordo com o arcabouço jurídico-tributário vigente à época da sua lavratura.

### **CONCLUSÃO:**

Voto no sentido de **CONHECER** do recurso e **NEGAR-LHE PROVIMENTO**, nos termos do voto.

Ronaldo de Lima Macedo.