



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

<b>Processo n°</b>	35311.000228/2003-21	<b>MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES</b> <b>CONFERE COM O ORIGINAL</b> Brasília, <u>28</u> / <u>10</u> / <u>2007</u> <i>[Handwritten Signature]</i> Marco Antônio Silva Novato Mat. 131280 <i>[Handwritten Signature]</i> Rosilene Aires Soares Agente Administrativo Matr. 1198377
<b>Recurso n°</b>	141.401 Voluntário	
<b>Matéria</b>	Contribuições Previdenciárias	
<b>Acórdão n°</b>	205-00.044	
<b>Sessão de</b>	10 de outubro de 2007	
<b>Recorrente</b>	ASSOCIAÇÃO FLUMINENSE DE EDUCAÇÃO - AFE	
<b>Recorrida</b>	DRP - DUQUE DE CAXIAS/RJ	

MF - Segundo Conselho de Contribuintes  
 Publicado no Diário Oficial da União  
 de 21 / 10 / 07  
 Rubrica *[Handwritten Signature]*

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias  
 Data do fato gerador: 28/02/2003

**Ementa:** CUSTEIO. NOTIFICAÇÃO FISCAL DE LANÇAMENTO. PRAZO DECADENCIAL PARA LANÇAMENTO DAS CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS É DE 10 ANOS. RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. ELISÃO DA RESPONSABILIDADE. NÃO OCORRÊNCIA.

O prazo para constituição do crédito previdenciário é de 10 anos, conforme previsto no art. 45 da Lei nº 8.212/1991.

A tomadora de serviços é solidária com a prestadora de serviços até a entrada em vigor da Lei nº 9.711/1998. A elisão é possível, mas se não realizada na época oportuna persiste a responsabilidade.

Não há benefício de ordem na aplicação do instituto da responsabilidade solidária na construção civil.

Recurso negado.

*[Handwritten Signature]*

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os Membros da QUINTA CÂMARA do SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES, por maioria de votos, em rejeitar a preliminar de decadência suscitada. Vencido(a)s o(a)s Conselheiro(a)s Damião Cordeiro de Moraes, Manoel Coelho Arruda Junior e Adriana Sato. E, no mérito, por maioria de votos, em negar provimento ao recurso. Vencido(a)s o(a)s Conselheiro(a)s Damião Cordeiro de Moraes e Manoel Coelho Arruda Junior (relator) e Misael Lima Barreto. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Marco André Ramos Vieira. Fez sustentação oral os advogados da recorrente Dr. Kildare Araújo Meira, OAB/DF n.º 15.889 e Dr. Daniel Cavalcante Silva, OAB/DF n.º 18.375.

  
JULIO CESAR VIEIRA GOMES

Presidente

  
MARCO ANDRÉ RAMOS VIEIRA

Relator Designado

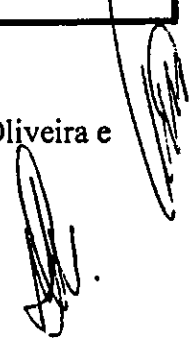
MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
CONFERE COM O ORIGINAL

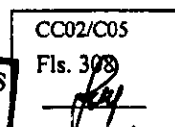
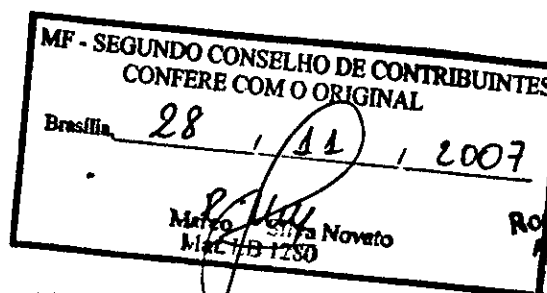
Brasília, 28, 11, 2007

  
Rosilene Aires Soares  
Agente Administrativo  
Mat. 198377

  
Marco Silva Novato  
Mat. LB 1280

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros Marcelo Oliveira e Liege Lacroix Thomasi.





Rozilene Aires Soares  
Agente Administrativo  
Metr. 118.5377

## Relatório

Trata-se de crédito previdenciário lançado pela fiscalização do Instituto Nacional do Seguro Social, contra a Associação Fluminense de Educação – AFE por intermédio de Notificação Fiscal de Lançamento de Débito (NFLD). De acordo com o Relatório Fiscal, fls. 64/69, o débito consolidado se refere às contribuições previdenciárias de segurados empregados de empresa prestadora de serviços, nos segmentos de construção civil, no período de 09/1996, 04-06 e 08-12, todos de 1998. Em vista da legislação em vigor, na época da ocorrência dos fatos geradores, a notificada era responsável solidária pelos recolhimentos das contribuições previdenciárias incidentes sobre as folhas de pagamento dos trabalhadores que lhe prestaram serviço.

As contribuições a cargo da empresa e as destinadas a terceiros não foram constituídas, uma vez que a Associação Fluminense de Educação se encontra em gozo de isenção de que trata o art. 55 da Lei n.º 8.212/91.

Aduz a Fiscalização que para elisão da responsabilidade solidária a contratante deveria exigir da contratada, quando da quitação da respectiva nota fiscal ou fatura, cópia autenticada da guia de recolhimento da previdência social e das folhas de pagamento referentes à obra.

Informa também, a Fiscalização, que foram emitidos subsídios fiscais às Gerências Executivas circunscricionantes de cada prestador de serviços a fim de se verificarem as informações colhidas naqueles documentos e informar sobre a constituição do crédito no tomador de serviços, por responsabilidade solidária.

Verificou ainda, que a contabilidade da empresa não foi considerada como elemento de prova em favor do contribuinte, pelos motivos apresentados no Anexo I – Relatório "Desconsideração da Contabilidade da Empresa como prova a favor do contribuinte".

Instadas a se manifestarem, apenas a tomadora, tempestivamente, insurgiu-se contra a notificação em tela apresentando, em síntese, sob os seguintes argumentos:

(i) afirma que os co-responsáveis pela obrigação tributária, são parte legítima para configurarem no contencioso administrativo fiscal; (ii) aduz que o presente lançamento foi procedido por arbitramento, adotando o mecanismo da aferição indireta, o que não é cabível no caso em tela posto não existirem motivos para a desconsideração da contabilidade; (iii) afirma que o argumento utilizado pelo auditor fiscal para corroborar sua conclusão de desconsideração da contabilidade, diz respeito a suposta existência de duas folhas de pagamento em diversas competências, no período de janeiro/93 a julho/94 e que a fiscalização admite a existência de uma folha considerada "correta" que foi contabilizada, logo, teria admitido de forma explícita, que os salários foram devidamente contabilizados e que não existia outra folha contabilizada, ou seja, que inexistia duplicidade de lançamento contábil da folha de pagamento.

Aduz, ainda, que não ocorreu violação ao princípio da competência, pois este fica caracterizado pelos recibos de pagamento reconhecidos contabilmente.

Alega que a fiscalização buscou desqualificar a contabilidade da empresa, privilegiando a forma em detrimento da essência, contrariando a Resolução n.º 750/93.

Rosilene Aires Soares  
Agente Administrativo  
Matr. 1198377

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUÍVEIS  
CONFERE COM O ORIGINAL

Brasília, 28 de 11 de 2007

Matr. Matr. S/A Novato  
Mh. LB 1780

C02/C05  
Fls. 309

Afirma que as irregularidades apontadas no processo não servem de base à aferição indireta, vez que são pontuais e limitadas a um intervalo mínimo de tempo.

Não sendo cabível o arbitramento, não é possível a mensuração do tributo devido pela aferição indireta; logo, o lançamento é nulo, pois se baseia em critérios inexistentes e fere o disposto no art. 37 da Lei nº 8212/91, apresentando fato gerador que nem é claro e nem preciso.

Requeru como meio de prova a realização de perícia.

No mérito, alega que é incabível a cobrança de valores relacionados a terceiros, pois o lançamento do crédito ocorreu por solidariedade. A multa também não seria devida, já que a obrigação de pagar pontualmente é do contribuinte e não do responsável, que responde apenas pelo não pagamento.

Por fim, requereu a declaração da nulidade da NFLD lavrada.

Cabe informar que o Relatório "Desconsideração da Contabilidade da Empresa como prova a favor do Contribuinte" foi anexado a todas as Notificações Fiscais de Lançamento de Débito lavradas contra a Empresa, de forma que parte das informações ali constantes não têm relação com o presente lançamento. A mesma ressalva pode ser feita em relação à Defesa da Empresa, vez que foi efetuada uma impugnação única, para todos os lançamentos de débito, apresentando argumentos não relacionados a esta NFLD, e que, portanto, são incapazes de ocasionar a nulidade ou improcedência do lançamento.

Em 19 de dezembro de 2003, por meio de Decisão-Notificação n. 17.422.4/0081/2003 [fls. 165-177], a então Gerência Executiva julgou procedente o lançamento realizado e refutou, na oportunidade, os argumentos colacionados na peça de impugnação: (i) que não houve desconsideração dos registros contábeis no levantamento em análise, já que os valores que serviram de base para o presente lançamento foram extraídos dos lançamentos contábeis localizados nos Livros Diários, bem como pela análise de notas fiscais, faturas e recibos emitidos pelas empresas prestadoras de serviços, não serão analisadas as alegações da empresa referentes à desconsideração da contabilidade da mesma; (ii) na presente ação fiscal, a aferição indireta foi utilizada apenas quando a fiscalização se encontrou sem outros meios para calcular o valor do tributo devido em outras notificações aplicadas ao mesmo contribuinte; (iii) o presente levantamento não foi efetuado por meio de aferição indireta, não tendo sido analisadas as alegações da empresa referentes ao uso da mesma nesta Notificação Fiscal; (iv) não têm relevância para o deslinde do presente processo os argumentos referentes à ausência de contrato escrito com o Sr. André Schechter, aos professores contratados para realizar atividades de consultoria, ao pagamento de descanso semanal remunerado; ao contrato de trabalho da professora Mara Lúcia Dias Pará e a cerceamento de defesa por não terem sido individualizados os valores levantados entre autônomos e segurados empregados; (v) os pagamentos das notas fiscais referidas acima, feitos pelo contribuinte à contratada, foram identificados através do exame da documentação apresentada (notas fiscais de serviço, faturas e recibos), quando foi constatado que o notificado deixou de exigir as guias de recolhimento específicas e folhas de pagamento referentes aos serviços prestados pela empresa contratada; (vi) ressaltou que o contratante poderia ter elidido a responsabilidade solidária por meio de comprovação do devido recolhimento, pelo executor da obra, das contribuições sociais incidentes sobre a remuneração dos segurados incluída em nota fiscal, correspondente aos serviços executados, quando da quitação da referida nota fiscal/fatura/recibo.

Inconformados com o *decisum* singular, os tidos co-responsáveis interpuseram recurso voluntário [fls. 182-234], tempestivamente e sob os mesmos argumentos da peça impugnatória. Por força de sentença proferida nos autos do Mandado de Segurança n. 2005.51.10.000995-1, em tramitação na 2ª Vara Federal de São João de Meriti/RJ, foi dispensado aos Recorrentes a exigência de depósito de 30%.

Os autos foram remetidos a SRP que, voluntariamente, deixou de apresentar contra-razões à peça interposta.

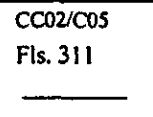
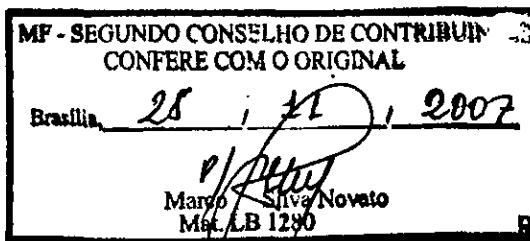
É o Relatório.



Rosilene Alves Soares  
Agente Administrativo  
Matr. 086377

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
CONFERE COM O ORIGINAL  
Brasília, 28 / 11 / 2007  
Marco Silva Novato  
Mat. LE/1280





Basílene Aires Soares  
Agente Administrativo  
Metr. 1194377

## Voto Vencido

Conselheiro MANOEL COELHO ARRUDA JUNIOR, Relator

### 1. DA ADMISSIBILIDADE

A peça recursal é tempestiva e teve seu seguimento garantido por decisão judicial, sem a efetuação de depósito descrito no §1º, do art. 126, da Lei nº 8.213/91.

Dessa forma, satisfeitas as exigências legais, passo ao exame das questões preliminares.

### 2. DO MÉRITO

A obrigação tributária nasce independentemente de manifestação de vontade do sujeito passivo dirigida à sua criação. Vale dizer, não se requer que o sujeito passivo queira obrigar-se; o vínculo obrigacional tributário abstrai a vontade e até o conhecimento do obrigado: ainda que o devedor ignore ter nascido a obrigação tributária, esta o vincula e o submete ao cumprimento da prestação que corresponda ao seu objeto [AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 11. ed. São Paulo: Saraiva, 2005, p. 246.].

Na sistemática do Código, a obrigação tributária é a relação jurídica que nasce com a ocorrência do fato gerador, que é regida pelo título II do CTN [art. 123 ss.]; o crédito tributário é a situação jurídica que, decorrendo de obrigação tributária, é constituída pelo lançamento, sendo objeto de disciplina do título III [art. 139 ss.]. Por outras palavras: a obrigação tributária é a situação jurídica subjacente; o crédito tributário, a situação jurídica abstrata [XAVIER, Alberto. **Do lançamento no direito tributário brasileiro**. 3. ed. Rio de Janeiro: Editora Forense, 2005, p. 405-406.].

Não obstante o reconhecimento da autonomia ou independência de uma situação tributária subjacente e de uma situação tributária abstrata, não se pode afirmar que o lançamento possui dupla eficácia: uma declarativa da obrigação tributária e outra constitutiva do crédito tributário.

Ora, a obrigação e o crédito não são realidades juridicamente distintas. Bem pelo contrário, o crédito é a própria obrigação, uma vez o objeto de lançamento, ou seja, é a obrigação tributária titulada. Encontra-se, pois, perante a obrigação como a imagem que no espelho reflete a pessoa. Na verdade, a obrigação tributária não morre com a constituição do crédito, como sucederia se se tratasse de situações jurídicas distintas na sua identidade. Ela subsiste como tal [isto é, como relação subjacente] só se extinguindo quando se extinguir a situação jurídica abstrata, conforme estabelece o artigo 113, §1º, do CTN [XAVIER, Alberto. **Ob. cit.** p. 408-409.].

Da análise do instituto da solidariedade [art. 30, IV, da Lei n. 8.212, de 1991] denota-se que existe apenas uma obrigação.

Nesse sentido, *a priori*, existindo a obrigação e o crédito tributário um liame jurídico; extinto o crédito referente às contribuições incidentes sobre os serviços executados, não há que se falar em crédito decorrente de solidariedade.

O substituto – solidário - absorve totalmente, no caso, o *debitum*, assumindo, na plenitude, os deveres de sujeito passivo, quer os pertinentes à prestação patrimonial, quer os que dizem respeito aos expedientes de caráter instrumental, que a lei costuma chamar de “obrigações acessórias”. Paralelamente, os direitos porventura advindos do nascimento da obrigação, ingressam no patrimônio jurídico do substituto, que poderá defender suas prerrogativas, administrativa ou judicialmente, formulando impugnações ou recursos, bem como deduzindo suas pretensões em juízo para, sobre elas, obter a prestação jurisdicional do Estado [CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência**. 3. ed. rev. atual. São Paulo: Saraiva, 2004, p. 164.].

Entretanto, não se perde de vista o substituído, ainda que não seja compelido ao pagamento do tributo, nem a proceder ao implemento dos deveres instrumentais que a ocorrência suscita, tudo isso a cargo do substituto, mesmo assim permanece à distância, como importante fonte de referência para o esclarecimento de aspectos que dizem com o nascimento, a vida e a extinção da obrigação tributária [CARVALHO, Paulo de Barros. *Ob. cit.* p. 164.].


Então, se o substituído for imune ou estiver protegido por isenção, por exemplo, o substituto exercerá os efeitos correspondentes.

É sabido que, atualmente, o instituto da substituição está difundindo e apresenta-se como um poderoso instrumento de controle racional e de fiscalização eficiente no processo de arrecadação dos tributos. No entanto, no mesmo passo que corresponde aos anseios de conforto e segurança das entidades tributantes, provoca sérias dúvidas no que concerne aos limites jurídicos de sua abrangência e à extensão de sua aplicabilidade, pois o impacto da repercussão fiscal mexe com valores fundamentais da pessoa humana - propriedade e liberdade -, de tal sorte que não se pode admitir transponha o legislador certos limites, representados por princípios lógico-jurídicos e também jurídico-positivos [CARVALHO, Paulo de Barros. *Ob. cit.* p. 165.].

Ante a divergência entre os pressupostos, filio-me ao posicionamento do Professor PAULO DE BARROS CARVALHO que manifesta, *verbis*:

*“Na verdade, parece-me extremamente difícil abrir mão de valores que as civilizações modernas conquistaram com muita luta e de modo paulatino, no sentido de acolher uma diretriz fundada unicamente em critérios de comodidade administrativa, para realizar melhores padrões de conforto na arrecadação dos tributos. Interessa a todos, não há dúvida, o bom êxito da gestão tributária, concretizada pelos órgãos da Administração Pública. Ao mesmo tempo, ninguém desconhece a constante preocupação dos funcionários especializados, na busca de providências racionalizadoras, que diminuam o risco e aumentem o rendimento dos procedimentos de cobrança. Todavia, aquilo que choca o sentimento jurídico do cidadão é que isso se faça à custa de valores tão caros e obtidos com tanto sacrifício”. [Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência. 3. ed. rev. atual. São Paulo: Saraiva, 2004, p. 166].*

Dessa forma, não se pode perder de vista o substituído, ou melhor, a empresa prestadora, que está adstrita ao cumprimento da obrigação tributária [recolhimento das contribuições sociais].



MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUÍNTES  
CONFERE COM O ORIGINAL

Brasília, 28 / 11 / 2007

Marco Silva Novato Rosilene Aires Soares  
Má. LB 1280 Agente Administrativo Matr. 1198377

Ignorar essa situação e esses pressupostos, seria prestigiar o excesso de arrecadação, com arrimo no *in bis in idem*.

Ora, a então 2ª Câmara do CRPS firmou entendimento, em relação à solidariedade passiva, que a apuração do crédito tributário junto ao prestador é necessária. Caso ocorra a não-apresentação ou apresentação, deficiente pelo prestador, da documentação contábil ou trabalhista necessária a comprovar a extinção previdenciária, poderia o INSS arbitrar, junto ao responsável solidário, as contribuições que entender devidas.

Ademais, existia preocupação daquele órgão do CRPS pela cobrança indévida ou em duplicidade, in bis in idem, em relação ao tomador e prestador de serviços. Tal entendimento está consubstanciado no Parecer MPAS nº 2.376, de 21 de dezembro de 2000:

*"14. O que não pode haver é a cobrança de uma obrigação já paga ou negociada, ou seja, se um dos sujeitos passivos do tributo extinguir a obrigação pelo pagamento ou se ocorrer uma das hipóteses previstas de suspensão da exigibilidade do crédito tributário, não poderá o INSS cobrar, ou continuar cobrando, a obrigação do outro sujeito passivo.*

[...]

*16. Desta forma, temos que o ordenamento jurídico não veda a possibilidade de existência de mais de um crédito sobre a mesma obrigação tributária. O que não pode ser admitido é a cobrança de um débito já pago.*

[...]

*21. A extinção ou a suspensão da obrigação importará, necessariamente, a extinção ou a suspensão da obrigação em relação aos demais responsáveis, exatamente porque a obrigação é uma só. O INSS deve, portanto, providenciar uma sistemática de acompanhamento de cobrança que possibilite a verificação destas ocorrências, evitando-se o pagamento e o recebimento de obrigações já quitadas ou suspensas, bem como um sistema que possibilite verificar o valor real do estoque de dívida, afastando-se a contagem em dobro, ou seja, dos valores devidos pelos contribuintes e pelos responsáveis sobre a mesma dívida.*

[...]

*26. Em relação à arrecadação fiscal, temos que o mesmo fato gerador da obrigação tributária deve sempre constar do mesmo débito, evitando-se, assim, que a mesma obrigação seja cobrada duas vezes em duas NFLS's distintas, uma relação ao contribuinte e outra em relação ao responsável tributário. Portanto, em cada NFLD deve constar o nome não só do contribuinte como também de todos os responsáveis tributários.*

*27. A arrecadação não deve lançar, sobre o mesmo fato gerador, duas NFLD's, uma contra o contribuinte e outra contra o responsável".*

Rosilene Aires Soares  
Agente Administrativo  
Matr. 1106377

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUIN  
CONFERE COM O ORIGINAL

Brasília, 28 / 11 / 2007

Marco Silva Novato  
Mat. LB 1780

Rosilene Aires Soares  
Agente Administrativo  
Matr. 1198377

Brasília, 28, 10, 2007

Não obstante esse entendimento, o ~~CFPS~~ <sup>CFPS</sup> enunciado – número 30 [Resolução n. 1, 31 de janeiro de 2007] ~~que reconheceu a prerrogativa~~ <sup>que reconheceu a prerrogativa</sup> do fisco previdenciário de constituir os créditos no tomador de serviços, mesmo que não haja apuração prévia no prestador de serviços. No entanto, não há vinculação dos órgãos dos Conselhos de Contribuintes/MF em relação ao enunciado editado.

Como disse alhures, existe apenas uma obrigação, isto é, a do recolhimento das contribuições incidentes sobre os serviços executados, que se extingue com o pagamento, conforme dispõe o art. 113, do CTN:

*“Art. 113. A obrigação tributária é principal ou acessória.*

*§ 1º A obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente”.*

No que tange à responsabilidade de os recolhimentos, consta do relatório fiscal que a AFE

*“[...] é responsável solidária pelos recolhimentos das contribuições previdenciárias incidentes sobre as folhas de pagamento dos trabalhadores que lhes prestem serviços. Para tanto, dispõe a legislação que a empresa poderá se elidir da responsabilidade solidária se for comprovado pelo tomador o recolhimento das contribuições incidentes sobre a remuneração dos segurados incluída em notas fiscais, faturas ou recibos correspondentes aos serviços realizados. [...]*

*6. Devido à falta de apresentação de documentos, tais como contratos de prestação de serviços, várias notas fiscais, solicitados no Termo de Intimação de Apresentação de Documentos – TIAD, ensejou-se à lavratura do Auto-de-Infração, com base ao artigo 33, §2º, da Lei n. 8.212/91 e alterações posteriores”.*

Ademais, no item 1.12 do Anexo I, afirmaram os Auditores que a Notificada realizou procedimento contábil incorreto, o que, em princípio, seria a motivação para a aferição indireta realizada.

Em contraposição, a Instituição refuta a aferição indireta procedida e aduz que:

*“50. Não obstante, em um entendimento contraditório, a DN reconhece, às fls. 7, que consta nos autos a contabilização dos valores das notas fiscais emitidas efetivamente pela empresa prestadora de serviço. Desta feita, a aferição indireta jamais poderia ser feita nesse caso, pois existem elementos na própria contabilidade da instituição que comprovam a contabilização e efetivo recolhimento por parte da empresa prestadora de serviços. [...]*

*55. Portanto, deveria o INSS, ao buscar a solidariedade passiva da recorrente, relacionar todos os pagamentos feitos pelas empresas terceirizadas aos funcionários que trabalharam nas dependências da contratante. Como a referida autarquia não procedeu desta forma e também, não sendo cabível o arbitramento como já demonstrado, à presente configura-se o cerceamento do direito de defesa [...]*

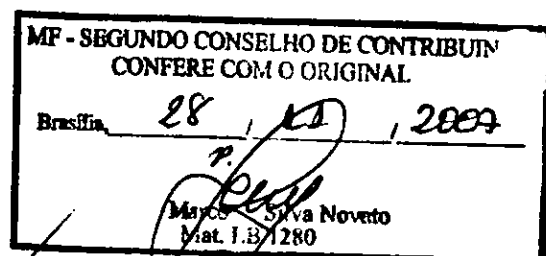
Diante do confronto de informações, entendo necessária a conversão do julgamento em diligência, para esclarecimento de matéria de fato, qual seja:

- i. deverá a Secretaria da Receita Federal do Brasil intimar a Notificada, na pessoa de seu representante legal, para que, no prazo de 5 [cinco] dias, apresente os livros contábeis e indique as rubricas que constam a “contabilização e efetivo recolhimento por parte da empresa prestadora de serviços”;
- ii. relacionar quais os empregados da empresa prestadora trabalharam nas dependências da AFE e todos os recolhimentos realizados pela empresa prestadora nas competências objeto dessa NFLD;
- iii. esclareça a Secretaria da Receita Federal do Brasil em qual (is) preceito (s) legal (is) se funda (m) a aferição indireta procedida [§3º, §4º ou §6º, do art. 33, da Lei n. 8.212/91];
- iv. do resultado deverão ser intimados a Notificada e Interessados para, se quiserem, manifestar-se, no prazo de 15 [quinze] dias, em atendimento ao disposto no art. 308, do Decreto n. 3.048/99.

Voto pela CONVERSÃO DO JULGAMENTO EM DILIGÊNCIA.

Sala das Sessões, em 10 de outubro de 2007.

MANOEL COELHO ARRUDA JÚNIOR



Rosilene Aires Soares  
Agente Administrativo  
Matr. 1198377

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTE  
CONFERE COM O ORIGINAL

Brasília, 28, 11, 2007

Marco André Ramos Vieira  
Reg. L.B. 1280

Basileia Aires Soares  
Agente Administrativo  
Mat. 1198377

## Voto Vencedor

Conselheiro MARCO ANDRE RAMOS VIEIRA, Relator Designado.

Peço vênia para discordar do entendimento proferido pelo Conselheiro Relator, para entender que o prazo decadencial para constituição das contribuições previdenciárias é de dez anos. Desse modo, quanto à questão preliminar suscitada pela recorrente em que o lançamento já fôra atingido pela decadência, razão não lhe confiro.

O CTN dispõe sobre normas gerais em matéria tributária, especialmente acerca da prescrição e da decadência. Estabelecendo normas gerais, a legislação ordinária pode dispor sobre normas específicas e assim o prazo decadencial previsto no art. 45 da Lei n.º 8.212/1991 é compatível com o ordenamento jurídico, conforme demonstrarei a seguir.

Não se pode esquecer que a Constituição Federal em seu artigo 146, III reservou à lei complementar estabelecer normas gerais em matéria tributária. Dessa forma as normas gerais estão dispostas no CTN, entretanto normas específicas se tiverem de acordo com o disposto no CTN adquirem sua validade. Assim, o próprio CTN em seu artigo 97, VI dispõe que somente a lei pode estabelecer as hipóteses de exclusão, suspensão e extinção de créditos tributários, ou de dispensa ou redução de penalidades. O instituto da decadência é modalidade de extinção do crédito tributário, conforme previsto no art. 156, V do CTN, e sendo assim pode ser regulado por lei ordinária.

Além do mais, o art. 150, § 4º do CTN dispõe que a lei pode alterar o prazo à homologação do tributo, que pelo CTN é de 5 anos. Sabemos que em regra, as contribuições previdenciárias são lançadas por homologação, e assim a Lei n.º 8.212/1991, poderia alterar o prazo para 10 anos, conforme previsão no próprio CTN.

O prazo decadencial para levantamento das contribuições previdenciárias não surgiu somente em 1999, mas está previsto em lei específica da previdência social, art. 45 da Lei n.º 8.212/1991, abaixo transcrito. Desse modo foi correta a aplicação do instituto pelo órgão fiscalizador:

*"Art.45. O direito da Seguridade Social apurar e constituir seus créditos extingue-se após 10 (dez) anos contados:*

*I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o crédito poderia ter sido constituído;*

*II - da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, a constituição de crédito anteriormente efetuada.*

*(...)"*

Quanto à suposta inconstitucionalidade do art. 45 da Lei n.º 8.212, não cabe tal análise na esfera administrativa. Não é de competência da autoridade administrativa a recusa ao cumprimento de norma supostamente inconstitucional, razão pela qual são aplicáveis os prazos regulados na Lei n.º 8.212/1991 em matéria de decadência e prescrição relativas às contribuições previdenciárias.

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, segue trecho do Parecer/CJ n.º 771, aprovado pelo Ministro da Previdência Social em 28/1/1997.

*"Cumpre 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. Nesse mesmo sentido segue trecho do Parecer/CJ n.º 2.547, aprovado pelo Ministro da Previdência Social em 23/8/2001.

*"Ante o exposto, esta Consultoria Jurídica posiciona-se no sentido de que a Administração deve abster-se de reconhecer ou declarar a inconstitucionalidade e, sobretudo, de aplicar tal reconhecimento ou declaração nos casos em concreto, de leis, dispositivos legais e atos normativos que não tenham sido assim expressamente declarados pelos órgãos jurisdicionais e políticos competentes ou reconhecidos pela Chefia do Poder Executivo".*

Não há como esse Colegiado recusar cumprimento à Lei n.º 8.212/1991, sem lhe afastar a presunção de constitucionalidade. Não cabe o disfarce de não aplicação da Lei n.º 8.212, sob o argumento de que deve prevalecer a lei complementar, no caso o CTN, pois se tal argumento prosperasse os tribunais judiciais não teriam que submeter a questão à Corte Especial ou ao Pleno. Mesmo porquê, por uma questão lógica não se pode declarar a ilegalidade de uma lei, que é posterior ao CTN, e além do mais é específica. De acordo com a Súmula n.º 2 aprovada pelo Conselho Pleno do 2º Conselho de Contribuintes não pode ser declarada inconstitucionalidade de norma pela Administração

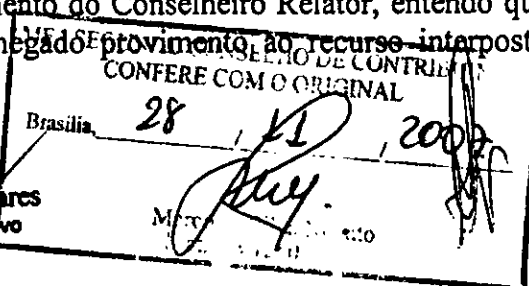
*"SÚMULA N.º 2 .*

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

Desse modo, voto no sentido de rejeitar a preliminar ao mérito, ratificando a aplicação do prazo decadencial de dez anos, previsto no art. 45 da Lei n.º 8.212/1991, para constituição do crédito previdenciário.

Não compactuo com o entendimento do Conselheiro Relator, entendo que com os elementos constantes nos autos deva ser negado provimento ao recurso interposto pela recorrente.

Rosilene Aires Soares  
Agente Administrativo  
Mat. 106377



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 n.º 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 n.º 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.

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 n.º 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.

Portanto, era dever do contribuinte a guarda da referida documentação e apresentação à fiscalização quando solicitado, conforme previsto no art. 32 caput combinado

Rosir... e Aires Soares  
Agente Administrativo  
Mat. 1106377

Brasília, 28, 12, 2007

MF SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBU...  
CONFERE COM O ORIGINAL

Marcos... Novato  
Mat. LB 1280

Rosilene Aires Soares  
Agente Administrativo  
Matr. 1198377

MP - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUÍNTES  
CONFERE COM O ORIGINAL

CO2/C05  
Fls. 319

Brasília, 28 de 12 de 2007

com o § 11 da Lei n.º 8.212/1991. Uma vez não apresentando a documentação, a fiscalização não pode deixar de lavrar o débito, partindo nesse caso para a aferição dos valores

Mãe Aferição dos valores  
Art. 128

Conforme dispõe o art. 128 do CTN, a lei pode atribuir de modo expresso 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 n.º 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 n.º 8.620, de 05/01/93)*

(...)

*VI - o proprietário, o incorporador definido na Lei n.º 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 n.º 1.523-9, de 27/06/97, reeditada até a conversão na Lei n.º 9.528, de 10/12/97. Ver art. 29 da Lei n.º 4.591/64)"*

A redação original desse inciso era a seguinte:

*"VI - o proprietário, o incorporador definido na Lei n.º 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, sua efetivação ou as respectivas garantias".*

Rosilene Alves Soares  
Agente Administrativo  
Matr. 1798377

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTESS  
CONFERE COM O ORIGINAL

CC02/C05  
Fls. 320

Brasília, 28, 11, 2007

Quando 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 <sup>Marco</sup> <sup>previdenciária</sup> <sup>de</sup> <sup>se</sup> <sup>pega</sup> <sup>cumprimento</sup> 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 n.º 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 n.º 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.

Pelo exposto, o procedimento fiscal seguiu os ditames previstos, devendo ser mantido nos termos da Decisão-Notificação.

**CONCLUSÃO:**

Voto pelo CONHECIMENTO do recurso para no mérito NEGAR-LHE PROVIMENTO.


É como voto.

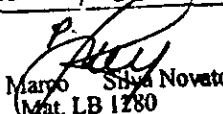
Sala das Sessões, em 10 de outubro de 2007.

  
MARCO ANDRÉ RAMOS VIEIRA

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUIN  
CONFERE COM O ORIGINAL

Brasília, 28 / 10 / 2007

  
Rosilene Aires Soares  
Agente Administrativo  
Mat. 1198377

  
Marco Silva Novato  
Mat. LB 1280

