



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

Processo n° 12045.000281/2007-48
Recurso n° 145.421 Embargos
Acórdão n° **2401-01.843 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**
Sessão de 07 de junho de 2011
Matéria RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA
Embargante FAZENDA NACIONAL
Interessado MAIA E BORBA S.A

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/09/1996 a 30/09/1998

EMBARGOS - OMISSÃO/CONTRADIÇÃO - PROPOSITURA PELA PROCURADORIA DA FAZENDA NACIONAL.

Com fulcro no art. 64, I e 65 e seguintes do Regimento Interno dos Conselhos Administrativo de Recursos Fiscais, aprovado pela Portaria MF nº 256 de 22 de junho de 2009, cabem embargos de declaração quando o acórdão contiver obscuridade, omissão ou contradição entre a decisão e os seus fundamentos, ou for omitido ponto sobre o qual devia pronunciar-se a turma.

Ao apreciar a decadência desconsiderando tratar-se de NFLD substitutiva, incorreu o acórdão em omissão, razão porque devem ser acatados os embargos, rescindindo o acórdão, para que se reaprecie a decadência e o mérito do recurso apresentado.

PREVIDENCIÁRIO - CUSTEIO - NOTIFICAÇÃO FISCAL DE LANÇAMENTO DE DÉBITO - DECADÊNCIA

O STF em julgamento proferido em 12 de junho de 2008, declarou a inconstitucionalidade do art. 45 da Lei nº 8.212/1991, tendo inclusive no intuito de eximir qualquer questionamento quanto ao alcance da referida decisão, editado a Súmula Vinculante de nº 8, senão vejamos: “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”.

Em se tratando de lançamento substitutivo, cujo original foi anulado por vício formal, a decadência do direito de lançar primeiramente deve ser apreciada a luz do art. 173, II do CTN.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/09/1996 a 30/09/1998

PREVIDENCIÁRIO - CUSTEIO - NOTIFICAÇÃO FISCAL DE LANÇAMENTO - RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA - CONSTRUÇÃO CIVIL - EMPREITADA.

O contratante de serviços de construção civil, qualquer que seja a modalidade de contratação, responde solidariamente com o prestador pelas obrigações previdenciárias decorrentes da Lei nº 8.212/91, conforme dispõe o art. 30, inciso VI da citada lei.

A não impugnação expressa dos fatos geradores objeto do lançamento importa em renúncia e conseqüente concordância com os termos da NFLD. A mera alegação desprovida de provas e documentos não é capaz de deconstituir o lançamento.

APURAÇÃO PRÉVIA JUNTO AO PRESTADOR - DESNECESSIDADE

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.

APROPRIAÇÃO DE GUIAS DE RECOLHIMENTO EM NOME DO CONTRATADO, RECOLHIDAS DE FORMA GENÉRICA - IMPOSSIBILIDADE DE APROVEITAMENTO.

A responsabilidade solidária pode ser elidida, desde que seja exigido do construtor o pagamento das contribuições incidentes sobre a remuneração dos segurados, incluída em nota fiscal ou fatura correspondente aos serviços executados, quando da quitação da referida nota fiscal ou fatura, na forma estabelecida pelo INSS.

Embargos Acolhidos

Recurso Voluntário Negado

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros do colegiado, por unanimidade de votos, acolher os embargos de declaração para retificar os termos do acórdão 2401-00.442, passando a: I) Por unanimidade de votos: a) rejeitar a preliminar de decadência; e b) rejeitar a preliminar de nulidade da decisão de primeira instância; e II) Por maioria de votos, no mérito, negar provimento ao recurso. Vencidos os Conselheiros Marcelo Freitas de Souza Costa e Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira, que davam provimento.

Elias Sampaio Freire - Presidente

Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira - Relatora

Participaram do presente julgamento, os Conselheiros Elias Sampaio Freire, Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira, Kleber Ferreira de Araújo, Cleusa Vieira de Souza, Marcelo Freitas de Souza Costa e Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira.

Processo nº 12045.000281/2007-48
Acórdão n.º **2401-01.843**

S2-C4T1
Fl. 292

Relatório

Considerando a propositura de embargos com fulcro no art. 64, I do Regimento Interno dos Conselhos Administrativo de Recursos Fiscais, aprovado pela Portaria MF nº 256 de 22 de junho de 2009, a Fazenda Nacional, opõe, tempestivamente, Embargos de Declaração contra o Acórdão nº 2401-00.442 de 05 de junho de 2009 .

Trata-se de embargos opostos pela procuradoria por entender que o acórdão prolatado apresenta omissão/contradição, conforme descrito abaixo.

Conforme descrito pela ilustre procuradora do exame da decisão sob enfoque observa-se omissão/obscuridade visto que a decisão olvidou a análise de fato indispensável ao deslinde da controvérsia posta à apreciação, relativo ao caráter substitutivo do lançamento formalizado nestes autos.

O lançamento que se tomou em conta para verificar a ocorrência da decadência reconhecida na espécie foi lavrado em substituição de nº 35.356.241-6 anulada pela Decisão nº 08.401.4/0237/2002, segundo descrito no relatório fiscal.

Assim, ante a possível existência de lançamento anterior que foi objeto de revisão administrativa, seria imprescindível, ára aferição da decadência ventilada nos autos que se investigasse o cumprimento dos prazos decadenciais com base na respectiva NFLD.

Forçoso ainda reconhecer que a verificação da decadência na espécie deve ter como parâmetro a regra estampada no art. 173, II e não a veiculada no art. 173, I ou mesmo §4º do art. 150 do CTN.

Para fins de se fixar o termo a quo do prazo decadencial, bem como verificar se existe decadência parcial, revela-se necessário observar a data da NFLD declarada nula, bem como da Decisão Notificação que determinou a nulidade.

Requer a União (Fazenda Nacional) que sejam recebidos e acolhidos os presentes embargos, para suprir a omissão e sanar a contradição apontados.

Contudo para adentrar aos pontos que entende a relatora geraram omissão, transcrevo abaixo o relatório do acórdão que não sofreu qualquer alteração.

Trata-se de retorno de diligência comandada por meio da Resolução nº 206-00.075 desta 6ª Câmara de Julgamento no intuito de identificar a existência de fiscalização na empresa prestadora de serviços, evitando dessa forma, a possibilidade de cobrança em duplicidade, fls. 174 a 176.

Importante, destacar que a lavratura da NFLD deu-se em 12/08/2004, tendo a cientificação ao sujeito passivo ocorrido em 24/08/2004.

Para retomar as informações pertinentes ao processo , importante destacar as informações acerca do lançamento efetuado.

A presente NFLD tem por objeto as contribuições sociais destinadas ao custeio da Seguridade Social em virtude do instituto da responsabilidade solidária, previsto no art. 30, VI, da Lei nº 8.212/1991. O período compreende as competências 09/1996 a 09/1998.

A base de cálculo dos segurados utilizados na prestação de serviços pela empresa PAULO SÉRGIO RIBEIRO ME foram obtidas mediante análise das notas fiscais de serviços. O percentual foi aplicada sobre o valor das notas fiscais de serviços, de acordo com o serviço prestado, conforme descrito no relatório fiscal.

Não conformada com a notificação, a prestadora apresentou defesa, fls. 47 a 60.

Foi emitido relatório fiscal complementar às fls. 78.

Foi emitida Decisão-Notificação confirmando a procedência do lançamento, fls. 134 a 149.

Não concordando com a decisão do órgão previdenciário, foi interposto recurso, conforme fls. 157 a 164.

Tendo o processo sido baixado em diligência, fls. 174 a 178, foi emitida informação fiscal, fls. 181 a 184, destacando que a empresa prestadora não foi submetida a procedimento fiscal anterior.

A empresa devidamente cientificada manifestou-se, fls. 207 a 209, alegando que: verificada a regularidade da contratada o lançamento, constitui *bis in idem*, inexistente responsabilidade solidária quando do fornecimento de materiais com instalação, o contribuinte, principal sujeito passivo, detentor dos documentos não foi fiscalizado, a solidariedade foi confundida com a substituição tributária, assim como empreitada foi confundido com cessão de mão de obra, o crédito foi apurado indevidamente por aferição indireta.

O processo foi encaminhado após o cumprimento da diligência.

É o Relatório.

Em tendo sido acatados os embargos e da análise do documentos constantes do processo, houve-se por bem, converter o julgamento em diligência para que a autoridade fiscal, identificasse a data de lavratura da NFLD declarada nula, bem como fossem acostados aos autos cópia da Decisão Notificação declarada nula, considerando que essa informação é indispensável para apreciação correta do prazo decadencial.

Devidamente, cientificado o recorrente manifestou-se às fls. 286 a 288, aduzindo em síntese ser incabível a aplicação do art. 173, II do CTN, tendo em vista que a NFLD no 35.356.241-6, de 30/04/2001, foi anulada pela autoridade julgadora em virtude de vício material, considerando que não houve substituição do crédito, mas sua reconstituição.

O processo, após cumprida a diligência, retornou a este Conselho para julgamento.

É o relatório.

Voto

Conselheira Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira, Relatora

PRESSUPOSTOS DE ADMISSIBILIDADE:

Os pressupostos já foram devidamente apreciados quando do julgamento realizado, ora objeto de embargos.

DA ANÁLISE DOS EMBARGOS

Considerando os embargos opostos pela Fazenda Nacional, entendo que realmente existe uma omissão entre o acolhimento da decadência quinquenal total do lançamento e o fato de tratar-se de lançamento substitutivo, tendo em vista não ter sido observado a data da lavratura da NFLD declarada nula.

Na verdade, por tratar-se de retorno de diligência, acabou-se por adotar o relatório do relator que determinou a baixa em diligência para prestar esclarecimentos sobre o prestador, sem qualquer informação a respeito de tratar-se de NFLD substitutiva, talvez porque a luz do art. 45 da lei 8212/91, este fato não se fazia relevante.

Face o exposto, entendo que devem ser acatados os embargos propostos pela procuradoria, para que a decadência seja apreciada considerando tratar-se de NFLD substitutiva.

Note-se que o ponto devolvido para análise diz respeito a aplicação da decadência a luz do art. 173, II do CTN, tendo em vista ter sido identificado tratar-se de NFLD substitutiva, por ter sido a anterior declarada nula, face a ausência de indicação correta dos responsáveis solidários, conforme se depreende do resultado proferido no acórdão anexado aos autos:

EMENTA

SOLIDARIEDADE. FORMALIZAÇÃO DO CRÉDITO INCORRETA - CERCEAMENTO DE DEFESA E ILEGALIDADE.

NFLD lavrada somente em nome do solidário. Nas Notificações Fiscais de Lançamento de Débito por solidariedade, esta deve ser caracterizada e todos os solidários devem ser notificados. Contribuintes de direito, sem liames de solidariedade entre si, não devem ser incluídos na mesma relação jurídica. A exclusão dos contribuintes do pólo passivo caracteriza substituição tributária não prevista no art. 30, VI, da Lei nº 8.212/91. O INSS carece de norma procedimental a respeito da lavratura de débitos por solidariedade. LANÇAMENTO NULO

TRECHO DO VOTO PROFERIDO

Tendo em vista que o débito presente padece de vícios insanáveis, não se reveste da imprescindível legalidade, não se conforma aos critérios da lei que o fundamenta, resta necessária

a declaração de sua nulidade. Uma vez que tal juízo se dá por vícios meramente formais, faz-se imperioso que a administração providencie, com base no Art. 140 do CTN, a recuperação do crédito via novos lançamentos (necessariamente, mais de um, W tendo em vista que contribuintes que executam obras diferentes não são solidários entre si).

É certo, ainda, que o INSS carece da norma procedimental cuja criação foi determinada pela Consultoria Jurídica do MPAS no Parecer MPAS/CJ nº 2376, de 21 de dezembro de 2000, em seu item 29. Daí, nada se poder falar contra o procedimento adotado pelos notificantes: eles constituíram o crédito da forma que reputavam correta. Apenas tal forma não é a correta, dada a falta da referida norma procedimental.

ANÁLISE DA DECADÊNCIA APÓS O ACOLHIMENTO DOS EMBARGOS.

Quanto a preliminar referente ao prazo de decadência para o fisco constituir os créditos objeto desta NFLD, entendo cabível a sua apreciação. Nesse sentido, quanto a aplicação da decadência quinquenal, subsumo todo o meu entendimento quanto a legalidade do art. 45 da Lei 8212/91 (10 anos), outrora defendido à decisão do STF. Dessa forma, quanto a decadência de 5 anos, profiro meu entendimento.

O STF em julgamento proferido em 12 de junho de 2008, declarou a inconstitucionalidade do art. 45 da Lei n.º 8.212/1991, tendo inclusive no intuito de eximir qualquer questionamento quanto ao alcance da referida decisão, editado a Súmula Vinculante de n.º 8, senão vejamos:

Súmula Vinculante nº 8 “São inconstitucionais os parágrafo único do artigo 5º do Decreto-lei 1569/77 e os artigos 45 e 46 da Lei 8.212/91, que tratam de prescrição e decadência de crédito tributário”.

O texto constitucional em seu art. 103-A deixa claro a extensão dos efeitos da aprovação da súmula vinculando, obrigando toda a administração pública ao cumprimento de seus preceitos. Dessa forma, entendo que este colegiado deverá aplicá-la de pronto, mesmo nos casos em que não argüida a decadência quinquenal por parte dos recorrentes. Assim, prescreve o artigo em questão:

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.

Ao declarar a inconstitucionalidade do art. 45 da Lei n.º 8.212, prevalecem as disposições contidas no Código Tributário Nacional – CTN, quanto ao prazo para a autoridade previdenciária constituir os créditos resultantes do inadimplemento de obrigações previdenciárias. Cite-se o posicionamento do STJ quando do julgamento proferido pela 1ª

Seção no Recurso Especial de n.º 766.050, cuja ementa foi publicada no Diário da Justiça em 25 de fevereiro de 2008, nestas palavras:

PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. ISS. ALEGADA NULIDADE DO AUTO DE INFRAÇÃO. VALIDADE DA CDA. IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS DE QUALQUER NATUREZA - ISS. INSTITUIÇÃO FINANCEIRA. ENQUADRAMENTO DE ATIVIDADE NA LISTA DE SERVIÇOS ANEXA AO DECRETO-LEI N.º 406/68. ANALOGIA. IMPOSSIBILIDADE. INTERPRETAÇÃO EXTENSIVA. POSSIBILIDADE. HONORÁRIOS ADVOCATÍCIOS. FAZENDA PÚBLICA VENCIDA. FIXAÇÃO. OBSERVAÇÃO AOS LIMITES DO § 3.º DO ART. 20 DO CPC. IMPOSSIBILIDADE DE REVISÃO EM SEDE DE RECURSO ESPECIAL. REDISCUSSÃO DE MATÉRIA FÁTICO-PROBATÓRIA. SÚMULA 07 DO STJ. DECADÊNCIA DO DIREITO DE O FISCO CONSTITUIR O CRÉDITO TRIBUTÁRIO. INOCORRÊNCIA. ARTIGO 173, PARÁGRAFO ÚNICO, DO CTN.

1. O Imposto sobre Serviços é regido pelo DL 406/68, cujo fato gerador é a prestação de serviço constante na lista anexa ao referido diploma legal, por empresa ou profissional autônomo, com ou sem estabelecimento fixo. 2. A lista de serviços anexa ao Decreto-lei n.º 406/68, para fins de incidência do ISS sobre serviços bancários, é taxativa, admitindo-se, contudo, uma leitura extensiva de cada item, no afã de se enquadrar serviços idênticos aos expressamente previstos (Precedente do STF: RE 361829/RJ, publicado no DJ de 24.02.2006; Precedentes do STJ: AgRg no Ag 770170/SC, publicado no DJ de 26.10.2006; e AgRg no Ag 577068/GO, publicado no DJ de 28.08.2006). 3. Entrementes, o exame do enquadramento das atividades desempenhadas pela instituição bancária na Lista de Serviços anexa ao Decreto-Lei 406/68 demanda o reexame do conteúdo fático probatório dos autos, insindicável ante a incidência da Súmula 7/STJ (Precedentes do STJ: AgRg no Ag 770170/SC, publicado no DJ de 26.10.2006; e REsp 445137/MG, publicado no DJ de 01.09.2006). 4. Deveras, a verificação do preenchimento dos requisitos em Certidão de Dívida Ativa demanda exame de matéria fático-probatória, providência inviável em sede de Recurso Especial (Súmula 07/STJ). 5. Assentando a Corte Estadual que "na Certidão de Dívida Ativa consta o nome do devedor, seu endereço, o débito com seu valor originário, termo inicial, maneira de calcular juros de mora, com seu fundamento legal (Código Tributário Municipal, Lei n.º 2141/94; 2517/97, 2628/98 e 2807/00) e a descrição de todos os acréscimos" e que "os demais requisitos podem ser observados nos autos de processo administrativo acostados aos autos de execução em apenso, onde se verificam: a procedência do débito (ISSQN), o exercício correspondente (01/12/1993 a 31/10/1998), data e número do Termo de Início de Ação Fiscal, bem como do Auto de Infração que originou o débito", não cabe ao Superior Tribunal de Justiça o reexame dessa inferência. 6. Vencida a Fazenda Pública, a fixação dos honorários advocatícios não está adstrita aos limites percentuais de 10% e 20%, podendo ser adotado como base de cálculo o valor dado à causa ou à condenação, nos termos do artigo 20, § 4º, do CPC (Precedentes: AgRg no AG 623.659/RJ, publicado no DJ de

06.06.2005; e AgRg no Resp 592.430/MG, publicado no DJ de 29.11.2004). 7. A revisão do critério adotado pela Corte de origem, por equidade, para a fixação dos honorários, encontra óbice na Súmula 07, do STJ, e no entendimento sumulado do Pretório Excelso: "Salvo limite legal, a fixação de honorários de advogado, em complemento da condenação, depende das circunstâncias da causa, não dando lugar a recurso extraordinário" (Súmula 389/STF). 8. O Código Tributário Nacional, ao dispor sobre a decadência, causa extintiva do crédito tributário, assim estabelece em seu artigo 173: "Art. 173. O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados: I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado; II - da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado. Parágrafo único. O direito a que se refere este artigo extingue-se definitivamente com o decurso do prazo nele previsto, contado da data em que tenha sido iniciada a constituição do crédito tributário pela notificação, ao sujeito passivo, de qualquer medida preparatória indispensável ao lançamento." 9. A decadência ou caducidade, no âmbito do Direito Tributário, importa no perecimento do direito potestativo de o Fisco constituir o crédito tributário pelo lançamento, e, consoante doutrina abalizada, encontra-se regulada por cinco regras jurídicas gerais e abstratas, quais sejam: (i) regra da decadência do direito de lançar nos casos de tributos sujeitos ao lançamento de ofício, ou nos casos dos tributos sujeitos ao lançamento por homologação em que o contribuinte não efetua o pagamento antecipado; (ii) regra da decadência do direito de lançar nos casos em que notificado o contribuinte de medida preparatória do lançamento, em se tratando de tributos sujeitos a lançamento de ofício ou de tributos sujeitos a lançamento por homologação em que incorre o pagamento antecipado; (iii) regra da decadência do direito de lançar nos casos dos tributos sujeitos a lançamento por homologação em que há parcial pagamento da exação devida; (iv) regra da decadência do direito de lançar em que o pagamento antecipado se dá com fraude, dolo ou simulação, ocorrendo notificação do contribuinte acerca de medida preparatória; e (v) regra da decadência do direito de lançar perante anulação do lançamento anterior (In: Decadência e Prescrição no Direito Tributário, Eurico Marcos Diniz de Santi, 3ª Ed., Max Limonad, págs. 163/210). 10. Nada obstante, as aludidas regras decadenciais apresentam prazo quinquenal com dies a quo diversos. 11. Assim, conta-se do "do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado" (artigo 173, I, do CTN), o prazo quinquenal para o Fisco constituir o crédito tributário (lançamento de ofício), quando não prevê a lei o pagamento antecipado da exação ou quando, a despeito da previsão legal, o mesmo incorre, sem a constatação de dolo, fraude ou simulação do contribuinte, bem como inexistindo notificação de qualquer medida preparatória por parte do Fisco. No particular, cumpre enfatizar que "o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido

efetuado" corresponde, iniludivelmente, ao primeiro dia do exercício seguinte à ocorrência do fato imponible, sendo inadmissível a aplicação cumulativa dos prazos previstos nos artigos 150, § 4º, e 173, do CTN, em se tratando de tributos sujeitos a lançamento por homologação, a fim de configurar desarrazoado prazo decadencial decenal. 12. Por seu turno, nos casos em que inexistente dever de pagamento antecipado (tributos sujeitos a lançamento de ofício) ou quando, existindo a aludida obrigação (tributos sujeitos a lançamento por homologação), há omissão do contribuinte na antecipação do pagamento, desde que inócuentes quaisquer ilícitos (fraude, dolo ou simulação), tendo sido, contudo, notificado de medida preparatória indispensável ao lançamento, fluindo o termo inicial do prazo decadencial da aludida notificação (artigo 173, parágrafo único, do CTN), independentemente de ter sido a mesma realizada antes ou depois de iniciado o prazo do inciso I, do artigo 173, do CTN. 13. Por outro lado, a decadência do direito de lançar do Fisco, em se tratando de tributo sujeito a lançamento por homologação, quando ocorre pagamento antecipado inferior ao efetivamente devido, sem que o contribuinte tenha incorrido em fraude, dolo ou simulação, nem sido notificado pelo Fisco de quaisquer medidas preparatórias, obedece a regra prevista na primeira parte do § 4º, do artigo 150, do Codex Tributário, segundo o qual, se a lei não fixar prazo a homologação, será ele de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador: "Neste caso, concorre a contagem do prazo para o Fisco homologar expressamente o pagamento antecipado, concomitantemente, com o prazo para o Fisco, no caso de não homologação, empreender o correspondente lançamento tributário. Sendo assim, no termo final desse período, consolidam-se simultaneamente a homologação tácita, a perda do direito de homologar expressamente e, conseqüentemente, a impossibilidade jurídica de lançar de ofício" (In Decadência e Prescrição no Direito Tributário, Eurico Marcos Diniz de Santi, 3ª Ed., Max Limonad, pág. 170). 14. A notificação do ilícito tributário, medida indispensável para justificar a realização do ulterior lançamento, afigura-se como dies a quo do prazo decadencial quinquenal, em havendo pagamento antecipado efetuado com fraude, dolo ou simulação, regra que configura ampliação do lapso decadencial, in casu, reiniciado. Entrementes, "transcorridos cinco anos sem que a autoridade administrativa se pronuncie, produzindo a indigitada notificação formalizadora do ilícito, operar-se-á ao mesmo tempo a decadência do direito de lançar de ofício, a decadência do direito de constituir juridicamente o dolo, fraude ou simulação para os efeitos do art. 173, parágrafo único, do CTN e a extinção do crédito tributário em razão da homologação tácita do pagamento antecipado" (Eurico Marcos Diniz de Santi, in obra citada, pág. 171). 15. Por fim, o artigo 173, II, do CTN, cuida da regra de decadência do direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário quando sobrevém decisão definitiva, judicial ou administrativa, que anula o lançamento anteriormente efetuado, em virtude da verificação de vício formal. Neste caso, o marco decadencial inicia-se da data em que se tornar definitiva a aludida decisão anulatória. 16. In casu: (a) cuida-se de tributo sujeito a lançamento por homologação; (b) a obrigação ex lege de

pagamento antecipado do ISSQN pelo contribuinte não restou adimplida, no que concerne aos fatos geradores ocorridos no período de dezembro de 1993 a outubro de 1998, consoante apurado pela Fazenda Pública Municipal em sede de procedimento administrativo fiscal; (c) a notificação do sujeito passivo da lavratura do Termo de Início da Ação Fiscal, medida preparatória indispensável ao lançamento direto substitutivo, deu-se em 27.11.1998; (d) a instituição financeira não efetuou o recolhimento por considerar intributáveis, pelo ISSQN, as atividades apontadas pelo Fisco; e (e) a constituição do crédito tributário pertinente ocorreu em 01.09.1999. 17. Desta sorte, a regra decadencial aplicável ao caso concreto é a prevista no artigo 173, parágrafo único, do Codex Tributário, contando-se o prazo da data da notificação de medida preparatória indispensável ao lançamento, o que sucedeu em 27.11.1998 (antes do transcurso de cinco anos da ocorrência dos fatos impositivos apurados), donde se deduz a higidez dos créditos tributários constituídos em 01.09.1999. 18. Recurso especial parcialmente conhecido e desprovido. (GRIFOS NOSSOS)

Podemos extrair da referida decisão as seguintes orientações, com o intuito de balizar a aplicação do instituto da decadência quinquenal no âmbito das contribuições previdenciárias após a publicação da Súmula vinculante nº 8 do STF:

Conforme descrito no recurso descrito acima: “A decadência ou caducidade, no âmbito do Direito Tributário, importa no perecimento do direito potestativo de o Fisco constituir o crédito tributário pelo lançamento, e, consoante doutrina abalizada, encontra-se regulada por cinco regras jurídicas gerais e abstratas, quais sejam: (i) regra da decadência do direito de lançar nos casos de tributos sujeitos ao lançamento de ofício, ou nos casos dos tributos sujeitos ao lançamento por homologação em que o contribuinte não efetua o pagamento antecipado; (ii) regra da decadência do direito de lançar nos casos em que notificado o contribuinte de medida preparatória do lançamento, em se tratando de tributos sujeitos a lançamento de ofício ou de tributos sujeitos a lançamento por homologação em que incorre o pagamento antecipado; (iii) regra da decadência do direito de lançar nos casos dos tributos sujeitos a lançamento por homologação em que há parcial pagamento da exação devida; (iv) regra da decadência do direito de lançar em que o pagamento antecipado se dá com fraude, dolo ou simulação, ocorrendo notificação do contribuinte acerca de medida preparatória; e (v) regra da decadência do direito de lançar perante anulação do lançamento anterior (In: Decadência e Prescrição no Direito Tributário, Eurico Marcos Diniz de Santi, 3ª Ed., Max Limonad, págs. 163/210)

O Código Tributário Nacional, ao dispor sobre a decadência, causa extintiva do crédito tributário, nos casos de lançamentos em que não houve antecipação do pagamento assim estabelece em seu artigo 173:

"Art. 173. O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados:

I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado;

II - da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado.

Parágrafo único. O direito a que se refere este artigo extingue-se definitivamente com o decurso do prazo nele previsto, contado da data em que tenha sido iniciada a constituição do crédito tributário pela notificação, ao sujeito passivo, de qualquer medida preparatória indispensável ao lançamento."

Já em se tratando de tributo sujeito a lançamento por homologação, quando ocorre pagamento antecipado inferior ao efetivamente devido, sem que o contribuinte tenha incorrido em fraude, dolo ou simulação, aplica-se o disposto no § 4º, do artigo 150, do CTN, segundo o qual, se a lei não fixar prazo à homologação, será ele de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador, Senão vejamos o dispositivo legal que descreve essa assertiva:

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.

§ 1º - O pagamento antecipado pelo obrigado nos termos deste artigo extingue o crédito, sob condição resolutória da ulterior homologação do lançamento.

§ 2º - Não influem sobre a obrigação tributária quaisquer atos anteriores à homologação, praticados pelo sujeito passivo ou por terceiro, visando à extinção total ou parcial do crédito.

§ 3º - Os atos a que se refere o parágrafo anterior serão, porém considerados na apuração do saldo porventura devido e, sendo o caso, na imposição de penalidade, ou sua graduação.

§ 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. (grifo nosso)

Contudo, para que possamos identificar o dispositivo legal a ser aplicado, seja o art. 173 ou art. 150 do CTN, devemos identificar a natureza das contribuições omitidas para que, só assim, possamos declarar da maneira devida a decadência de contribuições previdenciárias.

O primeiro ponto a ser apreciado diz respeito a aplicação do art. 173, II do CTN para fins de aplicação da decadência, uma vez que identificou-se tratar de lançamento substitutivo, cujo lançamento original fora declarado nulo por vício formal pela ausência na cientificação de todos os sujeitos passivos no lançamento original. Assim, ao contrário do entendimento pretendido pelo recorrente o vício consubstanciado na incorreta indicação do sujeito passivo diz respeito a requisito de formalização do lançamento, o que enseja nulidade por vício formal.

Assim, perfeitamente viável a retomada do prazo para realização do lançamento nos termos do art. 173, II do CTN. Em assim sendo, passamos a aplicação da **decadência**.

Ultrapassada a possibilidade de lançar com respaldo no art. 173, II do CTN, compete-nos apreciar qual dispositivo do CTN melhor se enquadra para aplicação da decadência quinquenal.

No lançamento em questão a lavratura da NFLD em 12/08/2004, tendo a cientificação ao sujeito passivo ocorrido em 24/08/2004, contudo o lançamento original foi cientificado em 14/05/2001, devendo ser essa a data a ser considerada para cálculo das contribuições excluídas pela decadência. Os fatos geradores ocorreram entre as competências 09/1996 a 09/1998, dessa forma em aplicando-se o art. 173, I ou mesmo o art. 150, § 4º, não existe decadência a ser declarada.

QUANTO A NULIDADE DA DECISÃO NOTIFICAÇÃO

Ao contrário do alegado pelo recorrente, foi realizada a devida cientificação da prestadora de serviços, inclusive para apresentar impugnação e defesa em relação aos fatos geradores alegados. Ao ver do recorrente, a cientificação só seria válida, se realizado procedimento na própria prestadora, o que não se coaduna com o disposto na legislação previdenciária. Assim, foi correto o procedimento adotado tanto pela autoridade lançadora, quanto pela julgadora, que inclusive rebateu na forma devida todas as alegações do recorrente, esclarecendo, dentro da legislação previdenciária todos os dispositivos que autorizam o lançamento e principalmente no que diz respeito ao fato (itens 12.22 e 12.23) de que a contratação de colocação de gesso com materiais não se enquadra no rol de atividades excluídas pela OS 165/1997, fls. 147 e 148 da Decisão Notificação.

Tendo sido afastada a decadência, compete-nos apreciar o mérito do lançamento.

DO MÉRITO

No mérito em síntese todo o argumento da recorrente é no sentido de que incabível o arbitramento na tomadora, tendo em vista ser a prestadora a contribuinte original, não se deve confundir responsabilidade solidária, com substituição tributária, e a inexistência de responsabilidade.

Nesse sentido, quanto à alegação de que haveria a obrigação de se constituir o crédito primeiramente contra o prestador de serviços, a mesma não merece ser acolhida.

Com relação às alegações da recorrente acerca da responsabilidade solidária, na construção civil, clara é a possibilidade legal nesse sentido. Conforme destacado no art. 30, VI da Lei n.º 8.212/1991, o proprietário, incorporador ou dono da obra não importa qual seja o tipo de contratação é solidário com o construtor pelo cumprimento das obrigações perante a previdência social. Assim, descreve o texto legal:

Art. 30 (...)

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;

LEI 8212/91

Artigo 30 inciso 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.

Decreto 612 de 21/07/92

Art. 42. O proprietário, o incorporador definido na Lei nº 4.591, de 16 de dezembro de 1964, o dono de obra ou o condômino de unidade imobiliária, qualquer que seja a forma de contratação da construção, reforma ou acréscimo, são solidários com o construtor nas obrigações para com a Seguridade Social, ressalvado o seu direito regressivo contra o executor ou contratante da obra, admitida a retenção de importância a este devida para garantia do cumprimento dessas obrigações.

§ 1º A responsabilidade solidária pode ser elidida, desde que seja exigido do construtor o pagamento das contribuições incidentes sobre a remuneração dos segurados, incluída em nota fiscal ou fatura correspondente aos serviços executados, quando da quitação da referida nota fiscal ou fatura, na forma estabelecida pelo INSS.

Decreto 2173 de 05/03/97

Art. 43. O proprietário, o incorporador definido na Lei nº 4.591, de 16 de dezembro de 1964, o dono de obra ou o condômino de unidade imobiliária, qualquer que seja a forma de contratação da construção, reforma ou acréscimo, são solidários com o construtor nas obrigações para com a Seguridade Social, ressalvado o seu direito regressivo contra o executor ou contratante da obra, admitida a retenção de importância a este devida para garantia do cumprimento dessas obrigações.

§1º A responsabilidade solidária somente será elidida, se for comprovado pelo executor da obra o recolhimento das contribuições incidentes sobre a remuneração dos segurados incluída em nota fiscal ou fatura, quando não comprovadas contabilmente.

§2º Para efeito do disposto no parágrafo anterior, o executor da obra deverá elaborar folhas de pagamento e guias de recolhimentos distintas para cada empresa contratante, devendo esta exigir do executor da obra, quando da quitação da nota fiscal ou fatura, cópia autenticada da guia de recolhimento quitada e respectiva folha de pagamento. (grifamos)

§3º Considera-se construtor, para os efeitos deste Regulamento, a pessoa física ou jurídica que executa obra sob sua responsabilidade, no todo ou em parte.

A recorrente MAIA E BORBA na qualidade de tomadora de serviços contratou a PAULO SÉRGIO RIBEIRO ME, para prestação de diversos serviços de colocação de gesso mediante empreitada na construção civil. 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 e do art. 30, VI da Lei n.º 8.212/1991, benefício de ordem.

Entendo que ao atribuir responsabilidade solidária pelo cumprimento da obrigação tributária, abriu o legislador a possibilidade de a autoridade previdenciária cobrar a satisfação da obrigação de qualquer das solidárias, sendo desnecessária a averiguação inicial na prestadora dos serviços. Se assim o fosse, estaríamos alterando o instituto jurídico para responsabilidade subsidiária, tornando inócuo o dispositivo legal.

Dessa forma, não deve prosperar a alegação do recorrente de mudança do instituto da solidariedade para substituição tributária. Ao contrário da responsabilidade subsidiária onde se obriga a satisfação da obrigação primeiramente do devedor principal, a responsabilidade solidária permite a cobrança da obrigação em relação a cada um dos obrigados. A constituição do crédito pode ocorrer tanto no prestador como no tomador de serviços. Tal questão foi, inclusive, objeto de apreciação pelo Conselho Pleno do CRPS – Conselho de Recursos da Previdência Social que detinha a competência para julgar os casos da espécie, a qual foi transferida para o Segundo Conselho de Contribuintes do Ministério da Fazenda, atual Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF.

Por meio do Enunciado nº 30, editado pela Resolução nº. 1, de 31 de Janeiro de 2007, publicada no DOU de 05/02/2007, o CRPS assim decidiu:

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

O lançamento foi efetuado pelo fato da recorrente haver contratado a prestadora de serviços e não haver apresentado a documentação hábil a elidir a responsabilidade solidária em todas as competências, quais seja, cópia das guias de recolhimentos quitadas e respectivas folhas de pagamento elaboradas distintamente pelo executor em relação a cada contratante.

Não logrou o recorrente demonstrar que os serviços encontravam-se descritos no rol da OS n. 165. O fato da ordem de serviços abrir a possibilidade de inclusão de outros serviços além dos ali enumerados, não lhe concede o direito de incluir, pelo seu entender quais os serviços adicionais, tendo em vista inclusive, que o dispositivo ressalta que a inclusão será feita pela autoridade previdenciária, por meio de seus atos normativos.

Como a ação fiscal foi realizada na tomadora, a base de cálculo foi apurada por aferição indireta, tomando por base as notas fiscais de serviços emitidas pela prestadora, em procedimento previsto no § 3º do art. 33 da Lei nº 8212/1991, que dá à auditoria fiscal a prerrogativa de ocorrendo recusa ou sonegação de qualquer documento ou informação, ou sua

apresentação deficiente, inscrever de ofício importância que reputarem devida, cabendo à empresa ou ao segurado o ônus da prova em contrário.

Pelas disposições legais, se a MAIA E BORBA não apresenta a guia de recolhimento quitada, vinculada à nota fiscal/fatura, bem como os demais documentos enumerados na Legislação, assume a obrigação contributiva por solidariedade, não havendo qualquer ilegalidade quando da cobrança pelo autoridade previdenciária.

O fato de existirem recolhimentos na prestadora não são capazes de provocar qualquer alteração do lançamento, uma vez que foram constatados apenas recolhimentos genéricos, e não específica em relação ao contrato com a empresa MAIA E BORBA, o que não atende a legislação para elidir a responsabilidade solidária.

No que tange a arguição de ilegalidade/inconstitucionalidade de legislação previdenciária que dispõe sobre a exigência de guias específicas, (Decreto 612/92), frise-se que incabível seria sua análise na esfera administrativa. Não pode a autoridade administrativa recusar-se a cumprir norma cuja constitucionalidade ou mesmo legalidade vem sendo questionada, razão pela qual são aplicáveis os prazos regulados na Lei n.º 8.212/1991 e Decretos 612/92 e Decreto 2173/97.

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, entendo pertinente transcrever trecho do Parecer/CJ n.º 771, aprovado pelo Ministro da Previdência Social em 28/1/1997, que enfoca a questão:

Cumprе 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.

No mesmo sentido, posiciona-se este CARF, editar a súmula n.º2.

SÚMULA N. 2

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

Assim, clara é a legislação que determina que para eximir-se da responsabilidade solidária deveria o contratante dos serviços exigir a Folhas de pagamentos, notas fiscais e guias específicas, com o objetivo de identificar a regularidade de recolhimento. Em não o fazendo abriu o recorrente a possibilidade de o fisco exigir-lhe a contribuição de

forma solidária com o prestador (contratado), como no caso em questão onde se contrata obra de construção civil mediante empreitada.

Quanto aos serviços de gesso enquadrarem-se na exceção prevista para excluir a responsabilidade solidária, entendo que a autoridade julgadora já bem esclareceu que não se trata de venda mercantil com colocação, mas simples prestação de serviços com fornecimento de materiais, o que ensejou a diminuição da base de cálculo. Portanto, adoto os termos do itens 12.21 a 12.23 da Decisão Notificação.

Quanto ao argumento que estando regular a contratada, haveria cobrança em duplicidade, também não confiro razão ao recorrente. O que a autoridade fiscal descreveu em sua informação foi a inexistência de fiscalização, mas isso não importa dizer que a empresa estivesse regular, como entendeu o recorrente. Contudo, se a mesma já houvesse sido fiscalizada de forma total, aí sim, sendo apreciados todos os contratos não caberia lançar novamente na tomadora, sob pena de bis in idem.

Diante do exposto e de tudo o mais que dos autos consta, entendo que os argumentos apontados pelo recorrente são insuficientes para desconstituir o lançamento.

CONCLUSÃO:

Pelo exposto e tudo mais que consta dos autos, voto por ACOLHER OS EMBARGOS propostos, para retificar os termos do acórdão 2401-00.442, para rejeitar as preliminares de nulidade e no mérito NEGAR PROVIMENTO AO RECURSO.

É como voto.

Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira