



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

Processo nº 13808.000597/2001-38
Recurso nº 137.614 Voluntário
Acórdão nº 3401-00.122 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 09 de julho de 2009
Matéria DECADÊNCIA, CONSÓRCIO, CONSECTÁRIOS LEGAIS
Recorrente CAMARGO CAMPOS S/A ENGENHARIA E COMÉRCIO
Recorrida DRJ-Campinas/SP

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 01/07/1995 a 31/05/2000

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. ALEGAÇÕES DE INCONSTITUCIONALIDADE. MATÉRIA DE COMPETÊNCIA EXCLUSIVA DO JUDICIÁRIO. SÚMULA Nº 2/2007.

Nos termos da Súmula nº 2/2007, “O Segundo Conselho de Contribuintes não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de legislação tributária”, como o de suposto caráter confiscatório da multa de ofício.

PRECLUSÃO.

Inadmissível a apreciação em grau de recurso de matéria não suscitada na instância a quo, exceto quando deva ser reconhecida de ofício.

PERÍCIA. DESNECESSIDADE. SOLICITAÇÃO INDEFERIDA.

A perícia é reservada à análise técnica dos fatos, não cabendo realizá-la quando as informações contidas nos autos são suficientes ao convencimento do julgador e a solução do litígio dela independe.

DECADÊNCIA. CINCO ANOS A CONTAR DO FATO GERADOR. SÚMULA VINCULANTE DO STF Nº 8/2008.

Editada a Súmula vinculante do STF nº 8/2008, segundo a qual é inconstitucional o art. 45 da Lei nº 8.212/91, o prazo para a Fazenda proceder ao lançamento da COFINS e do PIS é de cinco anos a contar da ocorrência do fato gerador, nos termos dos art. 150, § 4º, do Código Tributário Nacional, sendo irrelevante a antecipação do pagamento.

CONSÓRCIO DE EMPRESAS. AUTONOMIA DAS CONSORCIADAS.

O consórcio de empresa não possui personalidade jurídica própria, sendo contribuinte da Cofins e do PIS cada empresa consorciada, que recolhe a Contribuição na proporção do rateio de receitas estabelecido em contrato.

CONSECTÁRIOS LEGAIS. MULTA DE OFÍCIO. EVASÃO. APLICAÇÃO DA PENALIDADE.

A falta de recolhimento do tributo e a ausência de declaração dos débitos à administração tributária autoriza o lançamento de ofício, acrescido da multa e juros de mora respectivos, nos percentuais fixados na legislação.

Recurso provido em parte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os Membros da **4ª Câmara/1ª Turma Ordinária da TERCEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO DO CARF**, por unanimidade de votos: I) em não conhecer do recurso quanto à matéria referente à aplicação da taxa selic como juros moratórios, por estar preclusa; e II) na parte conhecida, em dar provimento parcial para declarar a decadência do direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário referente aos fatos geradores ocorridos até janeiro de 1996, na linha da súmula 08 do STF. Conselheiro Odassi Guerzoni Filho votou pelas conclusões.


GILSON MACEDO ROSENBURG FILHO
Presidente

EMANUEL CARLOS DANTAS DE ASSIS
Relator

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros Emanuel Carlos Dantas, Ivana Maria Garrido Gualtieri (Suplente), Odassi Guerzoni Filho e Luciano Pontes de Maya Gomes (Suplente).

Ausentes, justificadamente, os Conselheiros Jean Cleuter Simões Mendonça, Fernando Marques Cleto Duarte e Dalton Cesar Cordeiro de Miranda.

Relatório

Trata-se de Auto de Infração relativo à Contribuição para Financiamento da Seguridade Social (Cofins), períodos de apuração julho de 1995, abril, julho e outubro de 1998, janeiro a março, junho, agosto a dezembro de 1999, janeiro, abril e maio de 2000, no valor total de R\$ 233.941,47, incluindo juros de mora e multa de 75%, e com ciência em 05/02/2001.

Por bem resumir o que consta dos autos até então, transcrevo o relatório da decisão de primeira instância (fl. 247):

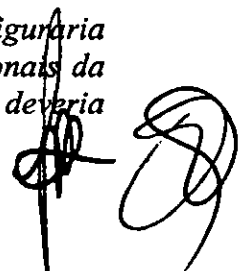
2. *No Termo de Verificação Fiscal (fls. 25/28), o auditor-fiscal informa que, confrontando os dados constantes dos livros fiscais e das planilhas demonstrativas da base de cálculo da COFINS, fornecidas pela contribuinte, com os valores por esta informados nas declarações apresentadas à Receita Federal e com os pagamentos existentes em nossos bancos de dados, constatou a insuficiência dos recolhimentos efetuados nos períodos de apuração acima mencionados. Informa ainda que a partir de fevereiro de 1999, embora vigente e aplicável a Lei nº 9.718, de 1998, apurou e lançou apenas as diferenças entre os valores recolhidos e aqueles devidos com base na Lei Complementar nº 70, de 1991, uma vez que a contribuinte estaria protegida por liminar e sentença proferida em mandado de segurança.*

3. *Regularmente cientificada em 05 de fevereiro de 2001, a contribuinte apresentou, em 07 de março de 2001, a Impugnação de fls. 38/55, na qual requer o cancelamento do auto de infração e alega, em síntese e fundamentalmente, que:*

3.1. *não lhe poderia ser exigido o crédito tributário relativo a fatos geradores ocorridos em datas anteriores a fevereiro de 1996, em face do disposto no art. 150, § 4º, do Código Tributário Nacional, uma vez que entre as datas de ocorrência dos respectivos fatos geradores e a data de ciência do lançamento teriam já transcorrido mais de cinco anos;*

3.2. *o lançamento seria indevido, pois a impugnante teria sempre declarado e pago corretamente os valores devidos à Cofins; as diferenças de base de cálculo apuradas pelo auditor-fiscal corresponderiam a atividades desenvolvidas pela contribuinte em consórcios de que participara; conseqüentemente, seriam faturamento dos consórcios, sendo portanto estes os contribuintes; e estes teriam declarado e recolhido as respectivas contribuições; juntou cópias das DCTFs e dos DARFs dos consórcios que menciona, além dos respectivos contratos sociais;*

3.3. *a multa de ofício exigida seria abusiva e configuraria confisco; ofenderia ainda os princípios constitucionais da razoabilidade e da capacidade contributiva; deveria*



portanto ser aplicado percentual, a título de multa, que atenda aos princípios constitucionais norteadores da legislação tributária.

A 5ª Turma da DRJ julgou o lançamento procedente.

Após registrar que a medida liminar e a sentença proferida em mandado de segurança não obstam o lançamento do tributo com base na legislação que a contribuinte discute judicialmente, pelo que seria cabível a constituição do crédito tributário relativo aos períodos de apuração a partir de fevereiro/1999 – ainda que com a exigibilidade suspensa, se fosse o caso –, rejeitou a decadência por considerar o prazo de dez anos estabelecido no art. 45 da Lei nº 8.212.91.

Em seguida tratou da questão atinente aos três consórcios de empresas nos quais a contribuinte participa. Reportando-se à IN SRF nº 105, de 19/10/84, ao Ato Declaratório Normativo CST nº 21, de 08/11/84, e às Soluções de Consulta SRRF/8ª RF/DISIT nº 252, de 12 de novembro de 2001, e nº 274, de 28 de dezembro de 2001, interpretou que compete à cada pessoa jurídica consorciada, e não aos consórcios de que participe, a obrigação de recolher e declarar os tributos por ela devidos à União, inclusive relativamente às receitas e resultados provenientes das atividades desenvolvidas por meio de tais consórcios.

Também considerou que os DARF relativos a recolhimentos efetuados pelos consórcios, e a aplicação a seus valores dos respectivos percentuais de participação da então impugnante, não permite verificar nenhuma correspondência entre estes e os valores lançados no Auto de Infração, e que se constatado pagamento indevido por parte consórcio nada impede que este requeira a restituição dos valores assim recolhidos.

No mais, a DRJ reputou legal a aplicação da multa de ofício no percentual de 75%, consignando não competir a esta esfera administrativa a análise dos argumentos de suposta inconstitucionalidade da referida penalidade.

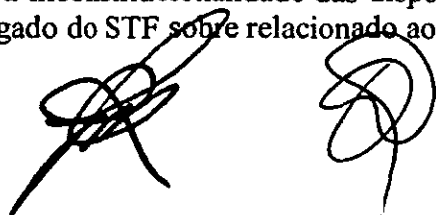
No Recurso Voluntário de fls. 270/313, tempestivo, a contribuinte insiste na improcedência do lançamento e, repisando alegações contidas na impugnação, alega basicamente o seguinte:

- decadência parcial;

- inexistência de insuficiência de recolhimentos, em face dos pagamentos realizados através dos consórcios de empresas, neste ponto acrescentando que no processo nº 10680.013606/98-25 a Superintendência da 6ª Região Fiscal, respondendo a consulta de uma pessoa jurídica consorciada, entendeu competir ao consórcio recolher os tributos sobre a receita bruta, quando o faturamento se der em seu nome, devendo ainda efetuar a apresentação de DIRF e DCTF (ver fl. 290);

- necessidade de perícia documental visando aferir os pagamentos dos valores lançados, bem como excluir os valores decorrentes de pagamentos a subempreiteiros e subcontratados (a menção a estes últimos pagamentos consta do requerimento no final da peça recursal, à fl. 312);

- abusividade da multa de ofício, porque o art. 44, I, da Lei nº 9.430/96, não se encontra harmonizada com os princípios constitucionais correlatos, dentre os quais o da capacidade contributiva, o da razoabilidade e o não-confisco, defendendo que o Poder Executivo, por meio deste Conselho, deve reconhecer a inconstitucionalidade das disposições legais referentes à multa combatida, e mencionando julgado do STF sobre relacionado ao tema;



Por fim, o Recurso também se insurge contra a aplicação da taxa Selic, desta feita introduzindo arguição ausente da impugnação.

É o relatório.

Voto

Conselheiro EMANUEL CARLOS DANTAS DE ASSIS, Relator

O Recurso é tempestivo e atende aos demais requisitos do Processo Administrativo Fiscal. Dele conheço, exceto no que contesta a taxa a aplicação da taxa Selic - alegação preclusa porque introduzida apenas nesta sede recursal -, e no que lança mão de argumentos de inconstitucionalidades para combater a multa de ofício – matéria que não deve conhecer porque de competência exclusiva do Judiciário, como bem assentou a DRJ.

Como a insurgência contra a aplicação da Selic como juros de mora não consta da impugnação, resta impossibilidade o seu conhecimento nesta segunda instância.

Na lição de Chiovenda, repetida por Luiz Guilherme Marioni e Sérgio Cruz Arenhart, tem-se que:¹

... a preclusão consiste na perda, ou na extinção ou na consumação de uma faculdade processual. Isso pode ocorrer pelo fato:

i) de não ter a parte observado a ordem assinalada pela lei ao exercício da faculdade, como os termos peremptórios ou a sucessão legal das atividades e das exceções;

ii) de ter a parte realizado atividade incompatível com o exercício da faculdade, como a proposição de uma exceção incompatível com outra, ou a prática de ato incompatível com a intenção de impugnar uma decisão;

iii) de ter a parte já exercitado validamente a faculdade

A cada uma das situações acima corresponde, respectivamente, os três tipos de preclusão: a temporal, a lógica e a consumativa.

No caso em tela ocorreu a preclusão temporal, consistente na perda da oportunidade que o contribuinte teve para tratar da questão na impugnação.

Quanto à alegação de que a multa de ofício, no percentual de 75% aplicado, constitui ofensa a princípios constitucionais como o da capacidade contributiva, razoabilidade e

¹ MARIONI, Luiz Guilherme e ARENHART, Sérgio Cruz Arenhart. *Manual do Processo do Conhecimento*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2004, p. 665, *apud* CHIOVENDA, Giuseppe. "Cosa giudicata e preclusione", in *Saggi di diritto processuale civile*. Milano: Giuffrè, 1993, vol. 3, p. 233.

e não-confisco, referendando a interpretação da instância recorrida também considero que não pode ser analisada aqui. Como é cediço, somente o Judiciário é competente para julgar inconstitucionalidades, nos termos da Constituição Federal, arts. 97 e 102, I, "a", III e §§ 1º e 2º deste último. Neste sentido a Súmula do nº 2/2007 deste Conselho, segundo a qual "O Segundo Conselho de Contribuintes não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de legislação tributária."

Outrossim, diante da falta de recolhimento apurada pela fiscalização, restou demonstrada a evasão e é plenamente cabível a multa de ofício aplicada no percentual de 75%. O procedimento adotado pela contribuinte, de não recolher nem declarar parte do tributo devido, não encontra guarida na lei. Daí a aplicação da penalidade e dos juros de mora, em obediência à legislação de regência mencionada no Auto de Infração.

Doravante cuido do restante das matérias discriminadas no final do relatório.

DECADÊNCIA

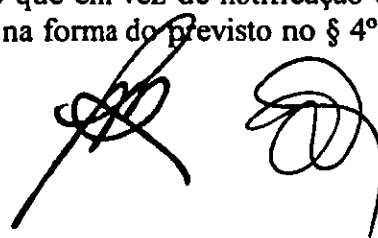
Tendo a ciência do Auto de Infração se dado em 05/02/2001, os fatos geradores anteriores a fevereiro de 1996 estão decaídos porque cabe aplicar a Súmula vinculante do STF nº 8/2008, segundo a qual é inconstitucional o art. 45 da Lei nº 8.212/91. Resolvida a polêmica pelo Colendo Supremo Tribunal Federal, o prazo para a Fazenda proceder ao lançamento da COFINS e do PIS há de ser regulado pelo art. 150, § 4º, do Código Tributário Nacional, sendo de cinco anos a contar da ocorrência do fato gerador.

Considero que o termo inicial ou *dies a quo* é contado sempre da ocorrência do fato gerador, independentemente de ter havido a antecipação de pagamento determinada pelo § 1º do art. 150 do CTN. Neste ponto importa investigar a respeito **do que se homologa – se o pagamento antecipado, ou toda a atividade do sujeito passivo**. Ressaltando-se que há inúmeras opiniões em contrário, segundo as quais não há lançamento por homologação se não houver pagamento antecipado, filio-me à corrente minoritária a qual pertence José Souto Maior Borges, que entende haver homologação **da atividade do contribuinte**, consistente na identificação do fato gerador e apuração do imposto, que deve ser antecipado somente se devido.

Por oportuno, cabe lembrar o lançamento do Imposto de Renda da Pessoa Física, em que o contribuinte, após computar os valores retidos pela fonte pagadora, calcula o imposto anual podendo chegar a três resultados diferentes: valor devido, zero ou imposto a restituir. Após o cálculo, o sujeito passivo preenche e entrega a declaração, devendo antecipar o pagamento se apurou valor a pagar, ou então aguardar a restituição, caso os valores retidos tenham sido maiores que o imposto devido anualmente.

A Secretaria da Receita Federal, após processar a declaração, emite uma notificação, através da qual o auditor fiscal homologa expressamente **todo o procedimento do contribuinte**, já que confirma o imposto a restituir ou o valor zero, ou ainda, caso tenha apurado valor diferente, procede ao lançamento desta diferença. Quando a autoridade administrativa confirma o valor declarado pelo sujeito passivo, é expedida uma notificação ao sujeito passivo e tem-se o **lançamento por homologação**; quando o valor apurado pela autoridade é maior, ao invés de uma notificação lavra-se um auto de infração, procedendo-se ao **lançamento de ofício**.

Nos outros tributos lançados por homologação – hoje quase todos o são -, o procedimento não é substancialmente diferente, sendo que em vez de notificação expressa na grande maioria dos casos ocorre a homologação ficta, na forma do previsto no § 4º do art. 150 do CTN.



Ora, se a autoridade administrativa homologa um valor zero, ou uma restituição, evidente que não está homologando pagamento. A redação do *caput* do art. 150 do CTN emprega o termo **pagamento** para informar o dever de sua antecipação (“... tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de **antecipar o pagamento** ...”), não para dizer de sua homologação. Esta refere-se à **atividade** (ou procedimento) do sujeito passivo (“... a referida autoridade, tomando conhecimento da **atividade** assim exercida pelo obrigado, expressamente **a homologa**.”

PERÍCIA

No Recurso é requerida perícia documental, visando aferir os pagamentos dos valores lançados pelos consórcios dos quais a Recorrente participa, bem como excluir os valores correspondentes aos pagamentos a subempreiteiros e subcontratados.

Rejeito-a porque, primeiro, os pagamentos a subempreiteiros e subcontratados, mencionados apenas no requerimento no final da peça recursal, é tema estranho a esta lide, sendo que de todo não caberia excluí-los da base de cálculo da Contribuição. E segundo, porque os recolhimentos efetuados em nome do consórcio (em vez de em nome de cada uma das empresas consorciadas, matéria tratada de modo mais detalhando adiante) podiam ser demonstrado com clareza na impugnação ou neste Recurso. Isto, apesar da impossibilidade de aproveitá-los para redução do valor lançado contra a Recorrente.

Outrossim, constato que para fins da perícia nem ao menos foram elaborados os quesitos necessários. Sendo tal procedimento reservado à análise técnica dos fatos, não cabe aqui realizá-la porque as informações contidas nos autos são suficientes ao convencimento do julgador e a solução do litígio dela independe, sendo certo que os documentos a serem periciados podiam – e deviam – ter sido apresentados pela Recorrente.

Destarte, por considerar despicienda qualquer perícia ou diligência, indefiro o pedido.

RECOLHIMENTOS EM NOME DOS CONSÓRCIOS

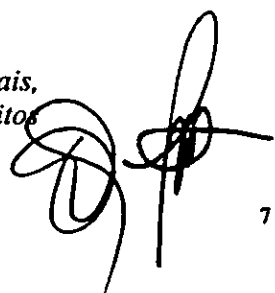
Por último o cerne da contenda, na qual a Recorrente argúi ter direito a aproveitar recolhimentos da Contribuição, efetuados em nome dos três consórcios dos quais participa.

Tais consórcios estão submetidos à Lei nº 6.404/76, cujos arts. 278 e 279 rezam o seguinte:

Art. 278. As companhias e quaisquer outras sociedades, sob o mesmo controle ou não, podem constituir consórcio para executar determinado empreendimento, observado o disposto neste Capítulo.

§ 1º O consórcio não tem personalidade jurídica e as consorciadas somente se obrigam nas condições previstas no respectivo contrato, respondendo cada uma por suas obrigações, sem presunção de solidariedade.

§ 2º A falência de uma consorciada não se estende às demais, subsistindo o consórcio com as outras contratantes; os créditos



que porventura tiver a falida serão apurados e pagos na forma prevista no contrato de consórcio.

Art. 279. O consórcio será constituído mediante contrato aprovado pelo órgão da sociedade competente para autorizar a alienação de bens do ativo permanente, do qual constarão:

I - a designação do consórcio se houver;

II - o empreendimento que constitua o objeto do consórcio;

III - a duração, endereço e foro;

IV - a definição das obrigações e responsabilidade de cada sociedade consorciada, e das prestações específicas;

V - normas sobre recebimento de receitas e partilha de resultados;

VI - normas sobre administração do consórcio, contabilização, representação das sociedades consorciadas e taxa de administração, se houver;

VII - forma de deliberação sobre assuntos de interesse comum, com o número de votos que cabe a cada consorciado;

VIII - contribuição de cada consorciado para as despesas comuns, se houver.

Parágrafo único. O contrato de consórcio e suas alterações serão arquivados no registro do comércio do lugar da sua sede, devendo a certidão do arquivamento ser publicada.

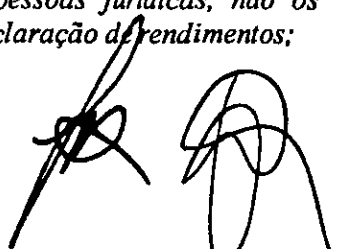
Em obediência aos artigos acima, dois dos três contratos dos consórcios, com cópias acostadas aos autos, contêm a seguinte cláusula (fls. 77, 101 deste processo nº 13808.000597/2001-38, com negritos acrescentados):

" 7.3 – Em consonância com os Artigos 278 e 279 da Lei nº 6.404/76, o Parecer Normativo nº 05/76, publicado no D.O.U. de 19/02/76, e o Ato Declaratório Normativo nº 21/84, publicado no D.O.U. de 12.11.84, ambos exarados pela CST – Coordenação do Sistema de Tributação da Receita Federal, as receitas, custos e despesas e partilhas da consorciação serão computadas nos resultados das empresas consorciadas, proporcionalmente a participação de cada uma no empreendimento."

O ADN nº 21/84, utilizado pela própria Recorrente e demais consorciadas, informa o seguinte, visando esclarecer o disposto no item 2 da IN SRF nº 105/84, segundo o qual "Os rendimentos decorrentes de suas atividades, referidos no item anterior, estão sujeitos ao mesmo regime tributário aplicável às pessoas jurídicas":

(...)

1 - o fato de aplicar-se aos consórcios (constituídos na forma dos artigos 278 e 279 da Lei nº 6404/76) o mesmo regime tributário a que estão sujeitas as pessoas jurídicas, não os obriga, nem autoriza, a apresentar declaração de rendimentos;



2 - para efeito de aplicação do referido regime tributário, os rendimentos decorrentes das atividades (principais e acessórias) desses consórcios devem ser computados nos resultados das empresas consorciadas, proporcionalmente à participação de cada uma no empreendimento:

(...)

Como bem observado pela DRJ, o ADN CST nº 21/8484 vem sendo confirmado por recentes decisões proferidas no âmbito da SRF, como as Soluções de Consulta SRRF/8ª RF/DISIT nº 252, de 12 de novembro de 2001, e nº 274, de 28 de dezembro de 2001. O mesmo entendimento foi esposado pela COSIT, na Solução de Divergência nº 6, de 23 de maio de 2003, cuja ementa abaixo transcrevemos:

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

Ementa: As empresas consorciadas, na forma da Lei nº 6.404, de 1976, são contribuintes da Cofins, proporcionalmente à sua participação no consórcio, devendo recolher a contribuição em seus respectivos nomes e CNPJ.

Dispositivos Legais: Lei nº 6.404, de 1976, arts. 278 e 279; Lei nº 9.718, de 1998, arts. 2º e 3º; Instrução Normativa SRF nº 105, de 1984 e Ato Declaratório (Normativo) nº 21, de 1984.

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

Ementa: As empresas consorciadas, na forma da Lei nº 6.404, de 1976, são contribuintes do PIS/Pasep, proporcionalmente à sua participação no consórcio, devendo recolher a contribuição em seus respectivos nomes e CNPJ.

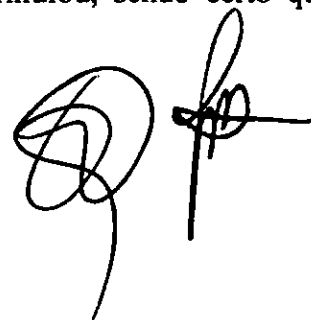
Dispositivos Legais: Lei nº 6.404, de 1976, arts. 278 e 279; Lei nº 9.718, de 1998, arts. 2º e 3º; Instrução Normativa SRF nº 105, de 1984 e Ato Declaratório (Normativo) nº 21, de 1984.

Dessarte, compete cada empresa consorciada, e não aos consórcios de que participe, estes sem personalidade jurídica apesar de possuírem CNPJ, a obrigação de recolher e declarar os tributos por ela devidos à União, inclusive relativamente às receitas e resultados provenientes das atividades desenvolvidas por meio de tais consórcios.

Quanto ao processo nº 10680.013606/98-25, no qual a Superintendência da 6ª Região Fiscal, de forma dissonante da interpretação ora adotada, respondeu a consulta de uma pessoa jurídica participante de consórcio construtor (trata-se da Construtora Estoril LTDA, conforme informações extraídas na internet, no sítio www.comprot.fazenda.gov.br) entendendo que compete ao consórcio recolher os tributos sobre a receita bruta, quando o faturamento se der em seu nome, não se aplica à Recorrente.

A interpretação dada por essa consulta, por não possuir eficácia com efeitos *erga omnes*, só pode ser aproveitada pela Construtora que a formulou, sendo certo que a consulente não é uma das empresas consorciadas com a Recorrente.

CONCLUSÃO



Pelo exposto, não conheço do Recurso no que se insurge contra a Selic, por preclusão, bem como no que argúi inconstitucionalidades da multa de ofício, e na parte conhecida rejeito a perícia requerida e, no mérito, dou provimento parcial para julgar decaídos os fatos geradores anteriores a fevereiro de 1996 (no caso deste autos, o período de apuração julho de 1995).

Sala das Sessões, 09 de julho de 2009

EMANUEL CARLOS DANTAS DE ASSIS

