



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

|                    |   |
|--------------------|---|
| <b>Processo nº</b> | 10120.001385/2008-85                                |
| <b>Recurso nº</b>  | 260.158 Voluntário                                  |
| <b>Acórdão nº</b>  | <b>2301-01.955 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária</b> |
| <b>Sessão de</b>   | 13 de abril de 2011                                 |
| <b>Matéria</b>     | Cessão de Mão de Obra: Retenção. Empresas em Geral  |
| <b>Recorrente</b>  | CONSTRUTORA CENTRAL DO BRASIL LTDA                  |
| <b>Recorrida</b>   | FAZENDA NACIONAL                                    |

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS**

Período de apuração: 01/01/1997 a 31/01/1999

DECADÊNCIA. PRAZO DE CINCO ANOS. DISCUSSÃO DO *DIES A QUO* NO CASO CONCRETO.

De acordo com a Súmula Vinculante nº 08, do STF, os artigos 45 e 46 da Lei nº 8.212/1991 são inconstitucionais, devendo prevalecer, no que tange à decadência e prescrição, as disposições do Código Tributário Nacional (CTN). O prazo decadencial, portanto, é de cinco anos. O *dies a quo* do referido prazo é, em regra, aquele estabelecido no art. 173, inciso I do CTN (primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado), mas a regra estipulativa deste é deslocada para o art. 150, §4º do CTN (data do fato gerador) para os casos de lançamento por homologação. Constatando-se dolo, fraude ou simulação, a regra decadencial é reenviada para o art. 173, inciso I do CTN. No caso dos autos, não foram encontrados pagamentos referentes aos fatos geradores que interessam para a discussão da decadência, logo impõe-se a aplicação da regra do art. 173, inciso I.

CONSTITUCIONALIDADE DE DISPOSITIVOS LEGAIS. Não cabe à instância administrativa decidir questões relativas à constitucionalidade de dispositivos legais, competência exclusiva do Poder Judiciário.

RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA DO PROPRIETÁRIO, DO INCORPORADOR, DO DONO DA OBRA OU DO CONDÔMINO DE UNIDADE IMOBILIÁRIA. ART. 30, VI DA LEI Nº 8.212/1991.

O art. 124 do CTN e o art. 30, VI da Lei nº 8.212/1991 prevêem a solidariedade do tomador dos serviços pelas contribuições previdenciárias devidas pelo construtor decorrentes da realização da obra, afastando qualquer benefício de ordem.

Em razão do caráter solidária da obrigação, as contribuições previdenciárias podem ser exigidas de um ou de outro, sendo desnecessária a fiscalização prévia do prestador dos serviços.

**DISCUSSÃO NO RECURSO VOLUNTÁRIO SOBRE MATÉRIA NÃO ALEGADA NA IMPUGNAÇÃO. IMPOSSIBILIDADE. PRECLUSÃO. ART. 17 DO DECRETO 70.235/1972.**

Recai sobre o contribuinte o ônus da prova relativa ao cumprimento das obrigações que lhes foram atribuídas.

Não cabe apreciar, em via recursal, matéria divergente da referida na peça de defesa administrativa, uma vez que afetada pela preclusão.

**MULTA MORATÓRIA. PENALIDADE MAIS BENÉFICA.** As contribuições sociais previdenciárias estão sujeitas à multa de mora, na hipótese de recolhimento em atraso devendo observar o disposto na nova redação dada ao artigo 35, da Lei 8.212/91.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, I) Por maioria de votos: a) em dar provimento parcial ao recurso, nas preliminares, para excluir, devido a regra decadencial expressa no Inciso I, Art. 173 do CTN - as contribuições apuradas até 12/1997, anteriores a 01/1998, nos termos do voto do Redator designado. Vencidos os Conselheiros Leonardo Henrique Pires Lopes e Damião Cordeiro de Moraes, que votaram para aplicar a regra expressa no § 4º, Art. 150 do CTN; b) em dar provimento parcial ao recurso, no mérito, para que seja aplicada a multa prevista no Art. 61, da Lei nº 9.430/1996, se mais benéfica à Recorrente, nos termos do voto do Relator. Vencidos os Conselheiros Bernadete de Oliveira Barros e Marcelo Oliveira, que votaram pela manutenção da multa aplicada; II) Por unanimidade de votos: a) em negar provimento às demais alegações apresentadas pela Recorrente, nos termos do voto do Relator. Redator designado: Mauro José Silva.

(assinado digitalmente)

Marcelo Oliveira - Presidente.

(assinado digitalmente)

Leonardo Henrique Pires Lopes - Relator.

(assinado digitalmente)

Mauro José Silva - Redator designado.

Participaram, ainda, da presente sessão de julgamento, os Conselheiros: Marcelo Oliveira (Presidente), Leonardo Henrique Pires Lopes, Bernadete de Oliveira Barros, Damião Cordeiro de Moraes e Mauro José Silva.

## Relatório

Trata-se de Notificação Fiscal de Lançamento de Débito lavrado em 05/11/2003, em desfavor de Construtora Central do Brasil Ltda., face à ausência de recolhimento das contribuições previdenciárias correspondentes à parte da empresa e do empregado, bem como às decorrentes de SAT, todas referentes à prestação de serviço por cessão de mão de obra no período de 01/1997 a 01/1999, nos termos do art. 30, VI da Lei nº 8.212/1991.

Inconformada, a ora Recorrente apresentou Defesa de fls. 34/42, tendo o Despacho nº 08.401.4/036/2005 determinado a efetuação de Diligência para que a Fiscalização elaborasse Relatório Complementar do lançamento, constando como fundamento legal da notificação o art. 124, inc. I, do CTN, o que foi cumprido às fls. 79/80.

O contribuinte, então, protocola, à fl. 88, peça reiterando os argumentos de sua defesa, tendo, posteriormente, a Decisão-Notificação nº 08.401.4/150/2005 de fls. 89/97 julgado procedente o lançamento, conforme se pode observar da ementa a seguir transcrita:

*COMPETÊNCIAS: 01/1997 a 01/1999*

*PROCESS: NFLD- DEBCAD nº 35.642.613-0, de 05/11/2003*

*VALOR: R\$ 33.017,36 consolidado em 05/11/2003*

*CONSTRUÇÃO CIVIL. RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA.*

*O proprietário e o construtor, qualquer que seja sua forma de contratação, respondem solidariamente com a subempreiteira, pelo cumprimento das obrigações com a Seguridade Social.*

*LANÇAMENTO PROCEDENTE*

Irresignada, a empresa interpôs Recurso Voluntário de fls. 112/121, alegando em síntese:

- a) Que a sujeição passiva, em matéria tributária, somente pode ser daquele que tenha relação direta e pessoal com a situação constitutiva do fato gerador – contribuinte, ou daquele expressamente designado por lei – responsável;
- b) Não obstante o inc. II, do art. 124, do CTN dispor que a solidariedade passiva possa recair sobre pessoas expressamente designadas por lei, não poderá fazer incidir carga tributária sobre sujeito estranho ao fato previsto na norma como gerador da obrigação;
- c) Que, ao pagar as faturas comerciais correspondentes à prestação de serviços que são peculiares da atividade de construção civil, a autuada não pratica qualquer ato relacionado com as obrigações previdenciárias referentes aos salários dos empregados da prestadora de serviços;

- d) Estar a exação ora exigida da Recorrente em desacordo com o art. 195, inc. I, da CF/88 que previa como hipótese de incidência de contribuições para Seguridade Social a folha de salários, o faturamento e o lucro;
- e) Tratar-se a responsabilidade solidária prevista no art. 30, inc. VI, da Lei 8.212/91 de solidariedade subsidiária, somente podendo-se exigir da ora Recorrente a quantia cobrada, quando não for possível lograr do construtor a exação em vergaste;
- f) Não encontrar o procedimento de arbitramento da base de cálculo respaldo no art. 148 do CTN, vez que só é permitido em relação a tributos cujo cálculo tenha por base o valor de bens, direitos, serviços ou atos jurídicos;
- g) A abusividade do arbitramento de 40% sobre o valor bruto da nota fiscal de serviço, tendo em vista que a fiscalização considerou que as aludidas notas somente se referiam à cobrança de mão-de-obra, olvidando-se do pagamento pela utilização de equipamentos e materiais nos serviços de construção civil;
- h) A afronta ao princípio da moralidade pública pela fiscalização, haja vista a Autoridade Fiscal ter criado mecanismos de lançamento de contribuições com total inobservância das normas disciplinadoras do instituto da solidariedade, concentrando a ação fiscal num único contribuinte, sem preocupar-se com a viabilidade legal do lançamento;
- i) Prevalecer, no processo administrativo, o princípio da verdade material e da informalidade devendo, em qualquer grau de recurso, ser cabível a apresentação de documentos e provas;
- j) A inconstitucionalidade do art. 9º da Portaria MPS 520/2004 referente à preclusão no processo administrativo por ferir o art. 5º, inc. LV da CF/88 que assegura aos litigantes o contraditório e a ampla defesa.

Diante das alegações da Recorrente, a fiscalização apresenta contra-razões de fls. 127/129, para que o Acórdão 2640/2005 às fls. 130/134 julgue nulo o lançamento em vergaste por ter a Autoridade Fiscal procedido à científicação do sujeito passivo depois de expirado o prazo constante no Mandado de Procedimento Fiscal.

Inconformada, a Delegacia da Receita Previdenciária em Goiás protocolou Pedido de Revisão de Acórdão de fls. 140/144 e a empresa ora notificada protocolou Contrarazões às fls. 151/154.

Do exposto, a 4ª Câmara de Julgamento do CRPS proferiu o Acórdão de fls. 157/160 determinando a anulação do Acórdão nº 2640/2005, bem como a conversão do feito em diligência para que, em se tratando de lançamento referente a contribuições relativas à prestação de serviço por cessão de mão-de-obra, fosse verificado se a empresa prestadora de serviços havia sofrido fiscalização total ou parcial, se havia aderido a algum tipo de parcelamento e se havia em seu favor emissão de CND de baixa.

Em cumprimento à determinação de diligência efetuada, foi apresentada Informação Fiscal à fl. 165 em que a Autoridade Autuante alegou não ter a empresa prestadora de serviço sido fiscalizada no período referente ao lançamento, bem afirmou não haver registro de adesão da prestadora ao REFIS ou PAES, tampouco constatar-se a existência a seu favor de CND de baixa.

Destarte, cumpre a este Colendo Conselho, diante da anulação do Acórdão 2640/2005 e do atendimento ao pedido de diligência efetuado, apreciar o Recurso Voluntário do contribuinte de fls. 112/121, julgamento que passa a fazer a seguir.

Sem Contra-razões.

É o relatório.

## Voto Vencido

Conselheiro Leonardo Henrique Pires Lopes, Relator

### Dos Pressupostos de Admissibilidade

Sendo tempestivo, conheço do Recurso e passo ao seu exame.

### Da Decadência

Ainda que não tenha sido argüida, em via recursal, a decadência dos débitos compreendidos no presente lançamento, constata-se que parcela deles foi atingida pelo inegável decurso do prazo decadencial previsto em lei para a cobrança de valores relativos às contribuições previdenciárias.

No caso em apreço, o lançamento foi realizado enquanto vigorava os art. 45 e 46 da Lei nº 8.212/1991, segundo os quais os prazos decadencial e prescricional das contribuições previdenciárias seria de 10 anos.

Ocorre que, nas sessões plenárias dos dias 11 e 12.06.2008, respectivamente, o Supremo Tribunal Federal–STF, por unanimidade, declarou inconstitucionais aqueles dispositivos legais e editou 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 da Constituição Federal - *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.*

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.*

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

Assim, afastado por inconstitucionalidade o artigo 45 da Lei nº 8.212/91, resta verificar qual regra de decadência prevista no Código Tributário Nacional - CTN se aplica ao caso concreto, uma vez que existem duas regras, aparentemente conflitantes, disposta sobre a decadência de créditos tributários, tomando a primeira como termo inicial o pagamento indevido (art. 150, §4º), e a segunda o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido realizado (art. 173, I). Cumpre transcrever os referidos dispositivos legais:

*Art. 150. O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.*

(...).

*§ 4º Se a lei não fixar prazo a homologação, será ele de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.*

*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.*

Harmonizando os referidos dispositivos legais, o Superior Tribunal de Justiça esclareceu a aplicação do art. 173 para os casos em que o tributo sujeitar-se a lançamento por homologação:

- 1) Quando não tiver havido pagamento antecipado;
- 2) Quando tiver ocorrido dolo, fraude ou simulação;
- 3) Quando não tiver havido declaração prévia do débito.

Cumpre transcrever o acórdão prolatado em sede de Recurso Especial representativo da controvérsia:

**PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ARTIGO 543-C, DO CPC. TRIBUTÁRIO. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. INEXISTÊNCIA DE PAGAMENTO ANTECIPADO. DECADÊNCIA DO DIREITO DE O FISCO CONSTITUIR O CRÉDITO TRIBUTÁRIO. TERMO INICIAL. ARTIGO 173, I, DO CTN. APLICAÇÃO CUMULATIVA DOS PRAZOS PREVISTOS NOS ARTIGOS 150, § 4º, e 173, do CTN. IMPOSSIBILIDADE.**

*1. O prazo decadencial quinquenal para o Fisco constituir o crédito tributário (lançamento de ofício) conta-se do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, nos casos em que a lei não prevê o pagamento antecipado da exação ou quando, a despeito da previsão legal, o mesmo inoce, sem a constatação de dolo, fraude ou simulação do contribuinte, inexistindo declaração prévia do débito (Precedentes da Primeira Seção: REsp 766.050/PR, Rel. Ministro Luiz Fux, julgado em 28.11.2007, DJ 25.02.2008; AgRg nos EREsp 216.758/SP, Rel. Ministro Teori Albino Zavascki, julgado em 22.03.2006, DJ 10.04.2006; e EREsp 276.142/SP, Rel. Ministro Luiz Fux, julgado em 13.12.2004, DJ 28.02.2005).*

2. É que a decadência ou caducidade, no âmbito do Direito Tributário, importa no perecimento do direito potestativo de o Fisco constituir o crédito tributário pelo lançamento, e, consoante doutrina abalizada, encontra-se regulada por cinco regras jurídicas gerais e abstratas, entre as quais figura a regra da decadência do direito de lançar nos casos de tributos sujeitos ao lançamento de ofício, ou nos casos dos tributos sujeitos ao lançamento por homologação em que o contribuinte não efetua o pagamento antecipado (Eurico Marcos Diniz de Santi, "Decadência e Prescrição no Direito Tributário", 3<sup>a</sup> ed., Max Limonad, São Paulo, 2004, págs. 163/210).

3. O dies a quo do prazo quinquenal da aludida regra decadencial rege-se pelo disposto no artigo 173, I, do CTN, sendo certo que o "primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado" corresponde, inilvidavelmente, ao primeiro dia do exercício seguinte à ocorrência do fato imponível, ainda que se trate de tributos sujeitos a lançamento por homologação, revelando-se inadmissível a aplicação cumulativa/concorrente dos prazos previstos nos artigos 150, § 4º, e 173, do Codex Tributário, ante a configuração de desarrazoado prazo decadencial decenal (Alberto Xavier, "Do Lançamento no Direito Tributário Brasileiro", 3<sup>a</sup> ed., Ed. Forense, Rio de Janeiro, 2005, págs. 91/104; Luciano Amaro, "Direito Tributário Brasileiro", 10<sup>a</sup> ed., Ed. Saraiva, 2004, págs. 396/400; e Eurico Marcos Diniz de Santi, "Decadência e Prescrição no Direito Tributário", 3<sup>a</sup> ed., Max Limonad, São Paulo, 2004, págs. 183/199).

5. In casu, consoante assente na origem: (i) cuida-se de tributo sujeito a lançamento por homologação; (ii) a obrigação ex lege de pagamento antecipado das contribuições previdenciárias não restou adimplida pelo contribuinte, no que concerne aos fatos imponíveis ocorridos no período de janeiro de 1991 a dezembro de 1994; e (iii) a constituição dos créditos tributários respectivos deu-se em 26.03.2001.

6. Destarte, revelam-se caducos os créditos tributários executados, tendo em vista o decurso do prazo decadencial quinquenal para que o Fisco efetuasse o lançamento de ofício substitutivo.

7. Recurso especial desprovido. Acórdão submetido ao regime do artigo 543-C, do CPC, e da Resolução STJ 08/2008.

(REsp 973733/SC, Rel. Ministro LUIZ FUX, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 12/08/2009, DJe 18/09/2009).

No voto lavrado no referido REsp 973.733/SC, foi transscrito entendimento firmado em outro julgamento (REsp 766.050/PR, Rel. Ministro Luiz Fux, DJ 25.02.2008), que limitam a aplicação do art. 150, §4º do CTN às hipóteses que tratam de tributo sujeito a lançamento por homologação, "quando ocorrer pagamento antecipado inferior ao efetivamente devido, sem que o contribuinte tenha incorrido em fraude, dolo ou simulação, nem sido notificado pelo Fisco de quaisquer medidas preparatórias".

No caso dos autos, verifica-se que o presente lançamento somente se refere às contribuições concernentes à prestação de serviços mediante cessão de mão-de-obra, portanto, tendo em vista que as demais NFLDs, relativas ao mesmo período da presente, sob os números 35.642.601-7, 35.642.617-3 e 35.642.588-6 também se referem às contribuições concernentes à cessão de mão-de-obra, e não se verificando nos autos qualquer notícia acerca do inadimplemento das demais contribuições previdenciárias sob a responsabilidade da empresa, presume-se terem sido efetuados os recolhimentos das demais contribuições, como, por exemplo, a dos segurados empregados da própria Recorrente.

Acrescente-se à presunção de pagamentos das demais contribuições por parte da empresa o fato de que não foi constatado dolo, ou fraude na conduta do contribuinte, constituindo-se circunstância determinadora da aplicação do art. 150, §4º do CTN e, consequente, afastamento do seu art. 173, I.

Deste modo, considerando que o crédito previdenciário foi constituído em 05/11/2003, envolvendo as competências de 01/1997 a 01/1999, encontram-se decaídas todas as competências de 01/1997 a 10/1998, anteriores, portanto, ao exercício de 11/1998.

### **Da impossibilidade de exame da constitucionalidade de norma**

Preliminarmente à análise do mérito, impende ratificar a posição externada pela decisão ora recorrida no que toca à impossibilidade de apreciação, por este Conselho Administrativo, de questões relativas à constitucionalidade de dispositivos legais, cuja competência é exclusiva do Poder Judiciário.

No Capítulo III do Título IV, especificamente no que trata do controle da constitucionalidade das normas, observa-se que o constituinte teve especial cuidado ao definir quem poderia exercer o controle constitucional das normas jurídicas. Decidiu que caberia exclusivamente ao Poder Judiciário exercê-la, especialmente ao Supremo Tribunal Federal.

Permitir que órgãos colegiados administrativos reconhecessem a constitucionalidade de normas jurídicas seria infringir o disposto na própria Constituição Federal, padecendo, portanto, a decisão que assim o fizer, ela própria, de vício de constitucionalidade, já que invadiu competência exclusiva de outro Poder.

O professor Hugo de Brito Machado in “Mandado de Segurança em Matéria Tributária”, Ed. Revista dos Tribunais, páginas 302/303, assim concluiu:

“A conclusão mais consentânea com o sistema jurídico brasileiro vigente, portanto, há de ser no sentido de que a autoridade administrativa não pode deixar de aplicar uma lei por considerá-la inconstitucional, ou mais exatamente, a de que a autoridade administrativa não tem competência para decidir se uma lei é, ou não é inconstitucional.”

Como da decisão administrativa não cabe recurso obrigatório ao Poder Judiciário, em se permitindo a declaração de inconstitucionalidade de lei pelos órgãos administrativos judicantes, as decisões que assim a proferissem não estariam sujeitas ao crivo do Supremo Tribunal Federal que é a quem compete, em grau de definitividade, a guarda da Constituição. Poder-se-ia, nestes casos, ter a absurda hipótese de o tribunal administrativo declarar determinada norma inconstitucional e o Judiciário, em manifestação do seu órgão máximo, pronunciar-se em sentido inverso.

Por essa razão é que através de seu Regimento Interno e Súmula, os Conselhos de Contribuintes se auto-impuseram com regra proibitiva nesse sentido:

*Portaria MF nº 147, de 25/06/2007 (que aprovou o Regimento Interno dos Conselhos de Contribuintes):*

*Art. 49. No julgamento de recurso voluntário ou de ofício, fica vedado aos Conselhos de Contribuintes afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de constitucionalidade.*

*Súmula 02 do Segundo Conselho de Contribuintes, publicada no DOU de 26/09/2007:*

*“O Segundo Conselho de Contribuintes não é competente para se pronunciar sobre a constitucionalidade de legislação tributária.”*

Consoante se pode inferir do entendimento acima colacionado, restou inegável a impossibilidade de apreciação de matéria referente à constitucionalidade das contribuições ora exigidas da Recorrente afastando-se, portanto, todos os argumentos do contribuinte relativos à afirmação de serem as normas adotadas para o lançamento em vergaste eivadas de constitucionalidade.

Quanto ao pedido de produção de provas em momento posterior, este se mostra totalmente desnecessário, haja vista ter sido dada oportunidade ao contribuinte de fazê-lo, quando do momento de sua impugnação, bem como de seu recurso. Ademais, já constam nos autos documentos suficientes para a caracterização do lançamento e para a devida análise de sua procedência.

### **Da obrigação solidária pelas contribuições previdenciárias**

A Lei nº 8.212/1991 prevê a solidariedade do proprietário, do incorporador, do dono da obra ou do condômino de unidade imobiliária com o construtor ou estes com seu subempreiteiro pelas contribuições previdenciárias devidas em razão da obra contratada, dispondo no seu art. 30, VI nos seguintes termos:

*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.*

A norma não prevê apenas a solidariedade, como também afasta o benefício de ordem, nos mesmos termos já previsto para todas as obrigações tributárias, em razão do disposto no art. 124, Parágrafo único do CTN, *in verbis*:

*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.*

Como se depreende da transcrição acima, a solidariedade pode ser determinada por estar prevista em lei (solidariedade legal), bem como por existir interesse comum com a situação que constitua o fato gerador (solidariedade de fato).

Neste diapasão, a imposição da responsabilidade solidária justifica-se pela necessidade de uma eficiência de arrecadação, na medida em que o responsável solidário passa a adotar medidas de controle para assegurar que o contribuinte efetuará o recolhimento do tributo, sob pena de, se este não o fizer, o pagamento ser dele exigido, assegurando-lhe o ordenamento jurídico o direito de ingressar regressivamente contra o contribuinte.

Sob esta ótica, a responsabilidade solidária não apresenta qualquer espécie de injustiça tributária, já que o ônus somente será suportado pelo responsável se este não se utilizar de mecanismos eficientes de controle dos recolhimentos pelo contribuinte, a exemplo das apresentações mensais dos comprovantes de contribuição previdenciária pelo construtor ao tomador dos serviços, cabendo, ainda assim, o seu resarcimento.

No caso dos autos, verifica-se que a obrigação está prevista expressamente em dispositivo legal, o que por si só já impõe a condição de responsável solidário daqueles indicados no art. 30, VI da Lei nº 8.212/1991.

Não há que se falar, assim, em benefício de ordem, já que a própria norma afirma que esta não será aplicável, nos mesmos moldes do disposto no art. 124, Parágrafo único do CTN.

Em outras palavras, a contribuição previdenciária pode ser exigida diretamente do construtor ou do tomador dos serviços, não sendo admissível qualquer alegação do primeiro de que a exigência tenha que ser feita precipuamente do segundo.

A ausência de fiscalização na empresa prestadora dos serviços serve, ousrossim, para afirmar a inexistência de cobrança em duplicidade da contribuição.

Por todo o exposto, deve ser mantida a solidariedade determinada pelo Auditor.

### **Da base de cálculo para aferição da contribuição previdenciária**

Afirma a Recorrente que houve abuso na utilização do percentual de 40% sobre o valor bruto da nota fiscal de serviço como base de cálculo da contribuição previdenciária, já que não teria identidade absoluta com o fato gerador do tributo.

Ocorre que essa alegação foi introduzida ineditamente nas razões do Recurso Voluntário, não tendo sido apresentada na sua impugnação ao lançamento.

A despeito de tal constatação, impende destacar o que preconiza o art. 9º, §6º da Portaria nº 520, de 19 de maio de 2004, *in verbis*:

*Art. 9º A impugnação mencionará:*  
(...)

---

§ 6º Considerar-se-á não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada.

O art. 17 do Decreto nº 70.235/1972, atualmente aplicável aos processos administrativos fiscais que versem sobre contribuições previdenciárias, também dispõe que “considerar-se-á não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada pelo impugnante”.

Desta feita, conclui-se, do acima exposto, que se reputa não impugnada a matéria relacionada ao lançamento que não tenha sido expressamente contestada pelo impugnante, o que impede o pronunciamento do julgador administrativo em relação ao conteúdo do feito fiscal com esta matéria relacionado.

Nota-se, portanto, que houve a preclusão processual, uma vez que houve mudança argumentativa por parte da empresa acarretando a insurgência de questões inéditas a serem apreciadas por este Conselho. Ademais, a despeito de tal instituto, importante citar os ensinamentos de Freddie Didier Júnior, *in verbis*:

*“Entende-se que a preclusão está intimamente relacionada com o ônus, que, como se sabe, é situação jurídica consistente em um encargo do direito. A parte detentora de ônus deverá praticar ato processual em seu próprio benefício, no prazo legal, e de forma correta: se não o fizer, possivelmente este comportamento poderá acarretar consequências danosas para ela. (...) a preclusão decorre do não-atendimento de um ônus, com a prática de ato-fato caducificante ou ato jurídico impeditivo, ambos lícitos, conformes com o direito.*

Com isso, entendo que, no caso em apreço, ocorreu a preclusão consumativa, que é a extinção da faculdade de praticar um determinado ato processual em virtude de já haver ocorrido a oportunidade para tanto, ficando, pois, o julgador impossibilitado de analisar a questão referente à abusividade na utilização do percentual de 40% sobre o valor da nota fiscal ou fatura para fins de verificação da base de cálculo da contribuição previdenciária, posto que não contestada pela Recorrente.

### **Da não ofensa ao Princípio da Moralidade Pública**

Pleiteia, ainda, a Recorrente, a nulidade da presente notificação, ao argumento de que o procedimento fiscal não observou os preceitos legais atinentes à solidariedade em matéria tributária, afrontando ao Princípio da Moralidade Pública.

Pois bem. Os princípios são normas, e, como tal, dotados de positividade, que determinam condutas obrigatórias e impedem a adoção de comportamentos com eles incompatíveis.

No âmbito administrativo, incidem diversos princípios, alguns expressamente previstos no texto Constitucional de 1988 (arts. 5º e 37º), especificamente direcionados para a atuação da Administração Pública, outros implícitos e com eles compatíveis.

Assim, a Administração Pública só pode agir de acordo e de conformidade com aquilo expressamente ou tacitamente previsto em Lei (Princípio da Legalidade).

Já o princípio da Finalidade, consiste na obrigação que tem a autoridade administrativa de sempre praticar o ato administrativo com vistas à realização da finalidade perseguida pela lei.

Logo, um ato administrativo praticado desvirtuado do interesse público a que sempre deve perseguir, será um ato nulo por desvio de finalidade ou excesso de poder.

Tal princípio decorre da idéia de que a atividade administrativa tem que estar vinculada a um fim alheio à pessoa e aos interesses particulares da autoridade administrativa, sempre de maneira impessoal.

Pois bem. Em sua peça recursal, o contribuinte pleiteia a nulidade do lançamento face à afronta ao Princípio da Moralidade Pública, ao argumento de que a fiscalização não teria observado os dispositivos legais atinentes à matéria da solidariedade no Direito Tributário. Ocorre que o princípio a que se refere a Recorrente determina à Administração Pública que baseie sua atuação nos preceitos éticos inerentes à sociedade e, portanto, não diz respeito à observância de normas legais, como o faz o Princípio da Legalidade.

Nesse aspecto, basta uma análise perfunctoria do Relatório Fiscal de fls. 28/30, juntamente aos Fundamentos Legais do Débito constante às fls. 11/14, para se verificar que o presente lançamento está plenamente coadunado com os preceitos legais relativos à imposição de obrigação tributária, não havendo qualquer inobservância a normas jurídicas, tampouco houve qualquer ofensa aos princípios norteadores da Administração Pública.

### **Da multa moratória**

No tocante aos acréscimos legais, salientamos que os mesmos vêm determinados pela legislação previdenciária, não possuindo natureza de confisco a exigência da multa moratória, conforme prevê o art. 35 da Lei nº 8.212/1991. Não recolhendo na época própria, o contribuinte tem que arcar com o ônus de seu inadimplemento. Se não houvesse tal exigência haveria violação ao princípio da isonomia, pois o contribuinte que não recolhera no prazo fixado teria tratamento similar àquele que cumprira em dia com suas obrigações fiscais.

Imperioso, contudo, destacar que em respeito ao art. 106 do CTN, inciso II, alínea “c”, deve o Fisco perscrutar, na aplicação da multa, a existência de penalidade menos gravosa ao contribuinte. No caso em apreço, esse cotejo deve ser promovido em virtude das alterações trazidas pela Lei nº 11.941/2009 ao art. 35 da Lei nº 8.212/1991, que instituiu mudanças à penalidade cominada pela conduta da Recorrente à época dos fatos geradores.

Assim, identificando o Fisco benefício ao contribuinte na penalidade nova, essa deve retroagir em seus efeitos, conforme ocorre com a nova redação dada ao art. 35 da Lei nº 8.212/1991 que assim dispõe:

*Art. 35. Os débitos com a União decorrentes das contribuições sociais previstas nas alíneas a, b e c do parágrafo único do art. 11 desta Lei, das contribuições instituídas a título de substituição e das contribuições devidas a terceiros, assim entendidas outras entidades e fundos, não pagos nos prazos previstos em legislação, serão acrescidos de multa de mora e juros de mora, nos termos do art. 61 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996.*

Por sua vez, o art. 61 da Lei nº 9.430/96 reza:

*Art. 61. Os débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, cujos fatos geradores ocorrerem a partir de 1º de janeiro de 1997, não pagos nos prazos previstos na legislação específica, serão acrescidos de multa de mora, calculada à taxa de trinta e três centésimos por cento, por dia de atraso.*

(...)

*§ 2º O percentual de multa a ser aplicado fica limitado a vinte por cento.*

Confrontando a penalidade retratada na redação original do art. 35 da Lei nº 8.212/1991 com a que ora dispõe o referido dispositivo legal,vê-se que a primeira permitia que a multa atingisse o patamar de 100%, dado o estágio da cobrança do débito, ao passo que a nova limita a multa a vinte por cento.

Sendo assim, diante da inafastável aplicação da alínea “c”, inciso II, art. 106, do CTN, conclui-se pela possibilidade de aplicação da multa prevista no art. 61 da Lei nº 9.430/96, com a redação dada pela Lei nº 11.941/09, se for mais benéfica para o contribuinte.

## **Da Conclusão**

Em virtude do exposto, conheço do Recurso, para, no mérito, DAR-LHE PARCIAL PROVIMENTO, para reconhecer a decadência das competências de 01/1997 a 10/1998, anteriores, portanto, ao exercício de 11/1998, bem como aplicar a penalidade prevista no art. 61 da Lei nº 9.430/96, se mais benéfica ao contribuinte.

É como voto.

Sala das Sessões, em 13 de abril de 2011.

Leonardo Henrique Pires Lopes

**Voto Vencedor**

Conselheiro Mauro José Silva, Redator Designado.

Apresentamos nossas considerações referentes ao prazo decadencial.

Por conta do dispositivo do *caput* art. 62-A do Regimento do CARF, a decadência está sujeita ao conteúdo do Resp 973.933 SC, cuja ementa transcrevemos:

*PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL  
REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ARTIGO 543-C, DO  
CPC. TRIBUTÁRIO. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO  
POR HOMOLOGAÇÃO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA.  
INEXISTÊNCIA DE PAGAMENTO ANTECIPADO.  
DECADÊNCIA DO DIREITO DE O FISCO CONSTITUIR O  
CRÉDITO TRIBUTÁRIO. TERMO INICIAL. ARTIGO 173, I,  
DO CTN. APLICAÇÃO CUMULATIVA DOS PRAZOS  
PREVISTOS NOS ARTIGOS 150, § 4º, e 173, do CTN.  
IMPOSSIBILIDADE.*

1. *O prazo decadencial quinquenal para o Fisco constituir o crédito tributário (lançamento de ofício) conta-se do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, nos casos em que a lei não prevê o pagamento antecipado da exação ou quando, a despeito da previsão legal, o mesmo inocorre, sem a constatação de dolo, fraude ou simulação do contribuinte, inexistindo declaração prévia do débito (Precedentes da Primeira Seção: Resp 766.050/PR, Rel. Ministro Luiz Fux, julgado em 28.11.2007, DJ 25.02.2008; AgRg nos EREsp 216.758/SP, Rel. Ministro Teori Albino Zavascki, julgado em 22.03.2006, DJ 10.04.2006; e EREsp 276.142/SP, Rel. Ministro Luiz Fux, julgado em 13.12.2004, DJ 28.02.2005).*

2. *É que a decadência ou caducidade, no âmbito do Direito Tributário importa no perecimento do direito potestativo de o Fisco constituir o crédito tributário pelo lançamento, e, consoante doutrina abalizada, encontra-se regulada por cinco regras jurídicas gerais e abstratas, entre as quais figura a regra da decadência do direito de lançar nos casos de tributos sujeitos ao lançamento de ofício, ou nos casos dos tributos sujeitos ao lançamento por homologação em que o contribuinte não efetua o pagamento antecipado (Eurico Marcos Diniz de Santi, "Decadência e Prescrição no Direito Tributário", 3ª ed., Max Limona, São Paulo, 2004, págs. 163/210).*

3. *O dies a quo do prazo quinquenal da aludida regra decadência rege-se pelo disposto no artigo 173, I, do CTN, sendo certo que o "primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado" corresponde,*

*iniludivelmente, ao primeiro dia do exercício seguinte à ocorrência do fato imponível, ainda que se trate de tributos sujeitos a lançamento por homologação, revelando-se inadmissível a aplicação cumulativa/concorrente dos prazos previstos nos artigos 150, § 4º, e 173, do Codex Tributário, ante a configuração de desarrazoado prazo decadencial decenal (Alberto Xavier, "Do Lançamento no Direito Tributário Brasileiro", 3ª ed., Ed. Forense, Rio de Janeiro, 2005, págs. 91/104; Luciano Amaro, "Direito Tributário Brasileiro", 10ª ed., Ed. Saraiva, 2004, págs. 396/400; e Eurico Marcos Diniz de Santi, "Decadência e Prescrição no Direito Tributário", 3ª ed., Max Limonad, São Paulo, 2004, págs. 183/199).*

Portanto, diante de um caso em que a lei prevê o pagamento antecipado e a recorrente não logra provar que o fez em relação ao fato gerador em questão, é de ser aplicado a regra decadencial do art. 173, inciso I do CTN. Assim, estão atingidos pela caducidade os fatos geradores até 31/12/1997, o que inclui tanto a competência 12 como a competência 13 do respectivo ano, em razão do conteúdo do Resp 973.933-SC e do art. 62-A do Regimento deste CARF.

(assinado digitalmente)

Mauro José Silva – Redator Designado



**Ministério da Fazenda**

## **PÁGINA DE AUTENTICAÇÃO**

**O Ministério da Fazenda garante a integridade e a autenticidade deste documento nos termos do Art. 10, § 1º, da Medida Provisória nº 2.200-2, de 24 de agosto de 2001 e da Lei nº 12.682, de 09 de julho de 2012.**

Documento produzido eletronicamente com garantia da origem e de seu(s) signatário(s), considerado original para todos efeitos legais. Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001.

### **Histórico de ações sobre o documento:**

Documento juntado por MAURO JOSE SILVA em 05/07/2011 14:16:59.

Documento autenticado digitalmente por MAURO JOSE SILVA em 05/07/2011.

Documento assinado digitalmente por: MARCELO OLIVEIRA em 02/08/2011, LEONARDO HENRIQUE PIRES LOPES em 07/07/2011 e MAURO JOSE SILVA em 05/07/2011.

Esta cópia / impressão foi realizada por MARIA MADALENA SILVA em 20/09/2019.

### **Instrução para localizar e conferir eletronicamente este documento na Internet:**

**1)** Acesse o endereço:

<https://cav.receita.fazenda.gov.br/eCAC/publico/login.aspx>

**2)** Entre no menu "Legislação e Processo".

**3)** Selecione a opção "e-AssinaRFB - Validar e Assinar Documentos Digitais".

**4)** Digite o código abaixo:

**EP20.0919.09202.C181**

**5)** O sistema apresentará a cópia do documento eletrônico armazenado nos servidores da Receita Federal do Brasil.

**Código hash do documento, recebido pelo sistema e-Processo, obtido através do algoritmo sha1:  
84A9CD7A91A05B2FC7AE30C66F19D2CB390DCF54**