



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

Processo nº 10167.001298/2007-19
Recurso nº 000.000 Voluntário
Acórdão nº 2401-02.082 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 29 de setembro de 2011
Matéria RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA
Recorrente MAIA E BORBA LTDA E OUTRO
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/08/1995 a 31/12/1997

PREVIDENCIÁRIO - CUSTEIO - NOTIFICAÇÃO FISCAL DE LANÇAMENTO DE DÉBITO - DECADÊNCIA

O STF em julgamento proferido em 12 de junho de 2008, declarou a inconstitucionalidade do art. 45 da Lei nº 8.212/1991, tendo inclusive no intuito de eximir qualquer questionamento quanto ao alcance da referida decisão, editado a Súmula Vinculante de nº 8, senão vejamos: “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”.

Em se tratando de lançamento substitutivo, cujo original foi anulado por vício formal, a decadência do direito de lançar primeiramente deve ser apreciada a luz do art. 173, II do CTN.

PREVIDENCIÁRIO. PRAZO DECADENCIAL. FALTA DE DEMONSTRAÇÃO PELO FISCO DA AUSÊNCIA DE PAGAMENTO ANTECIPADO. CONTAGEM A PARTIR DA OCORRÊNCIA DO FATO GERADOR

Não se podendo constatar, com esteio nos elementos constantes dos autos, se houve ou não antecipação de pagamento das contribuições, aplica-se, para fins de contagem do prazo decadencial, o critério previsto no § 4.º do art. 150 do CTN, ou seja, cinco anos contados da ocorrência do fato gerador.

INCONSTITUCIONALIDADE - ILEGALIDADE DE LEI E CONTRIBUIÇÃO - IMPOSSIBILIDADE DE APRECIÇÃO NA ESFERA ADMINISTRATIVA.

A verificação de inconstitucionalidade de ato normativo é inerente ao Poder Judiciário, não podendo ser apreciada pelo órgão do Poder Executivo.

O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/08/1995 a 31/12/1997

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

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

APURAÇÃO PRÉVIA JUNTO AO PRESTADOR - DESNECESSIDADE

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

APROPRIAÇÃO DE GUIAS DE RECOLHIMENTO EM NOME DO CONTRATADO, RECOLHIDAS DE FORMA GENÉRICA - IMPOSSIBILIDADE DE APROVEITAMENTO.

A responsabilidade solidária pode ser elidida, desde que seja exigido do construtor o pagamento das contribuições incidentes sobre a remuneração dos segurados, incluída em nota fiscal ou fatura correspondente aos serviços executados, quando da quitação da referida nota fiscal ou fatura, na forma estabelecida pelo INSS.

Recurso Voluntário Negado

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros do colegiado, I) Por unanimidade de votos, rejeitar as preliminares suscitadas; e II) Por maioria de votos, declarar a decadência até a competência 04/1996. Vencida a conselheira Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira (relatora), que declarava a decadência até a competência 11/1995. III) Por maioria de votos, negar provimento ao recurso. Vencidos os conselheiros Marcelo Freitas de Souza Costa e Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira, que davam provimento. Designado para redigir o voto vencedor o(a) Conselheiro(a) Kleber Ferreira de Araújo.

Elias Sampaio Freire - Presidente

Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira - Relatora

Kleber Ferreira de Araújo – Redator Designado

Processo nº 10167.001298/2007-19
Acórdão n.º **2401-02.082**

S2-C4T1
Fl. 336

Participaram do presente julgamento, os Conselheiros Elias Sampaio Freire, Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira, Kleber Ferreira de Araújo, Cleusa Vieira de Souza, Marcelo Freitas de Souza Costa e Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira.

Relatório

Trata-se de retorno de diligência comandada por meio da Resolução nº 2401-000145 desta 4ª Câmara de Julgamento no intuito de identificar a existência de fiscalização na empresa prestadora de serviços, bem como fosse identificado a data da lavratura da NFLD declarada nula, para que se possa apreciar com segurança a decadência quinquenal.

Para retomar as informações pertinentes ao processo , importante destacar as informações acerca do lançamento efetuado.

A presente NFLD, lavrada sob n. 35.757.606-3, tem por objeto as contribuições sociais destinadas ao custeio da Seguridade Social em virtude do instituto da responsabilidade solidária, previsto no art. 30, VI, da Lei n ° 8.212/1991. O período compreende as competências 08/1995 a 12/1997.

A base de cálculo dos segurados utilizados na prestação de serviços pela empresa UNIVERSAL SERVIÇOS METÁLICOS LTDA foram obtidas mediante análise das notas fiscais de serviços, bem como faturas emitidas. O percentual foi aplicada sobre o valor das notas fiscais de serviços, de acordo com o serviço prestado, conforme descrito no relatório fiscal.

Importante, destacar que a lavratura da NFLD deu-se em 12/08/2004, tendo a cientificação ao sujeito passivo ocorrido no dia 24/08/2004. Contudo, trata-se de NFLD substitutiva, em virtude da Decisão Notificação n. 08.401 4/0237/2002 ter anulado o crédito previdenciário lavrado por meio da NFLD No. 35.356.241-6, restou reconstituído o crédito que foi objeto de anulação.

Não conformada com a notificação, a recorrente apresentou defesa, fls. 44 a 55.

O processo foi baixado em diligência, fls. 67, tendo sido emitido relatório fiscal complementar, fls. 70 e informação fiscal 77, devidamente cientificados ao recorrente e solidário.

A empresa aditou posteriormente a defesa, fls. 84 a 88. Face o aditamento o processo foi novamente baixado em diligência para manifestação da autoridade fiscal, fl. 92.

Devidamente cientificadas a empresa tomadora e prestadora aditaram a impugnação, fls. 99 a 103.

Foi emitida Decisão-Notificação confirmando a procedência parcial do lançamento, fls. 109 a 116.

Não concordando com a decisão do órgão previdenciário, foi interposto recurso pela empresa notificada, conforme fls. 128 a 152. Indicou o recorrente ao final:

1. O acórdão proferido é nulo, posto que fere o princípio da motivação, sendo que as principais matérias suscitadas não foram apreciadas. Toda a matéria de defesa deve ser formalmente apreciada, mesmo aquelas consideradas como não *essenciais* pelo julgador, que tem o dever de explicar, justificar porque não são essenciais.

2. A requerente está sozinha em uma relação jurídica cujo fundamento é a solidariedade, dito argumento também não foi devidamente apreciado. Deve o fisco apresentar prova de que o contribuinte original está inerido no rol dos devedores das contribuições previdenciárias lançadas, afastando a tese de substituição.
3. O contribuinte, principal sujeito passivo, detentor dos documentos necessários para se comprovar ou não a existência de débito, não foi fiscalizado;
4. É o procedimento de fiscalização, que precede à inscrição, que enseja a oportunidade para identificar quem vem a ser o sujeito passivo da obrigação tributária (art. 142, do CTN). A solidariedade exige dois ou mais sujeitos passivos, o devedor principal e os solidários. Sendo a execução fiscal, regulada pela Lei 6.830/80, puro 1.1 procedimento executivo, é inadmissível, em feito dessa espécie, pretender a Fazenda o acerto da responsabilidade de quem não figura no processo administrativo.
5. Houve cerceamento de defesa;
6. A Solidariedade foi confundida com a Substituição Tributária, assim como a empreitada foi confundida com a cessão de mão-de-obra previstas respectivamente nos artigos 30, VI, e 31 da Lei 8.212/91;
7. A definição da solidariedade que os devedores se encontrem na mesma situação jurídica, na condição de sujeitos passivos da mesma obrigação tributária, ou seja, na mesma notificação de lançamento, pois a relação jurídica é uma, a mesma.
8. Para que o instituto não seja descaracterizado na sua essência e se imponha, ilegalmente, a substituição, é necessário que ambos, devedor e solidário constem do mesmo débito, *"evitando-se, assim que a mesma obrigação seja cobrada duas vezes em duas NFLD distintas, uma em relação ao contribuinte e outra em relação ao responsável tributário"* (Parecer MR45/0 n.º 2376/00).
9. O crédito previdenciário foi apurado por aferição indireta sem que ocorressem as condições fáticas deflagradoras previstas nos §§ 3º e 6º, do art. 33, da Lei 8.212/91.
10. É equivocada a interpretação do fisco de que a não aplicação do benefício de ordem permite ao fisco escolher o sujeito passivo e justifica fiscalizar, apurar e lançar o crédito por meio da aferição indireta exclusivamente contra o solidário, e, como consequência, aplicar, de forma arbitrária, alíquota não prevista na lei, sobre o valor bruto da nota fiscal de serviço.
11. O Princípio da Moralidade Administrativa, torna mister ao fisco um mínimo de esforço na localização e fiscalização do sujeito ativo direto para se comprovar sua inadimplência, isso não foi feito. O agente fiscal não pode pautar sua atuação como fanático arrecadador, defensor incondicional e inconsequente do erário.
12. Da forma como foi procedido o levantamento, o fisco liberou o contribuinte de sua responsabilidade tributária correspondente e sub-rogou o solidário, ou seja, o solidário passa a ser, sozinho, o sujeito passivo da relação tributária. Simplesmente, mandar cópia da NFLD para contratada não é o mesmo que incluí-la na lide.

13. Assim, somente nos casos de cessão de mão-de-obra a lei exigia que se elaborasse folha de pagamento e guia de recolhimento distintas. Essas exigências não existiam nos casos de empreitada.
14. O art. 30, VI, da Lei 8.212/91, ao estabelecer a solidariedade nos casos de empreitada, ao contrário de algumas interpretações que não o distinguem do art. 31, da mesma lei, não criou obrigação acessória de qualquer espécie, mas direito de admitir a retenção de importância.
15. O descumprimento de uma obrigação acessória tem como **único** efeito uma sanção, mas jamais autorizar o lançamento de um tributo que já foi pago ou que se o constitua desconforme com a lei.
16. O devido processo legal não foi observado na instância administrativa, seja pelo fiscal que lançou o débito, seja pelos colegas que julgaram em primeira instância;

O processo foi encaminhado após o cumprimento da diligência.

É o Relatório.

Voto Vencido

Conselheira Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira, Relatora

PRESSUPOSTOS DE ADMISSIBILIDADE:

O recurso foi interposto tempestivamente, conforme informação à fl. 155 a 120. Superados os pressupostos, passo as preliminares ao exame do mérito.

DAS QUESTÕES PRELIMINARES:

ANÁLISE DA DECADÊNCIA APÓS A IDENTIFICAÇÃO DO LANÇAMENTO ORIGINÁRIO DECLARADO NULO.

Quanto a preliminar referente ao prazo de decadência para o fisco constituir os créditos objeto desta NFLD, entendo cabível a sua apreciação. Nesse sentido, quanto a aplicação da decadência quinquenal, subsumo todo o meu entendimento quanto a legalidade do art. 45 da Lei 8212/91 (10 anos), outrora defendido à decisão do STF. Dessa forma, quanto a decadência de 5 anos, profiro meu entendimento.

O STF em julgamento proferido em 12 de junho de 2008, declarou a inconstitucionalidade do art. 45 da Lei nº 8.212/1991, tendo inclusive no intuito de eximir qualquer questionamento quanto ao alcance da referida decisão, editado a Súmula Vinculante de nº 8, senão vejamos:

Súmula Vinculante nº 8 “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”.

O texto constitucional em seu art. 103-A deixa claro a extensão dos efeitos da aprovação da súmula vinculando, obrigando toda a administração pública ao cumprimento de seus preceitos. Dessa forma, entendo que este colegiado deverá aplicá-la de pronto, mesmo nos casos em que não argüida a decadência quinquenal por parte dos recorrentes. Assim, prescreve o artigo em questão:

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.

Ao declarar a inconstitucionalidade do art. 45 da Lei nº 8.212, prevalecem as disposições contidas no Código Tributário Nacional – CTN, quanto ao prazo para a autoridade previdenciária constituir os créditos resultantes do inadimplemento de obrigações previdenciárias. Cite-se o posicionamento do STJ quando do julgamento proferido pela 1ª

Seção no Recurso Especial de n.º 766.050, cuja ementa foi publicada no Diário da Justiça em 25 de fevereiro de 2008, nestas palavras:

PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. ISS. ALEGADA NULIDADE DO AUTO DE INFRAÇÃO. VALIDADE DA CDA. IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS DE QUALQUER NATUREZA - ISS. INSTITUIÇÃO FINANCEIRA. ENQUADRAMENTO DE ATIVIDADE NA LISTA DE SERVIÇOS ANEXA AO DECRETO-LEI N.º 406/68. ANALOGIA. IMPOSSIBILIDADE. INTERPRETAÇÃO EXTENSIVA. POSSIBILIDADE. HONORÁRIOS ADVOCATÍCIOS. FAZENDA PÚBLICA VENCIDA. FIXAÇÃO. OBSERVAÇÃO AOS LIMITES DO § 3.º DO ART. 20 DO CPC. IMPOSSIBILIDADE DE REVISÃO EM SEDE DE RECURSO ESPECIAL. REDISCUSSÃO DE MATÉRIA FÁTICO-PROBATÓRIA. SÚMULA 07 DO STJ. DECADÊNCIA DO DIREITO DE O FISCO CONSTITUIR O CRÉDITO TRIBUTÁRIO. INOCORRÊNCIA. ARTIGO 173, PARÁGRAFO ÚNICO, DO CTN.

1. O Imposto sobre Serviços é regido pelo DL 406/68, cujo fato gerador é a prestação de serviço constante na lista anexa ao referido diploma legal, por empresa ou profissional autônomo, com ou sem estabelecimento fixo. 2. A lista de serviços anexa ao Decreto-lei n.º 406/68, para fins de incidência do ISS sobre serviços bancários, é taxativa, admitindo-se, contudo, uma leitura extensiva de cada item, no afã de se enquadrar serviços idênticos aos expressamente previstos (Precedente do STF: RE 361829/RJ, publicado no DJ de 24.02.2006; Precedentes do STJ: AgRg no Ag 770170/SC, publicado no DJ de 26.10.2006; e AgRg no Ag 577068/GO, publicado no DJ de 28.08.2006). 3. Entrementes, o exame do enquadramento das atividades desempenhadas pela instituição bancária na Lista de Serviços anexa ao Decreto-Lei 406/68 demanda o reexame do conteúdo fático probatório dos autos, insindicável ante a incidência da Súmula 7/STJ (Precedentes do STJ: AgRg no Ag 770170/SC, publicado no DJ de 26.10.2006; e REsp 445137/MG, publicado no DJ de 01.09.2006). 4. Deveras, a verificação do preenchimento dos requisitos em Certidão de Dívida Ativa demanda exame de matéria fático-probatória, providência inviável em sede de Recurso Especial (Súmula 07/STJ). 5. Assentando a Corte Estadual que "na Certidão de Dívida Ativa consta o nome do devedor, seu endereço, o débito com seu valor originário, termo inicial, maneira de calcular juros de mora, com seu fundamento legal (Código Tributário Municipal, Lei n.º 2141/94; 2517/97, 2628/98 e 2807/00) e a descrição de todos os acréscimos" e que "os demais requisitos podem ser observados nos autos de processo administrativo acostados aos autos de execução em apenso, onde se verificam: a procedência do débito (ISSQN), o exercício correspondente (01/12/1993 a 31/10/1998), data e número do Termo de Início de Ação Fiscal, bem como do Auto de Infração que originou o débito", não cabe ao Superior Tribunal de Justiça o reexame dessa inferência. 6. Vencida a Fazenda Pública, a fixação dos honorários advocatícios não está adstrita aos limites percentuais de 10% e 20%, podendo ser adotado como base de cálculo o valor dado à causa ou à condenação, nos termos do artigo 20, § 4º, do CPC (Precedentes: AgRg no AG 623.659/RJ, publicado no DJ de

06.06.2005; e AgRg no Resp 592.430/MG, publicado no DJ de 29.11.2004). 7. A revisão do critério adotado pela Corte de origem, por equidade, para a fixação dos honorários, encontra óbice na Súmula 07, do STJ, e no entendimento sumulado do Pretório Excelso: "Salvo limite legal, a fixação de honorários de advogado, em complemento da condenação, depende das circunstâncias da causa, não dando lugar a recurso extraordinário" (Súmula 389/STF). 8. O Código Tributário Nacional, ao dispor sobre a decadência, causa extintiva do crédito tributário, assim estabelece em seu artigo 173: "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." 9. 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, quais sejam: (i) 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; (ii) regra da decadência do direito de lançar nos casos em que notificado o contribuinte de medida preparatória do lançamento, em se tratando de tributos sujeitos a lançamento de ofício ou de tributos sujeitos a lançamento por homologação em que incorre o pagamento antecipado; (iii) regra da decadência do direito de lançar nos casos dos tributos sujeitos a lançamento por homologação em que há parcial pagamento da exação devida; (iv) regra da decadência do direito de lançar em que o pagamento antecipado se dá com fraude, dolo ou simulação, ocorrendo notificação do contribuinte acerca de medida preparatória; e (v) regra da decadência do direito de lançar perante anulação do lançamento anterior (In: Decadência e Prescrição no Direito Tributário, Eurico Marcos Diniz de Santi, 3ª Ed., Max Limonad, págs. 163/210). 10. Nada obstante, as aludidas regras decadenciais apresentam prazo quinquenal com dies a quo diversos. 11. Assim, conta-se do "do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado" (artigo 173, I, do CTN), o prazo quinquenal para o Fisco constituir o crédito tributário (lançamento de ofício), quando não prevê a lei o pagamento antecipado da exação ou quando, a despeito da previsão legal, o mesmo incorre, sem a constatação de dolo, fraude ou simulação do contribuinte, bem como inexistindo notificação de qualquer medida preparatória por parte do Fisco. No particular, cumpre enfatizar 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 impositivo, sendo inadmissível a aplicação cumulativa dos prazos previstos nos artigos 150, § 4º, e 173, do CTN, em se tratando de tributos sujeitos a lançamento por homologação, a fim de configurar desarrazoado prazo decadencial decenal. 12. **Por seu turno, nos casos em que inexistente dever de pagamento antecipado (tributos sujeitos a lançamento de ofício) ou quando, existindo a aludida obrigação (tributos sujeitos a lançamento por homologação), há omissão do contribuinte na antecipação do pagamento, desde que inócorrentes quaisquer ilícitos (fraude, dolo ou simulação), tendo sido, contudo, notificado de medida preparatória indispensável ao lançamento, fluindo o termo inicial do prazo decadencial da aludida notificação (artigo 173, parágrafo único, do CTN), independentemente de ter sido a mesma realizada antes ou depois de iniciado o prazo do inciso I, do artigo 173, do CTN.** 13. Por outro lado, a decadência do direito de lançar do Fisco, em se tratando de tributo sujeito a lançamento por homologação, quando ocorre 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, obedece a regra prevista na primeira parte do § 4º, do artigo 150, do Codex Tributário, segundo o qual, se a lei não fixar prazo a homologação, será ele de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador: "Neste caso, concorre a contagem do prazo para o Fisco homologar expressamente o pagamento antecipado, concomitantemente, com o prazo para o Fisco, no caso de não homologação, empreender o correspondente lançamento tributário. Sendo assim, no termo final desse período, consolidam-se simultaneamente a homologação tácita, a perda do direito de homologar expressamente e, conseqüentemente, a impossibilidade jurídica de lançar de ofício" (In Decadência e Prescrição no Direito Tributário, Eurico Marcos Diniz de Santi, 3ª Ed., Max Limonad, pág. 170). 14. A notificação do ilícito tributário, medida indispensável para justificar a realização do ulterior lançamento, afigura-se como dies a quo do prazo decadencial quinquenal, em havendo pagamento antecipado efetuado com fraude, dolo ou simulação, regra que configura ampliação do lapso decadencial, in casu, reiniciado. Entrementes, "transcorridos cinco anos sem que a autoridade administrativa se pronuncie, produzindo a indigitada notificação formalizadora do ilícito, operar-se-á ao mesmo tempo a decadência do direito de lançar de ofício, a decadência do direito de constituir juridicamente o dolo, fraude ou simulação para os efeitos do art. 173, parágrafo único, do CTN e a extinção do crédito tributário em razão da homologação tácita do pagamento antecipado" (Eurico Marcos Diniz de Santi, in obra citada, pág. 171). 15. Por fim, o artigo 173, II, do CTN, cuida da regra de decadência do direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário quando sobrevém decisão definitiva, judicial ou administrativa, que anula o lançamento anteriormente efetuado, em virtude da verificação de vício formal. Neste caso, o marco decadencial inicia-se da data em que se tornar definitiva a aludida decisão anulatória. 16. In casu: (a) cuida-se de tributo sujeito a lançamento por homologação; (b) a obrigação ex lege de

pagamento antecipado do ISSQN pelo contribuinte não restou adimplida, no que concerne aos fatos geradores ocorridos no período de dezembro de 1993 a outubro de 1998, consoante apurado pela Fazenda Pública Municipal em sede de procedimento administrativo fiscal; (c) a notificação do sujeito passivo da lavratura do Termo de Início da Ação Fiscal, medida preparatória indispensável ao lançamento direto substitutivo, deu-se em 27.11.1998; (d) a instituição financeira não efetuou o recolhimento por considerar intributáveis, pelo ISSQN, as atividades apontadas pelo Fisco; e (e) a constituição do crédito tributário pertinente ocorreu em 01.09.1999. 17. Desta sorte, a regra decadencial aplicável ao caso concreto é a prevista no artigo 173, parágrafo único, do Codex Tributário, contando-se o prazo da data da notificação de medida preparatória indispensável ao lançamento, o que sucedeu em 27.11.1998 (antes do transcurso de cinco anos da ocorrência dos fatos impositivos apurados), donde se deduz a higidez dos créditos tributários constituídos em 01.09.1999. 18. Recurso especial parcialmente conhecido e desprovido.(GRIFOS NOSSOS)

Podemos extrair da referida decisão as seguintes orientações, com o intuito de balizar a aplicação do instituto da decadência quinquenal no âmbito das contribuições previdenciárias após a publicação da Súmula vinculante nº 8 do STF:

Conforme descrito no recurso descrito acima: “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, quais sejam: (i) 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; (ii) regra da decadência do direito de lançar nos casos em que notificado o contribuinte de medida preparatória do lançamento, em se tratando de tributos sujeitos a lançamento de ofício ou de tributos sujeitos a lançamento por homologação em que incorre o pagamento antecipado; (iii) regra da decadência do direito de lançar nos casos dos tributos sujeitos a lançamento por homologação em que há parcial pagamento da exação devida; (iv) regra da decadência do direito de lançar em que o pagamento antecipado se dá com fraude, dolo ou simulação, ocorrendo notificação do contribuinte acerca de medida preparatória; e (v) regra da decadência do direito de lançar perante anulação do lançamento anterior (In: Decadência e Prescrição no Direito Tributário, Eurico Marcos Diniz de Santi, 3ª Ed., Max Limonad, págs. 163/210)

O Código Tributário Nacional, ao dispor sobre a decadência, causa extintiva do crédito tributário, nos casos de lançamentos em que não houve antecipação do pagamento assim estabelece em seu artigo 173:

"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."

Já em se tratando de tributo sujeito a lançamento por homologação, quando ocorre pagamento antecipado inferior ao efetivamente devido, sem que o contribuinte tenha incorrido em fraude, dolo ou simulação, aplica-se o disposto no § 4º, do artigo 150, do CTN, segundo o qual, se a lei não fixar prazo à homologação, será ele de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador, Senão vejamos o dispositivo legal que descreve essa assertiva:

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.*

§ 1º - O pagamento antecipado pelo obrigado nos termos deste artigo extingue o crédito, sob condição resolutória da ulterior homologação do lançamento.

§ 2º - Não influem sobre a obrigação tributária quaisquer atos anteriores à homologação, praticados pelo sujeito passivo ou por terceiro, visando à extinção total ou parcial do crédito.

§ 3º - Os atos a que se refere o parágrafo anterior serão, porém considerados na apuração do saldo porventura devido e, sendo o caso, na imposição de penalidade, ou sua graduação.

§ 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. (grifo nosso)

Contudo, para que possamos identificar o dispositivo legal a ser aplicado, seja o art. 173 ou art. 150 do CTN, devemos identificar a natureza das contribuições omitidas para que, só assim, possamos declarar da maneira devida a decadência de contribuições previdenciárias.

O primeiro ponto a ser apreciado diz respeito a aplicação do art. 173, II do CTN para fins de aplicação da decadência, uma vez que identificou-se tratar de lançamento substitutivo, cujo lançamento original fora declarado nulo por vício formal pela ausência na cientificação de todos os sujeitos passivos no lançamento original. Assim, entendo que o vício consubstanciado na incorreta indicação do sujeito passivo diz respeito a requisito de formalização do lançamento, o que enseja nulidade por vício formal.

Isto posto, perfeitamente viável a retomada do prazo para realização do lançamento nos termos do art. 173, II do CTN. Em assim sendo, passamos a aplicação da decadência.

Ultrapassada a possibilidade de lançar com respaldo no art. 173, II do CTN, compete-nos apreciar qual dispositivo do CTN melhor se enquadra para aplicação da decadência quinquenal.

No caso, entendo que a aplicação do art. 150, § 4º, é possível quando realizado pagamento de contribuições, que em data posterior acabam por ser homologados expressa ou tacitamente. Contudo, antecipar o pagamento de uma contribuição significa delimitar qual o seu fato gerador e em processo contíguo realizar o seu pagamento. Deve ser possível ao fisco, efetuar de forma, simples ou mesmo eletrônica a conferência do valor que se pretendia recolher e o efetivamente recolhido. Neste caso, a inércia do fisco em buscar valores já declarados, ou mesmo continuamente pagos pelo contribuinte é que lhe tira o direito de lançar créditos pela aplicação do prazo decadencial consubstanciado no art. 150, § 4º.

Assim, dever-se-á considerar que houve antecipação para aplicação do § 4º do art. 150 do CTN, quando ocorreu por parte do contribuinte o reconhecimento do valor devido e o seu parcial recolhimento, sendo em todos os demais casos de não reconhecimento da rubrica aplicável o art. 173 do referido diploma.

Entendo que no caso de responsabilidade solidária, ainda mais quando não foi apresentada qualquer manifestação de cumprimento da exigência por parte da prestadora de serviços não há como presumir a existência de recolhimentos, razão porque entendo aplicável a regra contida no art. 173, I do CTN.

Assim, no lançamento em questão a lavratura da NFLD em 12/08/2004, tendo a cientificação ao sujeito passivo ocorrido em 24/08/2004, contudo o lançamento original foi cientificado em 14/05/2001, devendo ser essa a data a ser considerada para cálculo das contribuições excluídas pela decadência. Os fatos geradores ocorreram entre as competências 08/1995 a 12/1997, dessa forma em aplicando-se o art. 173, I devem ser excluídas do lançamento as contribuições até 11/1995.

QUANTO A NULIDADE DA DECISÃO NOTIFICAÇÃO

Ao contrário do alegado pelo recorrente, foi realizada a devida cientificação da prestadora de serviços, inclusive para apresentar impugnação e defesa em relação aos fatos geradores alegados. Ao ver do recorrente, a cientificação só seria válida, se realizado procedimento na própria prestadora, o que não se coaduna com o disposto na legislação previdenciária. Assim, foi correto o procedimento adotado tanto pela autoridade lançadora, quanto pela julgadora, que inclusive rebateu na forma devida todas as alegações do recorrente, esclarecendo, dentro da legislação previdenciária todos os dispositivos que autorizam o lançamento e principalmente rebatendo pontualmente os argumentos quanto as nota para as quais não se aceitou guia genérica no conta corrente da prestadora de serviços.

O fato de não ter rebatido, ponto a ponto a impugnação e seus aditivo não nulidifica a decisão, quando verifica-se que a base dos argumentos foram apreciados, esclarecendo ao recorrente as teses que fundamentam o lançamento.

QUANTO AOS PROCEDIMENTOS ADOTADOS PELA AUTORIDADE JULGADORA, QUANTO AS DILIGÊNCIAS REQUERIDAS.

Alega o recorrente que as conversões do julgamento de 1. Instância em diligências, permitindo a autoridade fiscal promover os esclarecimentos, ou mesmo acertos, a medida que foram identificados fatos que geraram dúvidas, não torna inválido o lançamento.

Entendo que a busca ainda na fase administrativa, antes que seja proferida a decisão de primeira instância, não prejudica o lançamento, posto que se busca apenas o aprimoramento do ato administrativo, evitando o cerceamento do direito de defesa e o direito ao contraditório. No caso ora em análise, como em diversos outros, os questionamentos surgem por meio dos argumentos apresentados em sede de defesa, servindo a conversão do julgamento em diligência para que sejam prestados esclarecimentos, ou mesmo promovidas retificações, como no caso dos autos. Em havendo a devida cientificação do recorrente de todos esses fatos não há que se falar em nulidade, ou mesmo cerceamento do direito de defesa.

Assim, tendo sido afastada a decadência, e não existindo qualquer nulidade no lançamento, compete-nos apreciar o mérito do mesmo.

DO MÉRITO

No mérito em síntese todo o argumento da recorrente é no sentido de que incabível o arbitramento na tomadora, tendo em vista ser a prestadora a contribuinte original, não se deve confundir responsabilidade solidária, com substituição tributária, e a inexistência de responsabilidade.

Nesse sentido, quanto à alegação de que haveria a obrigação de se constituir o crédito primeiramente contra o prestador de serviços, a mesma não merece ser acolhida.

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

Art. 30 (...)

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

LEI 8212/91

Artigo 30 inciso VI - o proprietário, o incorporador definido na Lei nº 4.591, de 16 de dezembro de 1964, o dono da obra ou condômino da unidade imobiliária, qualquer que seja a forma de contratação da construção, reforma ou acréscimo, são solidários com o construtor, e estes com a subempreiteira, pelo cumprimento das obrigações para com a Seguridade Social, ressalvado o seu direito regressivo contra o executor ou contratante da obra e admitida a retenção de importância a este devida para garantia do cumprimento dessas obrigações.

Decreto 612 de 21/07/92

Art. 42. O proprietário, o incorporador definido na Lei nº 4.591, de 16 de dezembro de 1964, o dono de obra ou o condômino de unidade imobiliária, qualquer que seja a forma de contratação da construção, reforma ou acréscimo, são solidários com o construtor nas obrigações para com a Seguridade Social, ressalvado o seu direito regressivo contra o executor ou contratante da obra, admitida a retenção de importância a este devida para garantia do cumprimento dessas obrigações.

§ 1º A responsabilidade solidária pode ser elidida, desde que seja exigido do construtor o pagamento das contribuições incidentes sobre a remuneração dos segurados, incluída em nota fiscal ou fatura correspondente aos serviços executados, quando da quitação da referida nota fiscal ou fatura, na forma estabelecida pelo INSS.

Decreto 2173 de 05/03/97

Art. 43. O proprietário, o incorporador definido na Lei nº 4.591, de 16 de dezembro de 1964, o dono de obra ou o condômino de unidade imobiliária, qualquer que seja a forma de contratação da construção, reforma ou acréscimo, são solidários com o construtor nas obrigações para com a Seguridade Social, ressalvado o seu direito regressivo contra o executor ou contratante da obra, admitida a retenção de importância a este devida para garantia do cumprimento dessas obrigações.

§1º A responsabilidade solidária somente será elidida, se for comprovado pelo executor da obra o recolhimento das contribuições incidentes sobre a remuneração dos segurados incluída em nota fiscal ou fatura, quando não comprovadas contabilmente.

§2º Para efeito do disposto no parágrafo anterior, o executor da obra deverá elaborar folhas de pagamento e guias de recolhimentos distintas para cada empresa contratante, devendo esta exigir do executor da obra, quando da quitação da nota fiscal ou fatura, cópia autenticada da guia de recolhimento quitada e respectiva folha de pagamento. (grifamos)

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

A recorrente MAIA E BORBA na qualidade de tomadora de serviços contratou a UNIVERSAL SERVIÇOS METÁLICOS LTDA, para prestação de diversos serviços de empreitada na construção civil. Assim, o contribuinte e o responsável tributário, no caso o recorrente, são solidários em relação à obrigação tributária, não cabendo, nos termos do parágrafo único do artigo 124 do CTN e do art. 30, VI da Lei nº 8.212/1991, benefício de ordem.

Entendo que ao atribuir responsabilidade solidária pelo cumprimento da obrigação tributária, abriu o legislador a possibilidade de a autoridade previdenciária cobrar a

satisfação da obrigação de qualquer das solidárias, sendo desnecessária a averiguação inicial na prestadora dos serviços. Se assim o fosse, estaríamos alterando o instituto jurídico para responsabilidade subsidiária, tornando inócuo o dispositivo legal. Nesse sentido, correto o posicionamento adotado pela autoridade julgadora, não existindo reparos a serem promovidos.

Dessa forma, não deve prosperar a alegação do recorrente de mudança do instituto da solidariedade para substituição tributária. Ao contrário da responsabilidade subsidiária onde se obriga a satisfação da obrigação primeiramente do devedor principal, a responsabilidade solidária permite a cobrança da obrigação em relação a cada um dos co-obrigados. A constituição do crédito pode ocorrer tanto no prestador como no tomador de serviços. Tal questão foi, inclusive, objeto de apreciação pelo Conselho Pleno do CRPS – Conselho de Recursos da Previdência Social que detinha a competência para julgar os casos da espécie, a qual foi transferida para o Segundo Conselho de Contribuintes do Ministério da Fazenda, atual Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF.

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

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

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

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

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

Note-se que a autoridade julgadora, bem apreciou a questão, quanto a possibilidade de pagamento por guia genérica:

Conforme consta da informação fiscal à fl. 92, a autoridade lançadora, conigindo o relatório fiscal original, declara que os serviços prestados referem-se a instalação de estrutura metálica, condição que a enquadra na alínea "a" do Anexo I da Ordem de Serviço INSS DAF nº 165. Por essa razão, seria possível a utilização de guia genérica do prestador para efeito de elisão da soliclaridade, entretanto, conforme consta do relatório fiscal, fl. 92, não existe qualquer recolhimento no conta corrente da prestadora no período objeto do lançamento, razão pela qual subsiste a responsabilização por solidariedade, sendo certo que

a partir de 03/1997, com a vigência do Decreto nº 2.173, de 1997, as cópias das folhas de pagamento específicas passaram a ser exigidas para efeito de elisão da solidariedade.

O fato de existirem recolhimentos na prestadora não são capazes de provocar qualquer alteração do lançamento, salvo nos casos em que se observa não ser necessária a apresentação de guia específica, como no caso de diversas competências corrigidas pela própria autoridade fiscal. Assim, uma vez que foram constatados apenas recolhimentos genéricos, e não específica em relação ao contrato com a empresa MAIA E BORBA, o que não atende a legislação para elidir a responsabilidade solidária.

No que tange a arguição de ilegalidade/inconstitucionalidade de legislação previdenciária que dispõe sobre a exigência de guias específicas, (Decreto 612/92), frise-se que incabível seria sua análise na esfera administrativa. Não pode a autoridade administrativa recusar-se a cumprir norma cuja constitucionalidade ou mesmo legalidade vem sendo questionada, razão pela qual são aplicáveis os prazos regulados na Lei nº 8.212/1991 e Decretos 612/92 e Decreto 2173/97.

Toda lei presume-se constitucional e, até que seja declarada sua inconstitucionalidade pelo órgão competente do Poder Judiciário para tal declaração ou exame da matéria, deve o agente público, como executor da lei, respeitá-la. Nesse sentido, entendo pertinente transcrever trecho do Parecer/CJ nº 771, aprovado pelo Ministro da Previdência Social em 28/1/1997, que enfoca a questão:

Cumprе ressaltar que o guardião da Constituição Federal é o Supremo Tribunal Federal, cabendo a ele declarar a inconstitucionalidade de lei ordinária. Ora, essa assertiva não quer dizer que a administração não tem o dever de propor ou aplicar leis compatíveis com a Constituição. Se o destinatário de uma lei sentir que ela é inconstitucional o Pretório Excelso é o órgão competente para tal declaração. Já o administrador ou servidor público não pode se eximir de aplicar uma lei, porque o seu destinatário entende ser inconstitucional, quando não há manifestação definitiva do STF a respeito.

A alegação de inconstitucionalidade formal de lei não pode ser objeto de conhecimento por parte do administrador público. Enquanto não for declarada inconstitucional pelo STF, ou examinado seu mérito no controle difuso (efeito entre as partes) ou revogada por outra lei federal, a referida lei estará em vigor e cabe à Administração Pública acatar suas disposições.

No mesmo sentido, posiciona-se este CARF, editar a súmula nº2.

SÚMULA N. 2

O Segundo Conselho de Contribuintes não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de legislação tributária.

Assim, clara é a legislação que determina que para eximir-se da responsabilidade solidária deveria o contratante dos serviços exigir a Folhas de pagamentos, notas fiscais e guias específicas, com o objetivo de identificar a regularidade de recolhimento. **Em não o fazendo abriu o recorrente a possibilidade de o fisco exigir-lhe a contribuição de**

forma solidária com o prestador (contratado), como no caso em questão onde se contrata obra de construção civil mediante empreitada.

Quanto ao argumento que estando regular a contratada, haveria cobrança em duplicidade, também não confiro razão ao recorrente, posto que foi descrito pela autoridade fiscal descreveu em sua informação foi a inexistência de fiscalização, mas isso não importa dizer que a empresa estivesse regular.

Diante do exposto e de tudo o mais que dos autos consta, entendo que os argumentos apontados pelo recorrente são insuficientes para desconstituir o lançamento.

CONCLUSÃO:

Voto pelo CONHECIMENTO do recurso para rejeitar as preliminares suscitadas, excluir as contribuições até a competência 11/1995 face a decadência quinquenal e no mérito NEGAR-LHE PROVIMENTO.

É como voto.

Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira

2

Voto Vencedor

Kleber Ferreira de Araújo – Redator Designado

Em que pese a boa fundamentação apresentada pela relatora, concluo de forma diversa no que diz respeito ao critério para fixação do prazo decadencial. Passarei, de imediato, a expressar meu entendimento, posto que a legislação aplicável já foi suficientemente mencionada no voto da Conselheira Elaine Cristina Vieira.

A bem da verdade, tanto esse Conselheiro quanto a Ilustre Relatora entendemos que havendo recolhimento antecipado da contribuição, há de se contar o prazo decadencial pela norma do art. 150, § 4.º do CTN, qual seja, cinco anos contados da ocorrência do fato gerador. Divergimos, todavia, para os casos em que os autos não revelam se houve ou não pagamento antecipado do tributo.

Nesses casos, a Conselheira Elaine Cristina pondera que não tendo o sujeito apresentado as guias de recolhimento, o órgão de julgamento deve entender que inexistiu pagamento antecipado.

Ouso divergir dessa tese. Na opinião desse julgador o Fisco é que teria que expressamente indicar a inexistência de recolhimentos para o período verificado ou pelo menos que esse fato fosse comprovado mediante os anexos que acompanham o lançamento.

Verifica-se na espécie, que nem do Relatório, nem dos demais anexos, há como se concluir pela existência ou não de recolhimentos, haja vista que a NFLD foi lavrada em por solidariedade em ação fiscal desenvolvida no tomador dos serviços, não havendo como se saber se o devedor direto, o contratado, efetuou algum recolhimento. Nessas situações, o entendimento que tem prevalecido nessa Turma de Julgamento é que se aplique o § 4.º do art. 150 do CTN para contagem do prazo decadencial, posto que, não tendo o fisco expressamente se manifestado sobre a inexistência de pagamentos pelo sujeito passivo, deve a dúvida militar em favor desse.

Assim, considerando-se que a ciência da primeira NFLD deu-se em 14/05/2001, e que as competências em discussão referem-se ao período de 08/1995 a 12/1997, voto pela declaração de decadência para as competências 08/1995 a 04/1996.

Kleber Ferreira de Araújo