



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

<b>Processo nº</b>	36582.003542/2006-81
<b>Recurso nº</b>	000000 Voluntário
<b>Acórdão nº</b>	<b>2402-002.386 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária</b>
<b>Sessão de</b>	20 de janeiro de 2012
<b>Matéria</b>	RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA - CONSTRUÇÃO CIVIL
<b>Recorrente</b>	ITAPU BINACIONAL
<b>Recorrida</b>	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

Período de apuração: 01/11/1998 a 31/03/2002

DECADÊNCIA – ARTS 45 E 46 LEI Nº 8.212/1991 – INCONSTITUCIONALIDADE – STF – SÚMULA VINCULANTE

De acordo com a Súmula Vinculante nº 08, do STF, os artigos 45 e 46 da Lei nº 8.212/1991 são inconstitucionais, devendo prevalecer, no que tange à decadência o que dispõe o § 4º do art. 150 ou art. 173 e incisos do Código Tributário Nacional, nas hipóteses de o sujeito ter efetuado antecipação de pagamento ou não.

Nos termos do art. 103-A da Constituição Federal, as Súmulas Vinculantes aprovadas pelo Supremo Tribunal Federal, a partir de sua publicação na imprensa oficial, terão efeito vinculante em relação aos demais órgãos do Poder Judiciário e à administração pública direta e indireta, nas esferas federal, estadual e municipal

**TRATADO INTERNACIONAL DE ITAIPU - RELAÇÕES DE TRABALHO - LEI APLICÁVEL NO TERRITÓRIO DA CELEBRAÇÃO DO CONTRATO**

As normas jurídicas aplicáveis às relações de trabalho e previdência social dos trabalhadores contratados pela ITAIPU estão estabelecidas no Protocolo Adicional que dispõe que os direitos e obrigações dos trabalhadores em matéria de previdência social reger-se-ão pela lei do lugar da celebração do contrato individual de trabalho

**RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA - CONSTRUÇÃO CIVIL - APURAÇÃO PRÉVIA JUNTO AO PRESTADOR - DESNECESSIDADE**

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

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

#### **AFERIÇÃO INDIRETA - POSSIBILIDADE**

A auditoria fiscal tem a prerrogativa de efetuar o lançamento frente ao tomador de serviços que não apresentou a documentação prevista na legislação para a elisão da responsabilidade solidária com base no salário de contribuição aferido sobre o valor das notas fiscais de serviços prestados

#### **MATÉRIA NÃO IMPUGNADA NO PRAZO - PRECLUSÃO - NÃO INSTAURAÇÃO DO CONTENCIOSO**

Considerar-se-á não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada pelo impugnante no prazo legal. O contencioso administrativo fiscal só se instaura em relação àquilo que foi expressamente contestado na impugnação apresentada de forma tempestiva

Recurso Voluntário Provido em Parte

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento parcial para reconhecer a decadência de parte do período lançado pelo artigo 150, §4º do CTN

Júlio César Vieira Gomes – Presidente

Ana Maria Bandeira - Relatora.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Júlio César Vieira Gomes, Ana Maria Bandeira, Lourenço Ferreira do Prado, Ronaldo de Lima Macedo, Ewan Teles Aguiar e Nereu Miguel Ribeiro Domingues.

## Relatório

Trata-se de lançamento de contribuições devidas à Seguridade Social, correspondentes à contribuição dos empregados, da empresa e a destinada ao financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrentes dos riscos ambientais do trabalho.

O Relatório Fiscal (fls. 13/21) informa que constituem fatos geradores das contribuições lançadas a remuneração dos segurados empregados da empresa contratada Autbel Engenharia Civil Ltda, cujos recolhimentos das contribuições correspondentes não foram comprovados em sua integralidade, uma vez que os documentos apresentados elidiram de modo parcial a responsabilidade solidária.

A tomadora apresentou defesa tempestiva (fls. 43/66), onde alega que é uma entidade de natureza jurídica internacional criada por manifestação formal de República Federativa do Brasil e da República do Paraguai, por essa razão devem ser observadas as regras jurídicas pertinentes aos efeitos que decorrem de normas internacionais adotada pela República Federativa do Brasil.

Menciona dispositivos contidos no Tratado de Itaipu para concluir que há fundadas dúvidas quanto à exigência fiscal e previdenciária que se impõe a uma entidade de natureza jurídica internacional.

Salienta que a outra Parte Contratante, a República do Paraguai, poderá vir a entender que a presente exigência fiscal e previdenciária representa uma usurpação de parte dos lucros ou dos fundos da Itaipu Binacional.

Entende que antes da lavratura de notificação de débito ou auto de infração, a matéria deveria ser submetida à apreciação do Presidente da República, a quem compete, com exclusividade, celebrar os tratados internacionais.

Alega como preliminar que teria ocorrido a decadência do direito de constituição de parte do crédito lançado.

Considera uma impropriedade o lançamento sem fiscalização da contratada.

Quanto ao mérito, alega que não há cessão de mão-de-obra nos serviços de construção civil.

Foi emitido Relatório Fiscal Complementar (fls. 97/100) a fim de sanear equívoco contido no primeiro Relatório Fiscal que continha a citação como fundamento legal do art. 31 do art. 8.212/1991, referente à responsabilidade solidária por cessão de mão-de-obra, o que não se verificaría no presente caso.

Devidamente intimadas, a tomadora não se manifestou, bem como a prestadora que não apresentou impugnação alguma.

Pela Decisão-Notificação nº 14.421.4/168/06 (fls. 111/123), o lançamento foi considerado procedente.

A tomadora apresentou recurso tempestivo (fls. 132/152) efetuando a repetição das alegações já apresentadas em defesa e inovando no argumento de que para as competências a partir de fevereiro de 1999, a auditoria fiscal poderia lançar eventual falta de retenção porque já estava em vigor o art. 31 da lei nº 8.212/1991, com a redação dada pela Lei nº 9.711/1998, que se aplica à construção civil.

Entende que devem ser excluídas as competências a partir de fevereiro de 1999.

A tomadora junta cópias de diversos documentos da prestadora.

O recurso teve seguimento, sem o depósito recursal, por força da sentença proferida no Mandado de Segurança nº 2006.70.05.004212-2/PR.

Não houve apresentação de contra-razões.

Os autos foram encaminhados à então 6ª Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes e pela Resolução nº 206.00.138 (fls. 265/268) o julgamento foi convertido em diligência para que a auditoria fiscal analisasse os documentos juntados em sede recursal e prestasse informações a respeito da prestadora de serviços.

Em resposta (fls. 271) a auditoria fiscal informa que os documentos apresentados já haviam sido analisados quando da ação fiscal e não foram suficientes para elidir a responsabilidade solidária.

A notificada Itaipu Binacional foi intimada da informação fiscal e manifestou-se (fls. 277/283) onde em nada inova.

Os autos retornaram a este Conselho para continuidade do julgamento.

É o relatório.

**Voto**

Conselheira Ana Maria Bandeira, Relatora

O recurso é tempestivo e não há óbice ao seu conhecimento.

Relativamente à preliminar de decadência, esta merece acolhida.

O lançamento em questão foi efetuado com amparo no art. 45 da Lei nº 8.212/1991.

Entretanto, o Supremo Tribunal Federal, ao julgar os Recursos Extraordinários nº 556664, 559882, 559943 e 560626, negou provimento aos mesmos por unanimidade, em decisão plenária que declarou a inconstitucionalidade dos artigos 45 e 46, da Lei nº 8212/91.

Na oportunidade, os ministros ainda editaram a Súmula Vinculante nº 08 a respeito do tema, a qual transcrevo abaixo:

**Súmula Vinculante 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”

É necessário observar os efeitos da súmula vinculante, conforme se depreende do art. 103-A, *caput*, da Constituição Federal que foi inserido pela Emenda Constitucional nº 45/2004. *in verbis*:

**“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. (g.n.)”**

Da leitura do dispositivo constitucional, pode-se concluir que, a vinculação à súmula alcança a administração pública e, por consequência, os julgadores no âmbito do contencioso administrativo fiscal.

Da análise do caso concreto, verifica-se que o lançamento em tela refere-se a período compreendido entre **11/1998 a 03/2002** e foi efetuado em **30/05/2006**, data da intimação do sujeito passivo.

O Código Tributário Nacional trata da decadência no artigo 173, abaixo transscrito:

**“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 à 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.”*

Por outro lado, ao tratar do lançamento por homologação, o Código Tributário definiu no art. 150, § 4º o seguinte:

**“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 a homologação, será ele de cinco anos a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.”**

Entretanto, tem sido entendimento constante em julgados do Superior Tribunal de Justiça, que nos casos de lançamento em que o sujeito passivo antecipa parte do pagamento da contribuição, aplica-se o prazo previsto no § 4º do art. 150 do CTN, ou seja, o prazo de cinco anos passa a contar da ocorrência do fato gerador, uma vez que resta caracterizado o lançamento por homologação.

Se, no entanto, o sujeito passivo não efetuar pagamento algum, nada há a ser homologado e, por consequência, aplica-se o disposto no art. 173 do CTN, em que o prazo de cinco anos passa a ser contado do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

Para corroborar o entendimento acima, colaciono alguns julgados no mesmo sentido:

**“TRIBUTÁRIO. EXECUÇÃO FISCAL. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. PRAZO DECADENCIAL DE CONSTITUIÇÃO DO CRÉDITO. TERMO INICIAL. INTELIGÊNCIA DOS ARTS. 173, I, E 150, § 4º, DO CTN.**

**1. 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'.

2. 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 jurisprudenciais.

3. No caso concreto, o débito é referente à contribuição previdenciária, tributo sujeito a lançamento por homologação, e não houve qualquer antecipação de pagamento. É aplicável, portanto, conforme a orientação acima indicada, a regra do art. 173, I, do CTN.

4. Agravo regimental a que se dá parcial provimento."

(AgRg nos EREsp 216.758/SP, 1ª Seção, Rel. Min. Teori Albino Zavascki, DJ de 10.4.2006)

"TRIBUTÁRIO. EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA.  
LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO.

DECADÊNCIA. PRAZO QUINQUENAL. MANDADO DE SEGURANÇA. MEDIDA LIMINAR.

SUSPENSÃO DO PRAZO. IMPOSSIBILIDADE.

1. Nas exações cujo lançamento se faz por homologação, havendo pagamento antecipado, conta-se o prazo decadencial a partir da ocorrência do fato gerador (art. 150, § 4º, do CTN), que é de cinco anos.

2. Somente quando não há pagamento antecipado, ou há prova de fraude, dolo ou simulação é que se aplica o disposto no art. 173, I, do CTN.

Omissis.

4. Embargos de divergência providos."

(EREsp 572.603/PR, 1ª Seção, Rel. Min. Castro Meira, DJ de 5.9.2005)

No caso em tela, trata-se do lançamento de diferenças de contribuições apuradas entre os valores correspondentes ao salário de contribuição apurado por aferição indireta e aqueles constantes nas guias de recolhimento, conforme se verifica em planilha de folha 22.

Assim, resta clara a ocorrência de antecipação, portanto, aplica-se o art. 150, § 4º do CTN para considerar decadentes os valores até a competência **04/2001**, uma vez que o lançamento ocorreu em 30/05/2006.

A recorrente Itaipu alega que pelas normas contidas no Tratado Internacional de Itaipu, a presente notificação deveria ser cancelada para audiência prévia do Sr. Presidente da República.

Da análise do referido instrumento, no que tange à tributação, o art. XII, alínea "c" dispõe que as Altas Partes Contratantes "não aplicarão impostos, taxas e empréstimos compulsórios, de qualquer natureza, sobre os lucros de ITAIPU e sobre os pagamentos e remessas por ela efetuados a qualquer pessoa física ou jurídica, sempre que os pagamentos de tais impostos, taxas e empréstimos compulsórios sejam de responsabilidade legal de Itaipu".

Como se vê, o dispositivo trata de isenção sobre impostos, taxas e empréstimos compulsórios que incidiriam sobre os lucros e pagamentos e remessas efetuados, não havendo qualquer previsão para a não incidência de contribuições previdenciárias sobre as remunerações pagas aos segurados obrigatórios do RGPS — Regime Geral de Previdência Social.

Ainda analisando o referido tratado, tem-se no art. XX a previsão de que "As Altas Partes Contratantes adotarão, por meio de um protocolo adicional, a ser firmado dentro de noventa dias contados a partir da data da troca dos instrumentos de ratificação do presente Tratado, as normas jurídicas aplicáveis às relações de trabalho e previdência social dos trabalhadores contratados pela ITAIPU."

Segundo consta na decisão recorrida, o citado Protocolo Adicional foi promulgado pelo Decreto nº 74.431/74 e dispõe o art. 2º, alínea "e" que "reger-se-ão pela lei do lugar da celebração do contrato individual de trabalho..., os direitos e obrigações dos trabalhadores e da ITAIPU em matéria de previdência social..."

De fato, não restam dúvidas que com relação às obrigações previdenciárias, o Protocolo Adicional é claro no sentido de que serão regidas pela lei do lugar, no caso, a lei pátria.

Portanto, não existindo previsão no referido tratado de qualquer isenção no que tange às contribuições previdenciárias, ao contrário, não há que se falar em divergências de interpretação que levasse à necessidade de solução por mecanismo diplomático, conforme pretende a recorrente.

A Itaipu também argumenta não ser possível o lançamento sem fiscalização da contratada. Além disso, considera um absurdo o lançamento ter sido efetuado por aferição indireta sem que tenha havido exame da contabilidade da prestadora de serviços.

Conforme o Relatório Fiscal Complementar (fls. 109/112) o lançamento em referência ocorreu com base no instituto da responsabilidade solidária em razão de tratar-se de serviço de construção civil contratado sob a modalidade de empreitada total, razão pela qual não se efetuou a retenção dos 11% sobre a nota fiscal ou fatura emitidas pela prestadora.

O lançamento foi efetuado pelo fato da Itaipu Binacional haver contratado a prestadora de serviços Autbel Engenharia Civil Ltda. e não haver solicitado a documentação hábil a elidir a responsabilidade solidária, quais sejam, cópia das guias de recolhimentos

quitadas e respectivas folhas de pagamento elaboradas distintamente pelo executor em relação a cada contratante, além das GFIPs específicas da obra.

Os serviços prestados na área de construção civil, quer seja por cessão de mão-de-obra, quer seja por empreitada, ensejam a solidariedade do contratante para com as contribuições previdenciárias incidentes sobre a mão de obra aplicada, portanto, corretamente se aplica o instituto da solidariedade que no presente caso está definida no inciso VI do art. 30, da Lei nº 8.212/91;

*Art. 30. A arrecadação e o recolhimento das contribuições ou de outras importâncias devidas à Seguridade Social obedecem às seguintes normas:*

*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 dada pela Lei nº 9.528, de 10.12.97)*

A não elaboração de folhas de pagamento específicas para cada tomador é obrigação tributária acessória definida no § 5º da Lei nº 8.212/91, acrescentado pela MP nº 1.663-15/98, convertida na Lei nº 9.711/98, cujo descumprimento sujeita o prestador de serviços à lavratura de Auto de Infração.

De igual forma, a empresa prestadora de serviços de construção civil na modalidade de empreitada total tem a obrigação de elaborar GFIP distinta para cada estabelecimento/obra.

A apresentação de folhas de pagamento, GFIPs e guias de recolhimento específicas é a forma que a tomadora tem de elidir-se de imediato da responsabilidade solidária por contribuições de responsabilidade do prestador de serviços porventura não recolhidas, cabendo salientar que em caso do salário de contribuição correspondente às guias apresentadas ser inferior aos percentuais estabelecidos pela Autarquia, a tomadora deverá exigir também a comprovação de que a prestadora possui contabilidade formalizada.

A intimação da prestadora de serviços efetuada no presente caso, teve por objetivo oportunizar à mesma a manifestação e juntada de documentos que comprovassem a inexistência de contribuições previdenciárias pendentes de recolhimento, desonerando, consequentemente, a tomadora de serviços.

Mas ao contrário do que entendeu a recorrente, para efetuar o lançamento, a fiscalização não estava obrigada a efetuar procedimento fiscal junto à prestadora de serviços para apurar eventuais débitos, pois trata-se de instituto de solidariedade que não comporta benefício de ordem.

Além disso, a prestadora foi intimada igualmente do lançamento e sequer manifestou-se.

Conforme informou a auditoria fiscal em diligência realizada para verificação da documentação juntada pela prestadora, os recolhimentos apresentados são menores do que os apurados por aferição indireta e a prestadora, tendo oportunidade de manifestar-se, não apresentou sua escrituração contábil.

Quanto ao inconformismo da Itaipu quanto à utilização do procedimento de aferição indireta, cumpre dizer que tendo a prerrogativa de efetuar o lançamento frente ao tomador de serviços que não apresentou a documentação prevista na legislação para a elisão da responsabilidade solidária, a auditoria fiscal pode efetuar o lançamento com base no salário de contribuição aferido sobre o valor das notas fiscais de serviços.

No caso, bastaria a prestadora apresentar a documentação devidamente amparada por escrituração contábil regular demonstrando o efetivo recolhimento das contribuições devidas. No entanto, esta não o fez.

A recorrente inova em sede recursal no argumento de que para as competências a partir de fevereiro de 1999, a auditoria fiscal poderia lançar eventual falta de retenção porque já estava em vigor o art. 31 da lei nº 8.212/1991, com a redação dada pela Lei nº 9.711/1998, que se aplica à construção civil.

Assevere-se que, tais alegações não foram apresentadas na defesa e, a meu ver, o contencioso administrativo fiscal só é instaurado mediante apresentação de defesa tempestiva e somente em relação às matérias expressamente impugnadas.

Dessa forma, entendo que encontra-se precluído o direito à discussão de matéria trazida de forma inovadora na segunda instância administrativa, em razão do que dispõe o art. 17 do Decreto nº 70.235/1972, *in verbis*:

*“Art.17. Considerar-se-á não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada pelo impugnante”*

Diante do exposto e considerando tudo o mais que dos autos consta.

Voto no sentido de CONHECER do recurso e DAR-LHE PROVIMENTO PARCIAL para excluir do lançamento as competências até 04/2001, face à decadência verificada.

É como voto.

Ana Maria Bandeira