

2º CC/MF - Sexta :
CONFERE COM O Original
Brasília, 23 / 03 / 09
Maria de Fátima Ferreira de Carvalho
Matr. Siapo 751683

CC02/C06
Fls. 176



MINISTÉRIO DA FAZENDA
SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEXTA CÂMARA

Processo nº	35950.002053/2006-12
Recurso nº	144.238 Voluntário
Matéria	SOLIDARIEDADE
Acórdão nº	206-00.361
Sessão de	12 de fevereiro de 2008
Recorrente	DM CONSTRUTORA DE OBRAS LTDA.
Recorrida	SECRETARIA DA RECEITA PREVIDENCIÁRIA DE CURITIBA-PR

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

Período de apuração: 01/05/1992 a 31/12/1992

Ementa: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL
PREVIDENCIÁRIA. SOLIDARIEDADE. ERRO DE
FUNDAMENTAÇÃO.

A utilização incorreta da fundamentação legal, gera a
nulidade do processo, por vício formal.

Processo Anulado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os Membros da SEXTA CÂMARA do SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES, por maioria de votos: I) em rejeitar a preliminar de decadência, vencidos os Conselheiros Rogério de Lellis Pinto e Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira II) em anular, por vício formal, a NFLD, vencido o Conselheiro Rogério de Lellis Pinto, que votou por dar provimento ao recurso.



ELIAS SAMPAIO FREIRE

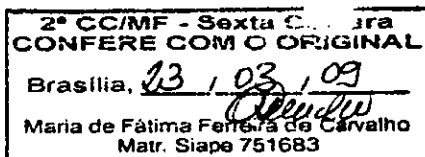
Presidente



DANIEL AYRES KALUME REIS

Relator

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros Ana Maria Bandeira, Rogério de Lellis Pinto, Bernadete de Oliveira Barros, Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira, Cleusa Vieira de Souza e Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira.



Relatório

Trata-se de Notificação Fiscal de Lançamento de Débito – NFLD, lavrada contra a empresa DM Construtora de Obras Ltda. e Road Steel Indústria Metalúrgica Ltda., com base no instituto da responsabilidade solidária, decorrente da não comprovação do recolhimento das contribuições destinadas à Seguridade Social, com base no instituto da aferição indireta, incidentes sobre o contrato de subempreitada de construção civil.

Ressalte-se que a presente NFLD substitui a NFLD n. 35.682.720-8, que foi julgada nula, conforme acórdão da extinta 4ª Câmara de Julgamento do Egrégio Conselho de Recursos da Previdência Social, n.1262/2005.

O débito foi apurado nas competências 05/1992 a 12/1992.

Por tais razões foi imputada a obrigação de recolher ao INSS débito no montante de R\$ 3.025,28 (três mil e vinte e cinco reais e vinte e oito centavos).

A Tomadora de Serviços apresentou impugnação, às fls. 88/102 dos autos.

A Prestadora de Serviços foi regularmente intimada e não apresentou defesa (fl. 86).

Às fls. 106/111 foi proferida Decisão – Notificação julgando procedente o lançamento fiscal para declarar o contribuinte devedor da importância de R\$ 3.025,28 (três mil e vinte e cinco reais e vinte e oito centavos). Transcreve-se a ementa da decisão:

"CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. DECADÊNCIA. PRAZO. INTERRUPTÃO. EFEITO NA SOLIDARIEDADE. BASE DE CÁLCULO. AFERIÇÃO INDIRETA. NORMA PROCEDIMENTAL. LEGISLAÇÃO DE REGÊNCIA..

1. A lei ordinária federal pode fixar prazo decadencial e prescricional específico para as contribuições previdenciárias, eis que a fixação de prazo não se vincula a hipótese de norma geral, havendo expressa autorização no § 4º do art. 150 do CTN.

2. O Direito Tributário admite a interrupção do prazo decadencial (CTN, art. 173, II; e Lei nº 8.212/91, art. 45, II) e o próprio Direito Civil admite que a lei fixe hipóteses de impedimento, suspensão e interrupção da decadência (Código Civil, art. 207).

3. A interrupção da decadência contra um dos devedores solidários prejudica os demais, pois o princípio informador do art. 125, III, do CTN aplica-se à interrupção da decadência.

LANÇAMENTO PROCEDENTE."

Intimada para recorrer, a Prestadora de Serviços não apresentou Recurso Voluntário (fls.116 e 122).

A empresa Tomadora dos Serviços interpôs Recurso tempestivo acompanhado do comprovante de recolhimento do depósito prévio (fls. 124/143). As razões recursais foram as mesmas apresentadas em sede de defesa. Transcreve-se trecho da Decisão-Notificação, com as razões do contribuinte:

"Da preliminar

4.1. Decadência. O art. 45 da Lei nº 8.212/91 é inconstitucional. Não cabe a extensão da tese jurisprudencial de cinco mais cinco anos, eis que restrita aos casos de repetição de indébito. Cientificada da NFLD em 02/01/06, operou-se a decadência em relação às competências do ano de 1992 (CTN, art. 150, § 4º).

4.1.1. A aplicação do art. 45, I, da Lei nº 8.212/91 revela também a ocorrência da decadência.

4.1.2. Não se aplica o inciso II do art. 45 da Lei nº 8.212/91. O Acórdão nº 1262/2005 da 4ª CaJ do CRPS não afirma que o lançamento tenha sido anulado por vício formal, apenas vislumbria no lançamento a presença de irrefreável vício de ordem formal, tendo-se, em verdade, sido declarada a nulidade por erro de identificação do sujeito passivo e cerceamento do direito de defesa.

4.1.3. Além disso, a presente NFLD seria o primeiro lançamento contra o sujeito passivo da obrigação tributária principal (SOCIEDADE CONSTRUTORA CASABLANCA LTDA), inexistindo lançamento anterior cancelado por vício formal. Decadente o direito de lançar contra o contribuinte (SOCIEDADE CONSTRUTORA CASABLANCA LTDA), resta igualmente decadente, até pelo simples efeito da solidariedade, o direito de lançar contra a impugnante.

Do mérito

4.2. Do lançamento. A redação original do art. 30, VI, da Lei nº 8.212/91 não contemplava a solidariedade entre construtor e subempreiteira. Além disso, a redação do inciso VI do art. 30 da Lei nº 8.212/91, permitindo a retenção da importância devida pela subempreiteira, atestava que o sujeito passivo da obrigação tributária principal é a subempreiteira, no caso SOCIEDADE CONSTRUTORA CASABLANCA LTDA. Por outro lado, a fiscalização não examinou a situação fiscal do sujeito passivo propriamente dito, logo o lançamento por arbitramento não traduz a correta imposição sobre fatos geradores ocorridos. Portanto, não prospera a exigência.

4.3. Da penalidade. A impugnante como sucessora de HABITAÇÃO CONSTRUÇÃO E EMPREENDIMENTOS LTDA só se responsabiliza pelos tributos (CTN, art. 132). Logo, não responde pelas penalidades (sanção de ato ilícito).

4.4. Por fim, pede, preliminarmente, o reconhecimento da decadência e, no mérito, a improcedência da NFLD ou o cancelamento das penalidades aplicadas."

Foram apresentadas contra-razões às fls. 146/153.

Em 27.11.2006 os presentes autos foram levados para julgamento pela extinta 4ª Câmara de Julgamento do Egrégio Conselho de Recursos da Previdência Social, pelo então Relator, o Ilustríssimo Conselheiro dos Contribuintes, Dr. Rogério de Lellis Pinto, que entendeu por converter o julgamento em diligência, conforme a fundamentação abaixo:

"Recurso tempestivo, substituído o depósito recursal pelo arrolamento de bens por força de liminar, e considerando assim estar presente todos os requisitos para sua admissibilidade, passo à sua análise.

Com efeito, o CRPS, especialmente por meio desta Egrégia CAJ, em se tratando de responsabilidade solidária, tem demonstrado, em reiteradas oportunidades, sensível preocupação para se evitar a lavratura e a subsistência de 02 NFLD's sobre o mesmo fato gerador, o que, por óbvio, configurar-se-ia em bis in idem.

Nesse passo, tem sido comum, nos processos julgados por esta CAJ em se tratando do instituto da solidariedade, a determinação de diligência no sentido de que à fiscalização informe, se o prestador do serviço já foi submetido a alguma espécie de fiscalização total (com contabilidade), ou mesmo se há lançamentos referentes ao mesmo período considerado no tomador, se aderiu a parcelamentos especiais, e se tem CND de baixa já emitida.

Tal procedimento, ao meu ver, não se traduz em exagero de cautela, muito pelo contrário, é extremamente necessário, pois permite ao julgador aferir efetivamente se há a existência de uma obrigação inadimplida ou não, na medida em que se não persiste um dever para com o fisco, logicamente não há que se responsabilizar a pessoa dita solidária por essa obrigação.

*Ante o exposto, voto no sentido de **CONVERTER O JULGAMENTO EM DILIGÊNCIA**, para que o AFPS responda às indagações acima, e, após tais diligências, em observância ao contraditório e à ampla defesa, seja intimado o Recorrente de seu resultado, dando-lhe prazo de 10 dias para, caso queira, se manifestar."*

Os autos foram baixados para o Serviço de Fiscalização, visando o cumprimento da diligência solicitada.

À fl. 159 dos autos, consta o resultado da diligência, in verbis:

"1. Em atenção à solicitação de folhas 155 informamos o que segue:

a) Foram analisadas as informações disponíveis, relativas ao devedor solidário, prestador de serviços, não se constatando a ocorrência de ação fiscal com exame de contabilidade ou que os créditos, referentes à prestação de serviços tributada na notificação em referência tenham sido objeto de lançamento anterior.

b) De acordo com os documentos pesquisados no sistema de informática do INSS/SRP (PLENUS), a empresa em questão não aderiu a parcelamentos especiais.



c) Não existe CND de baixa para a empresa no sistema INSS/SRP. Conforme consulta ao CONSET – Consulta Dados do Estabelecimento, a situação da prestadora de serviços junto ao INSS/SRP é normal."

A empresa Tomada de Serviços, ora Recorrente, foi regularmente intimada e apresentou manifestação (fls. 163/172), alegando o seguinte:

(i) que a fiscalização teria deixado de examinar os registros contábeis da subempreitada dos serviços prestados à Recorrente, omitindo-se, assim, na sua competência fiscalizadora;

(ii) que a inexistência de parcelamento não seria importante, tendo em vista que inexistente débito;

(iii) que a declaração de normalidade da empresa prestadora de serviços perante o INSS/SRF, afastaria qualquer possibilidade da empresa prestadora não ser submetida à fiscalização direta e periódica, bem como deixa claro que não existe qualquer débito ou pendência que possa levar à solidariedade da Recorrente;

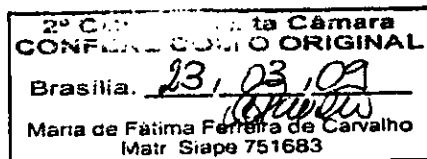
(iv) que existiria deficiência no processo que o tornaria nulo, em especial a ausência de exame documental e contábil da empresa prestadora de serviços; e

(v) reafirma todos os fundamentos do Recurso Voluntário.

A empresa prestadora de serviços, por está localizada em lugar incerto, foi intimada por meio do Edital n. 15, constante à fl. 173 dos autos.

É o Relatório.





Voto

Conselheiro DANIEL AYRES KALUME REIS, Relator

DA PRELIMINAR DE DECADÊNCIA

Inicialmente, devem ser tecidas considerações quanto a natureza das contribuições sociais. Para tanto, será transcrita a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, que firmou entendimento no sentido de considerar as contribuições sociais como de natureza tributária. Veja-se.

"CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO DAS PESSOAS JURÍDICAS. LEI 7.689/88. Não é inconstitucional a instituição da contribuição social sobre o lucro das pessoas jurídicas, cuja natureza é tributária. (...).

VOTO

(...).

Sendo, pois, a contribuição instituída pela Lei 7.689/88 verdadeiramente contribuição social destinada ao financiamento da seguridade social, com base no inciso I do artigo 195 da Carta Magna, segue-se a questão de saber se essa contribuição tem, ou não, natureza tributária em face dos textos constitucionais em vigor. Perante a Constituição de 1988, não tenho dúvida em manifestar-me afirmativamente." (Recurso Extraordinário n. 146.733, Relator Ministro Moreira Alves, Plenário do Supremo Tribunal Federal, Diário da Justiça de 06.11.1992).

"AGRAVO REGIMENTAL EM AGRAVO DE INSTRUMENTO. CONTRIBUIÇÃO SOCIAL INSTITUÍDA PELA LEI COMPLEMENTAR Nº 70/91. EMPRESA DE MINERAÇÃO. ISENÇÃO. IMPROCEDÊNCIA. DEFICIÊNCIA NO TRASLADO. SÚMULA 288. AGRAVO IMPROVIDO.

1. As contribuições sociais da seguridade social previstas no art. 195 da Constituição Federal que foram incluídas no capítulo do Sistema Tributário Nacional, poderão ser exigidas após decorridos noventa dias da data da publicação da lei que as houver instituído ou modificado, não se lhes aplicando o disposto no art. 150, III, b, do Sistema Tributário, posto que excluídas do regime dos tributos. 2. Sendo as contribuições sociais modalidades de tributo que não se enquadram na de imposto, e por isso não estão elas abrangidas pela limitação constitucional inserta no art. 155, § 3º, da Constituição Federal. (...)" (Agravo Regimental no Agravo de Instrumento n. 174.540, Relator Ministro Mauricio Corrêa, 2ª Turma do Supremo Tribunal Federal, publicado no Diário da Justiça de 26.04.1996).

Diante disso, certo que as contribuições sociais previstas no artigo 195 da Constituição Federal têm natureza tributária.

Após esses esclarecimentos, será necessário definir qual o prazo decadencial que as contribuições sociais destinadas a Seguridade Social estão sujeitas e, assim, analisar o artigo 45 da Lei n. 8212/91, que prevê o prazo de 10 (dez) anos e o artigo 173 do Código Tributário Nacional, que prevê o prazo de 05 (cinco) anos.

"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.

Art. 173. O direito de a Fazenda Nacional constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) 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. "

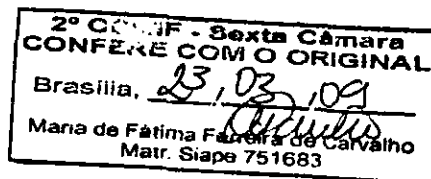
A Lei nº 8212/91, que trata especificamente da Seguridade Social, fixou prazo maior para a decadência da constituição do crédito tributário, entretanto, mantendo o mesmo termo inicial para sua contagem.

Poder-se-ia argumentar que à lei ordinária não caberia modificar regra de decadência tributária, que é reservada à lei complementar, nos termos do artigo 146, inciso III, alínea "b", da Constituição Federal. **Entretanto, essa questão da constitucionalidade extrapola os limites deste Egrégio Conselho de Recursos da Previdência Social, tendo em vista as competências atribuídas aos órgãos administrativos.**

Por outro lado, essa questão deve ser visualizado por outros dois prismas, são eles: (i) a aplicação de 02 (duas) legislações gerais e hierarquicamente diversas ao mesmo fato concreto e (ii) e o fato da Lei n. 8212/91 não fazer previsão ao prazo decadencial para as contribuições sujeitas a homologação do lançamento.

Assim, verifica-se que a Lei n. 8212/91 entrou em conflito com o Código Tributário Nacional.

Diante disso, deve ser aplicada a lei hierarquicamente superior, ou seja, o Código Tributário Nacional, que, inclusive faz expressa previsão quanto ao prazo decadencial para os tributos sujeitos a homologação do lançamento.



Frise-se, ainda, que a Lei nº 8.212/91 não prevê regra específica para os tributos em que a legislação atribua ao sujeito passivo, o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa.

Isto porque, para os tributos sujeitos ao lançamento por homologação (expressa ou tácita), nos termos do § 4º do artigo 150 do Código Tributário Nacional, é extinto o crédito tributário pela decadência, após 05 (cinco) anos a contar da ocorrência do fato gerador. Transcreve-se o artigo:

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

(...).

§ 4º Se a lei não fixar prazo à homologação, será ele de 5 (cinco) anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação."

Alberto Xavier, in Prazo de decadência: âmbito de aplicação dos arts. 150, § 4º, e 173, I, do CTN. RTFP 55/105, abr/2004, diz o seguinte:

"Note-se que o art. 150, § 4º, do CTN prevê a possibilidade de o prazo de homologação ser 'fixado em lei' em termos diversos dos previstos naquele artigo, enquanto o art. 173 fixa imperativamente o prazo de 5 (cinco) anos, sem admitir que prazo diferente seja fixado em lei. A lei a que se refere o art. 150, § 4º, só pode ter o alcance de reduzir o prazo de 5 (cinco) anos, baseado no reconhecimento da suficiência de menor período para o exercício do poder de controle, mas nunca o de excedê-lo, funcionando assim os cinco anos como limite máximo do prazo decadencial. A proibição de dilatação do prazo, a livre alvedrio do legislador ordinário, decorre logicamente da função garantística que a lei complementar desempenha em matéria de prescrição e decadência, cuja limitação no tempo é corolário do princípio da segurança jurídica, que é um limite constitucional implícito ao poder de tributar."

Diante disso, a regra contida no artigo 45 da Lei n. 8212/91 deve ser afastada, tendo em vista a previsão contida no § 4º do artigo 150 do Código Tributário Nacional, acima transcrito.

Saliente-se, ainda, que a homologação a que se refere o artigo 150 do Código Tributário Nacional é da atividade do sujeito passivo, não necessariamente do pagamento do tributo. O que se homologa (expressa ou tacitamente) é ato do contribuinte, que pode ser o pagamento total do tributo, o pagamento parcial ou o não pagamento.

Fato é que é irrelevante que tenha havido o pagamento ou não do tributo. A relevância da questão cinge-se ao transcurso do prazo legal sem pronunciamento do Fisco, que no presente caso é de 05 (cinco) anos, nos termos do § 4º do artigo 150 do Código Tributário Nacional.

O Egrégio Superior Tribunal de Justiça se posiciona sobre no mesmo sentido, *in verbis*:

"Ementa

AGRAVO REGIMENTAL. PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA. FALTA DE SIMILITUDE ENTRE O ACÓRDÃO RECORRIDO E O INDICADO COMO PARADIGMA. AÇÃO ANULATÓRIA DE LANÇAMENTO DE DÉBITO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. NATUREZA DE TRIBUTO. DECADÊNCIA. EC Nº 8/1977. ART. 173, I, DO CTN. PRECEDENTES. SÚMULA Nº 168/STJ.

1. O decisum embargado asseverou, unicamente, que, no caso em apreço, o tributo sujeito a lançamento por homologação não foi recolhido, tendo em vista que o período reclamado é entre abril de 1984 e maio de 1985, com lançamento feito em 25/05/1995.

2. O julgado apontado como dissidente examinou, apenas e tão-somente, a questão sob o aspecto de tributos recolhidos em período posterior à Carta Magna de 1988, aplicando-se, aí sim, a teoria dos "cinco mais cinco".

3. Perfeitamente demonstrado que o acórdão embargado não guarda similitude com o paradigma colacionado para fins de caracterizar a divergência apontada.

4. A natureza das contribuições previdenciárias é de tributo. A jurisprudência das 1ª e 2ª Turmas e da 1ª Seção do STJ são no sentido de que ocorre em cinco anos o prazo decadencial para exigir o pagamento de contribuições previdenciárias não pagas, in casu, no interregno de abril de 1984 e maio de 1985, com lançamento feito em 25/05/1995, período posterior ao prazo prescricional estipulado pela EC nº 08/1977.

5. Adoção do princípio da continuidade das leis. Prazo decadencial do lançamento de ofício (art. 173, I, do CTN). Decadência configurada. Vastidão de precedentes desta Corte.

6. Aplicação da Súmula nº 168/STJ: "Não cabem embargos de divergência, quando a jurisprudência do Tribunal se firmou no mesmo sentido do acórdão embargado."

7. Agravo regimental não-provido.

(...).

VOTO-VISTA

(...).



Impende salientar que a homologação a que se refere o artigo 150, do Código Tributário, é da atividade do sujeito passivo, não necessariamente do pagamento do tributo. O que se homologa, quer expressamente, quer tacitamente, é o proceder do contribuinte, que pode ser o pagamento suficiente do tributo, o pagamento a menor ou a maior ou, também, o não-pagamento.

Seja qual for, dentre todas as possíveis condutas do contribuinte, ocorre uma ficção do Direito Tributário, sendo irrelevante que tenha havido ou não o pagamento, uma vez que relevante é apenas o transcurso do prazo legal sem pronunciamento da autoridade fazendária, di-lo o Codex Tributário. (...)” Sem grifos no original (AgRg nos EREsp 489955/RS, Relator Ministro José Delgado, 1ª Seção, DJ 19.06.2006 p. 89).

“Ementa

PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL. ACÓRDÃO A QUO ASSENTADO EM FUNDAMENTAÇÃO DE ÍNDOLE CONSTITUCIONAL. FALTA DE PREQUESTIONAMENTO. TRIBUTÁRIO. CARACTERIZAÇÃO DOS REQUISITOS AUTORIZADORES DA DESCLASSIFICAÇÃO DA ESCRITA CONTÁBIL DO CONTRIBUINTE. MATÉRIA DE FATO. SÚMULA 7/STJ. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. PRAZO DECADENCIAL DE CONSTITUIÇÃO DO CRÉDITO. TERMO INICIAL: (A) PRIMEIRO DIA DO EXERCÍCIO SEGUINTE AO DA OCORRÊNCIA DO FATO GERADOR, SE NÃO HOUVE ANTECIPAÇÃO DO PAGAMENTO (CTN, ART. 173, I); (B) FATO GERADOR, CASO TENHA OCORRIDO RECOLHIMENTO, AINDA QUE PARCIAL (CTN, ART. 150, § 4º). PRECEDENTES DA 1ª SEÇÃO.

- 1. O acórdão recorrido decidiu a questão relativa ao prazo de decadência com amparo em fundamentação de índole constitucional, cuja revisão é inviável, na via do recurso especial, por estar a competência do STJ, delimitada pelo art. 105, III, da Constituição, restrita à uniformização da legislação federal infraconstitucional.*
- 2. A falta de prequestionamento do tema federal impede o conhecimento do recurso especial.*
- 3. Tendo a Corte de origem afirmado expressamente a existência, na escrituração contábil do contribuinte, dos elementos necessários à apuração do valor das contribuições previdenciárias devidas, não pode ser conhecido o recurso especial, na parte em que pretende o reconhecimento da legitimidade da aferição indireta, sob alegação da insuficiência dessa documentação, diante do óbice da Súmula 7/STJ.*
- 4. O prazo decadencial para efetuar o lançamento do tributo é, em regra, o do art. 173, I, do CTN, segundo o qual "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".*



5. Todavia, para os tributos sujeitos a lançamento por homologação — que, segundo o art. 150 do CTN, "ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa" e "opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa" —, há regra específica. Relativamente a eles, ocorrendo o pagamento antecipado por parte do contribuinte, o prazo decadencial para o lançamento de eventuais diferenças é de cinco anos a contar do fato gerador, conforme estabelece o § 4º do art. 150 do CTN. Precedentes da 1ª Seção: ERESP 101.407/SP, Min. Ari Pargendler, DJ de 08.05.2000; ERESP 279.473/SP, Min. Teori Zavascki, DJ de 11.10.2004; ERESP 278.727/DF, Min. Franciulli Netto, DJ de 28.10.2003.

6. No caso concreto, houve pagamento parcial da contribuição previdenciária. É aplicável, portanto, conforme a orientação acima indicada, a regra do art. 150, § 4º, do CTN.

7. Recurso especial parcialmente conhecido e, nessa parte, improvido."

(REsp 607345 / RS, Relator Ministro Teori Albino Zavascki, 1ª Turma, DJ 17.04.2006 p. 169).

"Ementa

TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. CONTRIBUIÇÃO SOCIAL. PRAZO DECADENCIAL. EMENDA CONSTITUCIONAL 08/77. DÉBITOS ANTERIORES À PROMULGAÇÃO DA CF/88. DISSÍDIO JURISPRUDENCIAL REALIZADO COM SÚMULA NÃO COMPROVADO.

1. O prazo prescricional das contribuições previdenciárias sofreu várias alterações. Até a Emenda Constitucional nº 08/77, em face do débito previdenciário ser considerado de natureza tributária, o prazo prescricional é o quinquenal. Após a citada emenda, que lhes desconstituiu a natureza tributária, o prazo passou a ser o trintenário, consoante a Lei nº 3.807/60. Após a CF/88, passou-se a entender que o prazo seria quinquenal, enquanto a Lei nº 8.212/91 o prazo passou a ser o decenal, o que não é aceito pela jurisprudência deste Tribunal, tendo em vista o status de lei complementar gozado pelo CTN.

2. Os precedentes da Seção de Direito Público reconhecem, entretanto, que o prazo decadencial, nunca se alterara no período em exame, permanecendo quinquenal, como previsto no art. 173 do Código Tributário Nacional.

3. Deve ser reconhecida a decadência dos créditos da autarquia ora recorrida, já que, conforme assentado pela Corte inferior, as contribuições previdenciárias devidas referem-se às competências de fevereiro de 1986 a fevereiro de 1988, sendo que a notificação de lançamento do débito ocorreu apenas em maio de 1994. Decorrido, assim, o prazo quinquenal previsto no art. 173 do CTN.



4. Não se admite o dissídio jurisprudencial realizado com Súmula. Impõe-se a demonstração do dissenso pretoriano com os julgados que originaram o entendimento sumulado como divergente.

5. Recurso especial provido."

(REsp 642314 / RS, Relator, Ministro Castro Meira, 2ª Turma, DJ 21.11.2005 p. 182).

Corroborando o entendimento acima firmado, os seguintes precedentes: AgRg no RESP nº 616.348/MG, relator Ministro Teori Albino Zavascki, 1ª Turma; RESP 644.183, relator Ministro Castro Meira, 1ª Seção; Embargos de Divergência em RESP 276.142, relator Ministro Luiz Fux, 1ª Seção; entre outros.

Acrescente-se, ainda, que o Conselho de Contribuintes, por meio da 1ª e 2ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, também possui o mesmo entendimento. Veja-se.

"CSL – DECADÊNCIA – Considerando que a Contribuição Social Sobre o Lucro é lançamento do tipo por homologação, o prazo para o fisco efetuar lançamento é de 5 anos a contar da ocorrência do fato gerador, sob pena de decadência, nos termos do art. 150, § 4º, do CTN." (Processo n. 10680.016966/00-93, Recurso n. 103-129012, acórdão n. CSRF/01-05.187, de 25.05.2005).

"CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO – COFINS DECADÊNCIA – A contribuição social sobre o lucro líquido e COFINS, "ex vi" do disposto no art. 149, c.c. art. 195, ambos da C.F., e, ainda, em face de reiterados pronunciamentos da Suprema Corte, tem caráter tributário. Assim, em face do disposto nos arts. Nº 146, III, "b", da Carta Magna de 1988, a decadência do direito de lançar as contribuições sociais deve ser disciplinada em lei complementar. À falta de lei complementar específica dispondo sobre a matéria, ou de lei anterior recebida pela Constituição, a Fazenda Pública deve seguir as regras de caducidade previstas no Código Tributário Nacional." (Processo n. 10680.000957/2001-97, Recurso n. 103-129.013, acórdão n. CSRF/01-05.131, de 31.01.2005).

PIS/FATURAMENTO. DECADÊNCIA. Não se aplica ao PIS a regra do artigo 45 da Lei nº 8.212/91 para o efeito de determinar o prazo decadencial para o lançamento da contribuição. Precedentes da CSRF. Recurso especial negado (Processo n. 10983.005458/98-89, Recurso n. 203-119069, julgado em 18.10.2005, acórdão n. CSRF/02-02.124).

Importante ressaltar, também, que, recentemente, a Corte Especial do Egrégio Superior Tribunal de Justiça declarou a inconstitucionalidade do artigo 45 da Lei n. 8212/91, ao julgar a Arguição de Inconstitucionalidade no Recurso Especial n. 616.348, Relator Ministro Teori Zvascki, publicado no Diário da Justiça de 15.10.2007: Transcreve-se a ementa:



"CONSTITUCIONAL, PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. INCIDENTE DE INCONSTITUCIONALIDADE. DO ARTIGO 45 DA LEI 8.212, DE 1991. OFENSA AO ART. 146, III, B, DA CONSTITUIÇÃO.

1. As contribuições sociais, inclusive as destinadas a financiar a seguridade social (CF, art. 195), têm, no regime da Constituição de 1988, natureza tributária. Por isso mesmo, aplica-se também a elas o disposto no art. 146, III, b, da Constituição, segundo o qual cabe à lei complementar dispor sobre normas gerais em matéria de prescrição e decadência tributárias, compreendida nessa cláusula inclusive a fixação dos respectivos prazos. Conseqüentemente, padece de inconstitucionalidade formal o artigo 45 da Lei 8.212, de 1991, que fixou em dez anos o prazo de decadência para o lançamento das contribuições sociais devidas à Previdência Social.

2. Arguição de inconstitucionalidade julgada procedente."

Desta forma, os débitos apurados pela fiscalização no presente caso concreto, são atingidos pela decadência estabelecida no artigo 150, § 4º, do Código Tributário Nacional.

Relativamente ao início da contagem do prazo decadencial dos tributos sujeitos a homologação por lançamento, deve ser observada a regra do próprio § 4º do artigo 150 do Código Tributário Nacional, que diz que a contagem inicia a partir da ocorrência do fato gerador.

Merece destaque o tema, na medida em que há regra específica para contagem do prazo decadencial dos tributos sujeitos a homologação por lançamento. Diferentemente, na hipótese dos tributos sujeitos ao lançamento de ofício, prevalece a regra do artigo 173, inciso I, do Código Tributário Nacional, o qual tem como *dies a quo*, "o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado."

A 1ª Seção de Direito Público do Superior Tribunal de Justiça possui o mesmo entendimento, *in verbis*:

"TRIBUTÁRIO. EXECUÇÃO FISCAL. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. PRAZO DECADENCIAL. TERMO INICIAL. FATO GERADOR. MATÉRIA PACIFICADA. SÚMULA 168/STF.

O prazo decadencial para efetuar o lançamento do tributo é, em regra, o do art. 173, I, do CTN, segundo a qual 'o direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados (...) do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado'.

Todavia, para os tributos sujeitos a lançamento por homologação (que, segundo o art. 150 do CTN, '...ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa' e 'opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa'), há regra específica. Relativamente a eles, ocorrendo o pagamento antecipado por parte do contribuinte, o prazo decadencial para o lançamento de eventuais diferenças é de cinco anos a contar do fato gerador, conforme estabelece o § 4º do art. 150 do CTN. Precedentes:

EResp 572603/PR, Min. Castro Meira, DJ 05.09.2005; EResp 279473/SP, Min. Teori Albino Zavascki, DJ 11.10.2004.

Matéria pacificada no âmbito da 1ª Seção importa aplicação da Súmula 168/STJ.

Agravo regimental a que se nega provimento.

VOTO

(...).

3. Na hipótese dos autos, tendo havido o pagamento do tributo considerado devido pelo contribuinte, deve ser aplicada, na forma da fundamentação, a norma do art. 150, § 4º, do CTN. Com isso, ocorrido o fato gerador em julho e agosto de 1989, ter-se-ia por consumada a decadência em agosto de 1994 – muito antes, portanto, da inscrição da dívida ativa, referente a diferenças apuradas pelo Fisco, em 15.08.1995.

No mesmo sentido, cita-se: EResp 279473/SP. Do qual fui relator, DJ 11.10.2004; ERESP 408.617/SC, Min. João Otávio de Noronha, julgado em 10/08/2005.” Sem grifos no original (AGRG nos Embargos de Divergência em Recurso Especial n. 180.879, Relator Ministro Teori Albino Zavascki, 1ª Seção do Superior Tribunal de Justiça, publicado no Diário da Justiça de 05.12.2005).

A doutrina, também, segue o mesmo raciocínio, conforme se verifica pelo texto abaixo, de autoria do Juiz Federal da 2ª Vara Federal Tributária de Porto Alegre, Dr. Leandro Paulsen, *in verbis*:

“Prazo para homologação e prazo decadencial. Identidade. Há uma discussão importante acerca do prazo decadencial para que o Fisco constitua o crédito tributário relativamente aos tributos sujeitos a lançamento por homologação. Nos parece claro e lógico que o prazo deste § 4º tem por finalidade dar segurança jurídica às relações tributárias da espécie. Ocorrido o fato gerador e efetuado o pagamento pelo sujeito passivo no prazo de vencimento, tal como previsto na legislação tributária, tem o Fisco o prazo de cinco anos, a contar do fato gerador, para emprestar definitividade a tal situação, homologando expressa ou tacitamente o pagamento realizado, com o que chancela o cálculo realizado pelo contribuinte e que supre a necessidade de um lançamento por parte do Fisco, satisfeito que estará o respectivo crédito. É neste prazo para homologação que o Fisco deve promover a fiscalização, analisando o pagamento efetuado e, entendendo que é insuficiente, fazendo o lançamento de ofício através da lavratura de auto de infração, em vez de chancela-lo pela homologação. Com o decurso do prazo de cinco anos contados do fato gerador, pois, ocorre a decadência do direito do Fisco de lançar eventual diferença. A regra do § 4º deste art. 150 é regra especial relativamente a do art. 173, I, deste mesmo Código. E, em havendo regra especial, prefere à regra geral.” (in Direito Tributário: Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência, 7. ed., Porto Alegre: Livraria do Advogado: ESMAFE, 2005. Pg. 1062/1063).



Ante tais considerações, o termo inicial para contagem do prazo decadencial ocorre a partir do fato gerador, em virtude da homologação tácita ou expressa, nos termos do § 4º do artigo 150 do Código Tributário Nacional.

Em conclusão, a aplicação do prazo decadencial previsto no § 4º do artigo 150 do Código Tributário Nacional, além de ser o mais correto, se a linha com a jurisprudência do órgão mais especializado em matéria infraconstitucional do Judiciário Brasileiro, que é o Superior Tribunal de Justiça.

Nessa esteira, é bom registrar, evita-se a má utilização do dinheiro público, face aos custos de uma demanda judicial a ser proposta pelo contribuinte e com sérias chances de êxito, além de evitar a condenação do Fisco no pagamento de honorários advocatícios em valores de até 20% (vinte por cento) sobre o valor da causa, conforme preceituado no artigo 20 do Código de Processo Civil.

Esse entendimento visa preservar o Princípio Econômico e da Sucumbência, conforme ressalta o Desembargador do Tribunal de Justiça do Rio Grande do Sul, Dr. Rui Portanova, *in* Princípios do Processo Civil, 6 ed. Porto Alegre: Editora Livraria do Advogado, 2005, pgs. 24/25 e 254/255, *in verbis*:

"1.3. PRINCÍPIO ECONÔMICO

Sinonímia

Princípio da economia processual. Princípio da simplificação.

Enunciado

O processo procura obter o maior resultado com o mínimo de esforço.

Conteúdo

(...).

A busca de processo e procedimentos tão viáveis quanto enxutos, com um mínimo de sacrifício (tempo e dinheiro) e de esforço (para todos os sujeitos processuais), interessa ao processo como um todo e, por isso, compreende o que se convencionou chamar de princípio informativo econômico ou da economia processual.

(...).

O preço elevado dos custos processuais, a demora e o emperramento fazem parte do conjunto de críticas mais constantes e procedentes que se fazem ao aparelho judiciário.

(...).

A economia processual pode ser analisada a partir de quatro vertentes, que mesmo não sendo absolutamente autônomas entre si, viabilizam:

a) economia de custos;

b) economia de tempo;

c) economia de atos;

d) eficiência da administração judiciária.

4.2.4.9. Princípio da sucumbência

Sinonímia

Princípio do sucumbimento. Princípio de mera sucumbência.

Enunciado

Quem vai a juízo desassistido de direito (vencido em sentido amplo), responde tanto pelas custas processuais quanto pelos honorários advocatícios daquele que foi merecedor da tutela (vencedor em sentido amplo).

Conteúdo

Na linguagem comum, sucumbente é aquele que se sujeita à força que age contra si: estar deitado em baixo, cair debaixo, não resistir, ceder aos esforços de outrem.

No processo não é muito diferente, mas o sucumbente processual nem sempre luta. Há sucumbência mesmo na hipótese do requerido reconhecer a procedência do pedido do autor."

Ante todas essas considerações, a opinião pessoal deste Relator é de que o direito do Fisco constituir o crédito previdenciário decaiu na competência discutida nos presentes autos, que remonta os idos de 1992, nos termos do § 4º do artigo 150 do Código Tributário Nacional.

Todavia, apesar de toda a argumentação despendida acima, não há como ser aplicado tal entendimento, tendo em vista as limitações impostas ao presente órgão administrativo, em especial o princípio da legalidade, bem como o teor do artigo 49 do Regimento Interno do Conselho de Contribuintes e do Enunciado da Súmula n. 02 do 2º Conselho do Conselho de Contribuintes. Transcreve-se:

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

Parágrafo único. O disposto no caput não se aplica aos casos de tratado, acordo internacional, lei ou ato normativo:

I - que já tenha sido declarado inconstitucional por decisão plenária definitiva do Supremo Tribunal Federal;

II - que fundamente crédito tributário objeto de:

a) dispensa legal de constituição ou de ato declaratório do Procurador-Geral da Fazenda Nacional, na forma dos arts. 18 e 19 da Lei n.º 10.522, de 19 de junho de 2002;



b) súmula da Advocacia-Geral da União, na forma do art. 43 da Lei Complementar nº 73, de 10 de fevereiro de 1993; ou

c) pareceres do Advogado-Geral da União aprovados pelo Presidente da República, na forma do art. 40 da Lei Complementar nº 73, de 10 de fevereiro de 1993."

"Enunciado da Súmula n. 02 – O Segundo Conselho de Contribuintes não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de legislação tributária."

Diante disso, apesar do entendimento pessoal do Relator, o período do débito encontra-se dentro do prazo decadencial do artigo 45, da Lei n. 8.212/91, haja vista que o prazo de contagem foi interrompido pela NFLD n. 35.682.720-8, que deve ser aplicado ao presente caso.

DO MÉRITO

Processado regularmente o presente feito, sendo observados os princípios da ampla defesa e contraditório, artigo 5º, inciso LV da Constituição Federal, às fls. 62/79 foi proferida Decisão – Notificação julgando totalmente procedente a autuação fiscal.

Depois de detida análise dos autos e estudo das questões atinentes ao caso, entendo que a decisão recorrida deve ser anulada. Veja-se.

A presente Notificação Fiscal de Lançamento de Débito foi lavrada contra a empresa DM Construtora de Obras Ltda. e MB Metalúrgica Brasil Ltda., com base no instituto da responsabilidade solidariedade, decorrente da não comprovação do recolhimento das contribuições destinadas à Seguridade Social, com base no instituto da aferição indireta, incidentes sobre o contrato de subempreitada de construção civil.

Inicialmente, cabe esclarecer que a responsabilidade solidária no direito previdenciário é mais antiga na área de construção civil. Posteriormente é que foram instituídos outros tipos de solidariedade, como por exemplo, dos contratantes de serviços mediante cessão de mão-de-obra para com os contratados ou entre as empresas integrantes de grupo econômico de qualquer natureza.

Tanto é assim, que a previsão de responsabilidade solidária do dono da obra ou do construtor para com a subempreiteira está prevista na LOPS – Lei Orgânica da Previdência Social, aprovada pela Lei nº 3.807/1960, ainda em vigor, à qual dispõe o seguinte em seu art. 79, §§ 2º e 3º:

"§ 2º O proprietário, o dono da obra, ou o condômino de unidade imobiliária, qualquer que seja a forma por que haja contratado a execução de obras de construção, reforma ou acréscimo do imóvel, é solidariamente responsável com o construtor pelo cumprimento de todas as obrigações decorrentes desta lei, ressalvado seu direito regressivo contra o executor ou contraente das obras e admitida a retenção de importâncias a estes devidas para garantia do cumprimento dessas obrigações, até a expedição do "Certificado de Quitação" previsto no item I, alínea c, do art. 141.

§ 3º Poderão isentar-se da responsabilidade solidária, aludida no parágrafo anterior as empresas construtoras e os proprietários de imóveis em relação à fatura, nota de serviços, recibo ou documento equivalente que pagarem, por tarefas subempreitadas, de obras a seu cargo, desde que façam o subempreiteiro recolher, previamente, quando do recebimento da fatura, o valor fixado pelo Instituto Nacional de Previdência Social relativamente ao percentual devido como contribuições previdenciárias e de seguro de acidentes do trabalho, incidentes sobre a mão-de-obra inclusa no citado documento.

O antigo Regulamento da Previdência Social, aprovado pelo Decreto nº 83.081/1979 também disciplinava a matéria nos arts 57 e 58:

“Art. 57. O proprietário, o dono da obra ou o condômino de unidade imobiliária, qualquer que seja a forma pela qual tenha contratado a execução de construção, reforma ou acréscimo de imóvel, responde solidariamente com o construtor pelas obrigações decorrentes deste Regulamento, ressalvado o seu direito regressivo contra o executor ou contratante das obras e admitida a retenção de importância a estes devidas, para garantia do cumprimento dessas obrigações, até a expedição do Certificado de Quitação previsto na letra "c" do item I do artigo 128.

Art. 58. A empresa construtora e o proprietário do imóvel podem nos contratos de subempreitada, mediante prova de ter o subempreiteiro recolhido as contribuições devidas, isentar-se da solidariedade decorrente desses contratos quanto às obrigações para com a previdência social relativas às contribuições e demais importâncias devidas em função do valor da mão-de-obra constante da fatura, recibo ou documento equivalente.”

O Decreto 83.081/1979 só veio a ser revogado com a edição do Decreto nº 3.048/1999, porém, art. 165 do Decreto nº 612/1992, vigente à época dos fatos geradores, estabeleceu o seguinte:

“Art. 165 As disposições contempladas no Regulamento do Custeio da Previdência Social, aprovado pelo Decreto nº 83.081, de 24 de janeiro de 1979, com as alterações introduzidas pelo Decreto nº 90.817, de 17 de janeiro de 1985, não constantes deste regulamento, aplicam-se subsidiariamente, no que couber, até que seja publicada a Consolidação dos Regulamentos da Organização e do Custeio da Seguridade Social.”

Os fatos geradores da presente notificação ocorreram anteriormente à alteração trazida no inciso IV do art. 30 da Lei nº 8.212/1991, entretanto, no período em questão, havia previsão legal para o lançamento, conforme demonstrado acima.

In casu, a fundamentação legal constante do relatório Fundamentos Legais do Débito – FLD menciona como dispositivo o inciso IV do art. 30 da Lei nº 8.212/1991, que não se aplica ao lançamento em tela.

Diante do exposto não há que se dar provimento ao recurso da recorrente, pois o que se verifica é a ocorrência de vício formal em razão da utilização de incorreta fundamentação legal.

Nesse sentido voto por **CONHECER DO RECURSO** para **ANULAR A NFLD** por vício formal.

É como voto.

Sala das Sessões, em 12 de fevereiro de 2008



DANIEL AYRES KALUME REIS