



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUINTA CÂMARA**

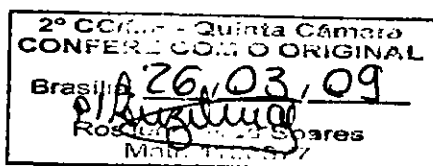
Processo nº 35311.000217/2003-41
Recurso nº 142.015 Voluntário
Matéria Responsabilidade Solidária - Cessão de mão-de-obra
Acórdão nº 205-01.115
Sessão de 07 de outubro de 2008
Recorrente ASSOCIAÇÃO FLUMINENSE DE EDUCAÇÃO - AFE
Recorrida DRP DUQUE DE CAXIAS - RJ

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS
PERÍODO DE APURAÇÃO: 01/01/1996 a 31/01/1998
DECADÊNCIA.

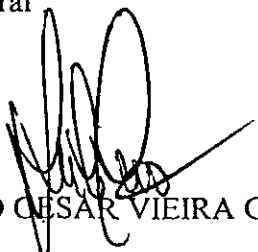
O Supremo Tribunal Federal, através da Súmula Vinculante nº 08, declarou inconstitucionais os artigos 45 e 46 da Lei nº 8.212, de 24/07/91. Tratando-se de tributo sujeito ao lançamento por homologação, que é o caso das contribuições previdenciárias, devem ser observadas as regras do Código Tributário Nacional - CTN. Assim, comprovado nos autos o pagamento parcial, aplica-se o artigo 150, §4º; caso contrário, aplica-se o disposto no artigo 173, I.

Recurso Voluntário Provido em Parte

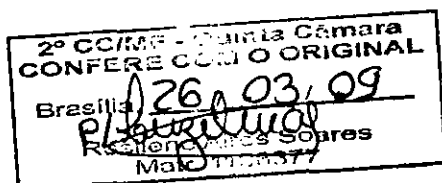
Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.



ACORDAM os membros da QUINTA CÂMARA do SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES, Por maioria de voto acatada a preliminar de decadência com fundamento no artigo 173, I do CTN para provimento parcial do recurso. Apresentará voto o Conselheiro Julio Cesar Vieira Gomes. Vencidos o Relator que entendeu não decorrer prazo decadencial durante a ação fiscal e o Conselheiro Manoel Coelho Arruda Junior que aplicava o artigo 150, §4º; e, no mérito, por unanimidade de votos, mantidos os demais valores lançados, nos termos do voto do Relator. Presença do Advogado Kildare A.Meira, OAB/DF Nº 15889 que realizou defesa oral


JÚLIO CESAR VIEIRA GOMES
Presidente e Relator Designado

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros , Damião Cordeiro de Moraes, Marcelo Oliveira, Manoel Coelho Arruda Junior, Liege Lacroix Thomasi



Relatório

A presente NFLD tem por objeto as contribuições sociais destinadas ao custeio da Seguridade Social em virtude do instituto da responsabilidade solidária, previsto no art. 30, inciso VI da Lei nº 8.212/1991. O período compreende as competências novembro de 1994 a dezembro de 1998. A base de cálculo dos segurados utilizados na prestação de serviços pela CAMPINHO FERREIRA ENGENHARIA LTDA, foram obtidas em função da não apresentação de documentos, após solicitação pela Auditoria Fiscal, conforme relatório fiscal às fls. 78 a 85.

Não conformada com a notificação, foi apresentada defesa pela notificada, fls. 109 a 161.

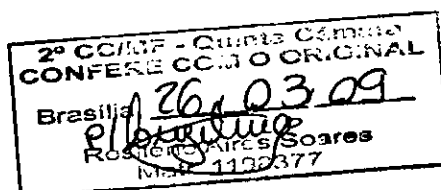
A Decisão-Notificação confirmou a procedência do lançamento, fls. 184 a 197.

Não concordando com a decisão do órgão previdenciário, foi interposto recurso pela ASSOCIAÇÃO FLUMINENSE, conforme fls. 202 a 254. Em síntese a recorrente alega o seguinte:

- I. Os recorrentes possuem capacidade processual;
- II. É inexigível o depósito recursal;
- III. Não poderia ter sido realizado o arbitramento, pois não houve as omissões alegadas na contabilidade da recorrente;
- IV. Não há motivos para descon sideração da contabilidade da recorrente;
- V. Não sendo cabível a aferição, o lançamento deve ser julgado nulo;
- VI. Deve ser realizada perícia contábil;
- VII. Não podem ser cobrados os valores relativos a terceiros e multas;
- VIII. Aponta quesitos para perícia;
- IX. Requerendo a procedência do lançamento.

Não foram apresentadas contra-razões.

É o Relatório.



Voto Vencido

Conselheiro MARCO ANDRÉ RAMOS VIEIRA, Relator

O recurso é tempestivo, conforme fl. 321; pressuposto de admissibilidade superado passo para o exame das questões preliminares ao mérito.

DAS QUESTÕES PRELIMINARES AO MÉRITO:

Quanto à questão preliminar relativa à fluência do prazo decadencial, a mesma deve ser reconhecida em parte.

O Supremo Tribunal Federal, conforme entendimento sumulado, Súmula Vinculante de nº 8, no julgamento proferido em 12 de junho de 2008, reconheceu a inconstitucionalidade do art. 45 da Lei nº 8.212 de 1991, nestas palavras:

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".

Conforme previsto no art. 103-A da Constituição Federal a Súmula de nº 8 vincula toda a Administração Pública, devendo este Colegiado aplicá-la.

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.

Uma vez não sendo mais possível a aplicação do art. 45 da Lei nº 8.212, há que serem observadas as regras previstas no CTN. Nesse sentido deve ser seguida a interpretação adotada pelo STJ no julgamento proferido pela 1ª Seção no Recurso Especial de nº 766.050, cuja ementa foi publicada no Diário da Justiça em 25 de fevereiro de 2008, nestas palavras:

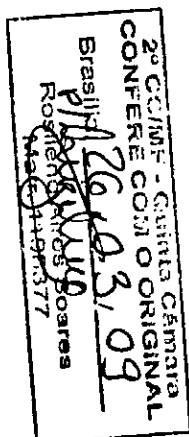
PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. ISS. ALEGADA NULIDADE DO AUTO DE INFRAÇÃO. VALIDADE DA CDA. IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS DE QUALQUER NATUREZA - ISS. INSTITUIÇÃO FINANCEIRA. ENQUADRAMENTO DE ATIVIDADE NA LISTA DE SERVIÇOS ANEXA AO DECRETO-LEI Nº 406/68. ANALOGIA. IMPOSSIBILIDADE. INTERPRETAÇÃO EXTENSIVA. POSSIBILIDADE. 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.

26 03 09
91/2009
[assinatura]

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, insindivível 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

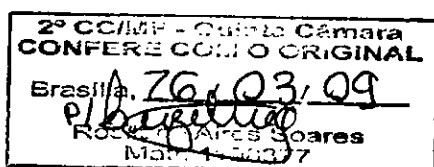
11/26/03
50

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.

As contribuições previdenciárias são tributos lançados por homologação, assim devem, em regra, observar a regra prevista no art. 150, parágrafo 4º do CTN. Havendo, então o pagamento antecipado, observar-se-á a regra de extinção prevista no art. 156, inciso VII do CTN. Entretanto, somente se homologa pagamento, assim caso esse não exista, não há o que ser homologado, devendo assim ser observado o disposto no art. 173, inciso I do CTN. Nessa hipótese, o crédito tributário será extinto em função do previsto no art. 156, inciso V do CTN. Caso tenha ocorrido dolo, fraude ou simulação não será observado o disposto no art. 150, parágrafo 4º do CTN, sendo aplicado necessariamente o disposto no art. 173, inciso I, independentemente de ter havido o pagamento antecipado.



Além da verificação da ocorrência ou não do pagamento antecipado, há que se analisar se a fiscalização notificou ou não o contribuinte de medida preparatória necessária ao lançamento. Nessa hipótese, o prazo de cinco anos para constituição do crédito contar-se-ia da notificação da medida preparatória para a realização do lançamento. Da mesma forma é aplicado o disposto no art. 173, parágrafo único do CTN, nos casos de necessidade de apuração de dolo, fraude ou simulação.

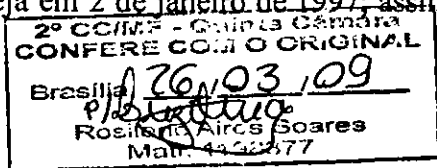
No presente caso o lançamento foi efetuado em 28 de fevereiro de 2003, fl. 01, contudo a intimação de medida preparatória indispensável ao lançamento, ocorreu em 18 de abril de 2002, conforme MPF/TIAF à fl. 43. Contudo, não houve pagamento antecipado, conforme relatório fiscal fls. 04 a 10. Assim, aplica-se a regra prevista no art. 173, inciso I do CTN; contudo, no presente caso a fiscalização não detinha as informações para efetuar o lançamento, devendo, necessariamente, os valores serem apurados em ação fiscal, portanto há que ser observado em conjunto o disposto no art. 173, parágrafo único do CTN. Assim, a contar do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o crédito poderia ter sido constituído, a fiscalização federal teria o prazo de cinco anos para notificar o contribuinte da medida preparatória indispensável ao lançamento. A partir dessa notificação da medida preparatória o Fisco possui o prazo de cinco anos para constituir o crédito tributário.

Seguindo a interpretação da 1ª Seção do STJ, 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 quando, a despeito da previsão legal para pagamento antecipado, o mesmo não ocorre, sem a constatação de dolo, fraude ou simulação do contribuinte, bem como quando inexistir notificação de qualquer medida preparatória por parte do Fisco.

Por seu turno, nos casos de tributos sujeitos a lançamento por homologação havendo 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 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. No caso houve notificação de medida preparatória por meio do MPF e do TIAF para que a fiscalização apurasse o descumprimento das obrigações previdenciárias.

No presente caso trata-se de tributo sujeito a lançamento por homologação; a obrigação não restou adimplida, no que concerne aos fatos geradores ocorridos no período de novembro de 1994 a dezembro de 1998, conforme apurado na presente notificação fiscal; a ciência do sujeito passivo da lavratura do Termo de Início da Ação Fiscal, medida preparatória indispensável ao lançamento de ofício substitutivo, ocorreu em 18 de abril de 2002. Deste modo, a regra decadencial aplicável ao caso concreto é a prevista no artigo 173, parágrafo único do CTN em combinação com o previsto no art. 173, inciso I. A fiscalização somente conseguiu apurar os valores devidos durante a ação fiscal, pois houve omissão nos recolhimentos e não apresentação de documentos, conforme relatório fiscal.

Pelo exposto encontram-se atingidos pela fluência do prazo decadencial todos os fatos geradores apurados pela fiscalização ocorridos anteriormente à competência novembro de 1996, inclusive esta. A competência dezembro de 1996 não decaiu, pois o crédito somente poderia ser constituído após o vencimento, data em que se exigia o pagamento antecipado, ou seja em 2 de janeiro de 1997; assim o prazo de decadência, para tal competência, possui como



termo de início o primeiro dia do exercício seguinte, ou seja, o dia 1º de janeiro de 1998, a qual findaria em 1º de janeiro de 2003. A medida preparatória indispensável para o lançamento reinicia o prazo, tendo a mesma sido cientificada ao contribuinte dentro do lapso decadencial, em 18 de abril de 2002.

Quanto ao mérito melhor sorte não assiste à recorrente. No presente caso, ao contrário do que afirma a recorrente, o que ensejou a aferição indireta não foram os vícios encontrados em sua contabilidade, mas sim a não apresentação de contratos, folhas de pagamentos específicas e guias de recolhimento em relação ao pessoal cedido pela prestadora de serviços na área de construção civil.

A notificada poderia se elidir, afastar a solidariedade nos termos do art. 42 do RPS, aprovado pelo Decreto n.º 612/1991 ou art. 42 do RPS, aprovado pelo Decreto n.º 2.173/1997, ou art. 220, § 3º do RPS, aprovado pelo Decreto n.º 3.048/1999, conforme a época de ocorrência do fato gerador, nestas palavras:

Art.220. O proprietário, o incorporador definido na Lei nº 4.591, de 1964, o dono da obra ou condômino da unidade imobiliária cuja contratação da construção, reforma ou acréscimo não envolva cessão de mão-de-obra, são solidários com o construtor, e este e aqueles com a subempreiteira, pelo cumprimento das obrigações para com a seguridade social, ressalvado o seu direito regressivo contra o executor ou contratante da obra e admitida a retenção de importância a este devida para garantia do cumprimento dessas obrigações, não se aplicando, em qualquer hipótese, o benefício de ordem.

(...)

§ 3º A responsabilidade solidária de que trata o caput será elidida:

I - pela comprovação, na forma do parágrafo anterior, do recolhimento das contribuições incidentes sobre a remuneração dos segurados, incluída em nota fiscal ou fatura correspondente aos serviços executados, quando corroborada por escrituração contábil; e

II - pela comprovação do recolhimento das contribuições incidentes sobre a remuneração dos segurados, aferidas indiretamente nos termos, forma e percentuais previstos pelo Instituto Nacional do Seguro Social.

III - pela comprovação do recolhimento da retenção permitida no caput deste artigo, efetivada nos termos do art. 219. (Inciso acrescentado pelo Decreto nº 4.032, de 26/11/2001)

Como acima demonstrado, não é exigido da notificada o pleno conhecimento dos fatos ocorridos na empresa construtora, bastando a guarda da documentação, folhas de pagamento e guias de recolhimento do pessoal utilizado na obra, para que a recorrente pudesse afastar a solidariedade. A elisão é uma faculdade conferida ao devedor solidário, uma vez que não houve a utilização dessa prerrogativa pela notificada, a solidariedade persiste, no presente caso.

A recorrente não fez prova do recolhimento de todas as contribuições previdenciárias devidas pela contratada em relação aos segurados que lhe prestaram serviços. Ao não realizar tal prova, conseqüentemente não pode mais invocar o benefício de ordem.

26 03 09
P/ [assinatura]

Uma vez o recorrente não detendo a referida documentação, o órgão previdenciário passa a ter a prerrogativa de lançar a importância que reputar devida, cabendo ao contribuinte o ônus da prova em contrário, por força do artigo 33, §§ 3º da Lei nº 8.212/1991. Assim a legislação previdenciária oferece à Fiscalização Federal mecanismos para lavrar a Notificação, nesse caso utilizando como base de aferição o valor da nota fiscal, pois embutido nesse valor há a parcela referente à mão-de-obra utilizada. Frisa-se que no presente caso, ao contrário do afirmado pela recorrente não se tratou de aferição por descon sideração da contabilidade, mas sim pela não apresentação de documentos: contratos, folhas de pagamento e guias de recolhimento.

Portanto, era dever do contribuinte a guarda da referida documentação e apresentação à fiscalização quando solicitado, conforme previsto no art. 32 caput combinado com o § 11 da Lei nº 8.212/1991. Uma vez não apresentando a documentação, a fiscalização não pode deixar de lavrar o débito, partindo nesse caso para aferição dos valores.

Conforme dispõe o art. 128 do CTN, a lei pode atribuir de modo expresse a responsabilidade pelo crédito tributário a terceira pessoa, vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação, excluindo a responsabilidade do contribuinte ou atribuindo-a a este em caráter supletivo do cumprimento total ou parcial da referida obrigação. Há um vínculo entre a notificada e os segurados que prestaram serviço ao construtor, pois o beneficiado por aquela utilização de mão-de-obra foi o próprio recorrente, cujo produto dessa utilização é de sua propriedade, a edificação. Além disso, o disposto no art. 128 do CTN permite que a lei venha atribuir a responsabilidade do crédito à terceira pessoa, assim o fez a Lei nº 8.212/1991 em seu artigo 30, inciso VI, nestas palavras:

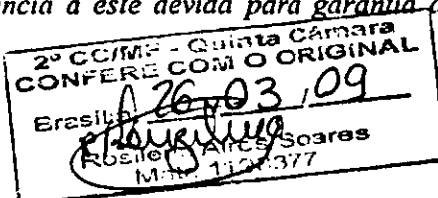
Art. 30 A arrecadação e o recolhimento das contribuições ou de outras importâncias devidas à Seguridade Social obedecem às seguintes normas: (Redação alterada pela Lei nº 8.620, de 05/01/93)

(...)

VI - o proprietário, o incorporador definido na Lei nº 4.591, de 16 de dezembro de 1964, o dono da obra ou condômino da unidade imobiliária, qualquer que seja a forma de contratação da construção, reforma ou acréscimo, são solidários com o construtor, e estes com a subempreiteira, pelo cumprimento das obrigações para com a Seguridade Social, ressalvado o seu direito regressivo contra o executor ou contratante da obra e admitida a retenção de importância a este devida para garantia do cumprimento dessas obrigações, não se aplicando, em qualquer hipótese, o benefício de ordem; (Redação alterada pela MP nº 1.523-9, de 27/06/97, reeditada até a conversão na Lei nº 9.528, de 10/12/97. Ver art. 29 da Lei nº 4.591/64)

A redação original desse inciso era a seguinte:

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 forma de contratação da construção, reforma ou acréscimo, são solidários com o construtor pelo cumprimento das obrigações para com a Seguridade Social, ressalvado o seu direito regressivo contra o executor ou contratante da obra e admitida a retenção de importância a este devida para garantia do cumprimento dessas obrigações;



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, benefício de ordem. Compete à Receita Previdenciária cobrar de todos os sujeitos passivos a satisfação da obrigação. Sendo a responsabilidade solidária uma garantia do crédito tributário, não pode ser dispensada pela autoridade fiscal, conforme previsto no art. 141 do CTN, nestas palavras:

Art. 141 - O crédito tributário regularmente constituído somente se modifica ou extingue, ou tem sua exigibilidade suspensa ou excluída, nos casos previstos nesta lei, fora dos quais não podem ser dispensadas, sob pena de responsabilidade funcional na forma da lei, a sua efetivação ou as respectivas garantias.

Quanto ao argumento de que a responsabilidade só poderia surgir após o lançamento do crédito na prestadora de serviços e não antes do surgimento desse crédito, também não procede tal argumento. A responsabilidade é pelo cumprimento da obrigação previdenciária, prova disto é que a obrigação tributária persiste independentemente do crédito tributário, que pode ser anulado, administrativamente ou judicialmente, mas sem fazer desaparecer a obrigação tributária, conforme dispõe o art. 140 do CTN, nestas palavras:

Art. 140. As circunstâncias que modificam o crédito tributário, sua extensão ou seus efeitos, ou as garantias ou os privilégios a ele atribuídos, ou que excluem sua exigibilidade não afetam a obrigação tributária que lhe deu origem.

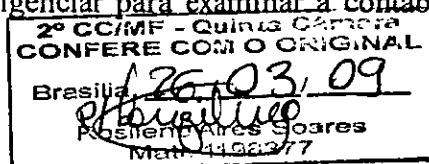
Nesse mesmo sentido segue ementa do Parecer CJ/MPAS nº 2.376/2.000, que não possui mais efeito vinculante ao Conselho de Contribuintes, mas retrata a jurisprudência administrativa acerca do assunto, nestas palavras:

"DIREITO TRIBUTÁRIO E PREVIDENCIÁRIO. SOLIDARIEDADE PASSIVA NOS CASOS DE CONTRATAÇÃO DE EMPRESAS DE PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS. DUPLICIDADE DE LANÇAMENTOS. NÃO OCORRÊNCIA. A obrigação tributária é uma só e o fisco pode cobrar o seu crédito tanto do contribuinte, quanto do responsável tributário. Não há ocorrência de duplicidade de lançamento, nem de bis in idem e nem de crime de excesso de exação."

Assim, não procede o argumento da notificada de que a fiscalização deveria ter verificado o inadimplemento do contribuinte de direito, para se evitar o *bis in idem*.

Uma vez que a não há como afastar a solidariedade, a recorrente deve provar que a prestadora já recolhera toda a contribuição devida em relação aos serviços prestados. Não havendo a guarda da documentação, mas restando configurada a prestação de serviços, a utilização de mão-de-obra, a Receita Federal conseguiu demonstrar a existência do fato constitutivo do seu direito. E como princípio basilar do direito processual, cabe à outra parte, no caso o notificado, demonstrar fato extintivo, modificativo ou impeditivo do direito do Fisco, o que não foi realizado.

Ao contrário do entendimento, não deve a fiscalização previdenciária diligenciar para examinar a contabilidade da construtora, pois se assim o fosse não haveria o benefício de ordem, não existiria motivo para se efetuar o lançamento na tomadora de serviços, se em qualquer caso a Receita Previdenciária devesse diligenciar para examinar a contabilidade da



construtora. Havendo inversão é imprescindível a colação aos autos da prova contábil pelos interessados.

Nessa mesma linha de fundamentação, não é outro o entendimento firmado pelo STJ, conforme ementa do acórdão no Recurso Especial nº 780.703 / SC, cujo relator foi o Ministro Castro Meira, publicado no DJ em 16/06/2006:

*TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS.
CONSTRUÇÃO CIVIL. RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA.
IMPOSSIBILIDADE. BENEFÍCIO DE ORDEM. ARTIGO 31, § 3º DA
LEI Nº 8.212/91. ELISÃO. NECESSIDADE. COMPROVAÇÃO.
RECOLHIMENTO.*

1. A responsabilidade solidária na contratação de quaisquer serviços por cessão de mão-de-obra foi instituída pela Lei nº 8.212/91, notadamente, em seu artigo 31, ou seja, há solidariedade entre o contratante dos serviços executados mediante cessão de mão-de-obra e o executor desses serviços. A responsabilidade solidária do contratante está definida, em linhas gerais, nos artigos 124 e 128 do Código Tributário Nacional. O § 1º do artigo 124 do Código Tributário Nacional prevê expressamente que a solidariedade nele descrita não comporta benefício de ordem. 2. A solidariedade somente poderia ser elidida, caso obedecido o preceito do § 3º do artigo 31 da Lei nº 8.212/91 - o executor deveria comprovar o recolhimento prévio das contribuições incidentes sobre a remuneração dos segurados incluída na nota fiscal ou fatura correspondente aos serviços executados, quando da respectiva quitação. Precedentes. 3. Recurso especial provido.

Desse modo, o próprio guardião judicial da lei federal, o Superior Tribunal de Justiça, ratifica o procedimento fiscal no caso dos lançamentos por solidariedade das contribuições previdenciárias.

Ao contrário do que afirma a recorrente no presente caso não estão sendo cobradas as contribuições devidas aos Terceiros.

Também não assiste razão à recorrente quanto à impossibilidade de aplicação da multa moratória. A responsabilidade da recorrente é pelo crédito tributário, e como é cedido, o crédito é composto pelo valor principal e seus consectários: os juros e a multa moratória.

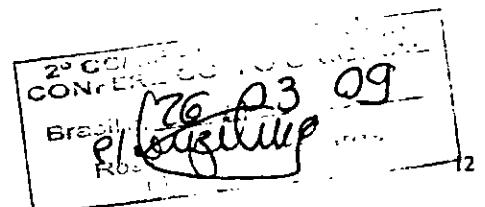
CONCLUSÃO:

Pelo exposto, voto pelo CONHECIMENTO do recurso para no mérito CONCEDER-LHE PROVIMENTO PARCIAL. Devem ser excluídas as competências anteriores a novembro de 1996, inclusive essa, pela fluência do prazo decadencial.

É como voto.

Sala das Sessões, em 07 de outubro de 2008

MARCO ANDRÉ RAMOS VIEIRA



Voto Vencedor

Conselheiro JULIO CESAR VIEIRA GOMES Relator designado

No presente julgamento, decidiu-se por maioria de votos, dar provimento ao recurso em razão da decadência. O ilustre relator apresentou seu entendimento quanto à aplicação do disposto no artigo 173, Parágrafo único do Código Tributário Nacional, não tendo sido em relação a este fundamento acompanhado pelos demais Conselheiros da Câmara. A plena maioria, seis dos Conselheiros, reconheceu que deveria ser aplicado o artigo 173, I do Código Tributário Nacional por falta de pagamento parcial das contribuições, que também é o entendimento agasalhado pela Ilustre Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, Parecer PGFN nº 1.617, de 01/08/2008.

A regra no Parágrafo único do artigo 173, abaixo transcrita, apenas antecipa o termo *a quo* para contagem do prazo decadencial quando a Fazenda Pública manifesta ao sujeito passivo a adoção de alguma medida preparatória, o que não ocorreu na presente caso sob exame, nunca o posterga. Neste caso, antes do exercício seguinte já se iniciou o prazo decadencial. A lógica é que tendo devidamente notificado o sujeito passivo dessa medida indispensável, manifestou-se a Fazenda Pública que tem conhecimento da ocorrência dos fatos geradores e da existência de diferenças de pagamento. E, assim, a partir de então se iniciou o prazo para a constituição do crédito, *verbis*:

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.

Tratando-se de tributo sujeito à homologação e não tendo havido pagamento parcial pelo sujeito passivo e, ainda, por parte do Fisco não ter havido medida preparatória indispensável ao lançamento, a regra aplicável é a prevista no artigo 173, inciso I do Código Tributário Nacional. Medida preparatória não se confunde com formalização do início do procedimento fiscal que se dá através de Mandado de Procedimento Fiscal. Com este, não se prepara o lançamento, mas sim deflagra-se o procedimento fiscal que, ao final, não necessariamente resultará em lançamento.

Em razão do exposto, voto pelo provimento do recurso.
Sala das Sessões, em 07 de outubro de 2008

JULIO CESAR VIEIRA GOMES

