



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

Processo nº 10746.000643/2007-78
Recurso nº 272.283 Voluntário
Acórdão nº **2301-002.424 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**
Sessão de 27 de outubro de 2011
Matéria Contribuições Previdenciárias
Recorrente ESTADO DE TOCANTINS
Recorrida FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

Período de apuração: 01/01/1993 a 31/05/2003

DECADÊNCIA PARCIAL. TOMADOR DE SERVIÇO. CESSÃO DE MÃO DE OBRA. REPASSE PARCIAL OU INEXISTENTE.

O Supremo Tribunal Federal, através da Súmula Vinculante nº 08, declarou inconstitucionais os artigos 45 e 46 da Lei nº 8.212, de 24/07/91, devendo, portanto, ser aplicadas as regras do Código Tributário Nacional.

No presente caso, aplica-se a regra do artigo 150, §4º, do CTN, haja vista a existência de pagamento parcial do tributo, considerada a totalidade da folha de salários da empresa recorrente.

Prevalece o lançamento fiscal quando devidamente fundamentado na legislação previdenciária.

Recurso Voluntário Provido em Parte.

Crédito Tributário Mantido em Parte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, I) Por maioria de votos: a) em dar provimento parcial ao recurso, nas preliminares, para excluir da autuação, devido à regra decadencial expressa no § 4º, Art. 150 do CTN, as contribuições apuradas até a competência 11/1998, anteriores a 12/1998, nos termos do voto do(a) Relator(a). Vencido o Conselheiro Mauro José Silva, que votou pela aplicação do I, Art. 173 do CTN para os fatos geradores não homologados tacitamente até a data do pronunciamento do Fisco com o início da fiscalização; II) Por unanimidade de votos: a) em negar provimento ao Recurso nas demais alegações da Recorrente, nos termos do voto do(a) Relator(a).

(assinado digitalmente)

Marcelo Oliveira - Presidente.

(assinado digitalmente)

Damião Cordeiro de Moraes - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Marcelo Oliveira (Presidente), Adriano Gonzales Silverio, Bernadete de Oliveira Barros, Damiao Cordeiro de Moraes, Mauro Jose Silva, Leonardo Henrique Pires Lopes

Relatório

1. Trata-se de recurso voluntário interposto pelo ESTADO DE TOCANTINS contra decisão de primeira instância que julgou parcialmente procedente o lançamento fiscal referente às contribuições devidas à Seguridade Social e não recolhidas pelo contribuinte, incidentes sobre a folha de pagamento dos empregados, bem como as referentes aos pagamento às pessoas físicas.

2. Narra o relatório fiscal (ff. 60/61) que o débito foi lançado com base nos levantamentos “R01 A R12 – RETENÇÃO. Referem-se à retenção de 11% sobre o valor das notas fiscais nas prestações de serviço de construção civil”.

3. A decisão de primeira instância, refutando os argumentos trazidos pela empresa, manteve o lançamento fiscal em sua integralidade, nos termos da ementa que transcrevo abaixo:

“ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA. CONTRIBUIÇÃO
PREVIDENCIÁRIA. CESSÃO DE MÃO-DE-OBRA.
RETENÇÃO.

A empresa contratante de serviços mediante cessão de mão de obra deverá reter onze por cento do valor bruto da nota fiscal, procedendo ao recolhimento em nome da contratada de acordo com o art. 31 da Lei 8.212/91, na redação da Lei 9.711/98.

A notificação fiscal sob análise não contempla contribuições lançadas com base na solidariedade existente entre a contratante e contratada, à luz do disposto no art. 31 da Lei 8.212/91, razão pela qual a defesa, no mérito não é conhecida, por não guardar qualquer relação com os fatos apresentados no relatório fiscal e anexos da NFLD.

LANÇAMENTO PROCEDENTE”(f. 75)

4. Inconformado com a decisão proferida e, por conseguinte, buscando a reforma em parte da decisão de primeira instância o contribuinte apresentou recurso voluntário aduzindo em síntese que:

“(...) o valor devido é menor do que o que foi lançado, haja vista que a fiscalização deixou de considerar aspectos importantes na fiscalização, que exime em parte a Recorrente do pagamento total do valor autuado, senão vejamos:

- Em alguns processos foram considerados os recolhimentos efetuados através de GPS, identificados pelo CNPJ e ou CEI; A mesma situação em outros processos foram desconsideradas;

- Questões relacionadas às competências;

- Processos em que as Empresas apresentaram os documentos exigidos pelo INSS, não considerados;

- Contribuições retidas e recolhidas pelo Estado, não foram considerados, dentre outros, os quais apresentamos a seguir:

- Apesar do Auditor, em alguns casos, não considerar os pagamentos efetuados nas GPS tendo como identificados o CNPJ da empresa, mas o pagamento foi efetuado.

- Das várias empresas analisadas pelo Senhor Auditor do INSS, apesar da declaração do contados e cópias dos documentos exigidos, de que a empresa está fazendo a escrituração contábil, não foi levado em consideração.

- Se nos autos contém a declaração do contados, reconhecida em cartório, atestando que os impostos estão sendo recolhidos e a escrituração feita e cópia do GPS, GFIP e folhas de pagamento anexadas nos autos, qual a responsabilidade do Estado perante o INSS?" (ff. 86 a 87)

5. Tendo em vista as alegações trazidas pelo contribuinte e a juntada de documentação, notadamente cópias de GPS, os autos foram baixados em diligência para que fossem sanadas as seguintes questões:

"10. Diante de todo o exposto, faz-se necessária a elucidação das questões elencadas nos itens 9 a 9.6, bem como a análise da documentação juntada pelo recorrente (fls. 92 a 152), principalmente das cópias do GPS apresentadas (fls. 94, 96, 102, 105, 107, 112, 115, 118, 119, 122, 128, 134, 136, 138, 142 e 149), com vistas a se concluir se as alegações aduzidas elidem, em parte, como pretende o recorrente, o lançamento fiscal perpetrado. Para tanto, solicitamos à Seção de Fiscalização que comande Diligência Fiscal." (f. 157)

6. Em resposta à diligência solicitada, o agente fiscal firmou posição no sentido de retificar parte do débito lançado, conforme consta das seguintes considerações:

"2. quanto aos itens 9.1, 9.2, 9.3, 9.4, com relação as bases de cálculo de 35% do valor bruto da nota fiscal, os serviços prestados referem-se a construção ou reforma de prédios, não sendo comprovada a utilização dos pretensos meios mecânicos. O referido percentual é fruto de um erro do departamento de controle interno da Secretaria da Fazenda que permitia a aplicação desta alíquota a todo e qualquer contrato de construção civil, esse erro também foi encontrado nos mesmos períodos em fiscalizações realizadas em outras secretarias;

3. com relação ao instituto da solidariedade nos contratos com a construtora Encam, item 9.2 e construtora Porto, item 9.5 e 9.6, os argumentos da defesa devem ser atacados, os valores cobrados indevidamente deverão ser excluídos de acordo com a tabela disposta ao final deste despacho;

4. com relação a não consideração dos recolhimentos parciais relativos às notas da construtora Rio Tranqueira, item 9.3, foram lançados valores nas competências 11/2001, 12/2001 e 03/2002, a defesa apresentou as GPS relativas às competências 03/2002 a 03/2003, será corrigida apenas a competências 03/2002;

5. quanto à retenção da construtora Dourado, mencionada no item 9.4, o valor foi cobrado indevidamente, deverá ser acatado o argumento da defesa, a correção encontra-se discriminada na tabela ao final;

6. a GPS mencionada no item 9.6 não foi considerada na fiscalização, a correção devida consta da tabela de correções;

7. a apresentação parcial dos processos de pagamento das obras de construção civil, além de um auto de infração contra o Sr. Secretário de Segurança, resultou na necessidade de a fiscalização ser realizada com base nos processos de prestação de contas, elevando sobremaneira o risco de auditoria. Assim, identificados os erros

decorrentes, faz-se necessário ajustar o valor cobrado originalmente conforme comentado nos itens anteriores e sistematizado na tabela de correção a seguir (...)” (ff. 158 a 159)

7. Sobre a resposta dada pelo fisco à diligência requerida, o contribuinte se manifestou dizendo que “a diligência deveria fiscalizar também as empresas contratadas pela Recorrente, para verificar a contabilidade e os recolhimentos efetivados pelas mesmas, a fim de se encontrar o valor realmente devido”. (ff. 163 a 164)

8. O processo foi encaminhado para a Delegacia da Receita Federal do Brasil em Brasília – DF para novo julgamento. A decisão proferida restou ementada nos seguintes termos:

“RETENÇÃO DE 11%. CESSÃO DE MÃO-DE-OBRA.

A empresa contratante de empreitada parcial é obrigada a reter 11% sobre o valor bruto dos serviços contidos na nota fiscal e prestados pela contratada.

Lançamento Procedente em Parte.” (f. 167)

9. Não satisfeito com a decisão, o contribuinte apresentou recurso voluntário alegando que a decadência parcial do débito lançado referente ao período compreendidos entre 04/1993 a 12/1997, com base no artigo 173, I do CTN.

10. O fisco, embora devidamente cientificado da apresentação do recurso administrativo, não apresentou suas contrarrazões. Os autos seguiram para a apreciação deste Conselho.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Damião Cordeiro de Moraes

DOS PRESSUPOSTOS DE ADMISSIBILIDADE

1. Conheço do recurso voluntário, uma vez que atende aos pressupostos de admissibilidade.

DA DECADÊNCIA

2. Preliminarmente, é importante que seja feita a análise da decadência, conforme requerido pelo contribuinte, tendo em vista que parte do crédito tributário constituído já se encontra decaída, segundo o prazo quinquenal previsto no Código Tributário Nacional.

3. Sobre essa questão, cumpre ressaltar que, o Supremo Tribunal Federal - STF, por unanimidade, declarou a inconstitucionalidade dos artigos 45 e 46 da Lei nº 8.212, de 24/07/91 e editou a Súmula Vinculante nº 08, *verbis*:

“(...) Resultam inconstitucionais, portanto, os artigos 45 e 46 da Lei nº 8.212/91 e o parágrafo único do art. 5º do Decreto-lei nº 1.569/77, que versando sobre normas gerais de Direito Tributário, invadiram conteúdo material sob a reserva constitucional de lei complementar.

Sendo inconstitucionais os dispositivos, mantém-se hígida a legislação anterior, com seus prazos quinquenais de prescrição e decadência e regras de fluência, que não acolhem a hipótese de suspensão da prescrição durante o arquivamento administrativo das execuções de pequeno valor, o que equivale a assentar que, como os demais tributos, as contribuições de Seguridade Social sujeitam-se, entre outros, aos artigos 150, § 4º, 173 e 174 do CTN.

Diante do exposto, conheço dos Recursos Extraordinários e lhes nego provimento, para confirmar a proclamada inconstitucionalidade dos arts. 45 e 46 da Lei 8.212/91, por violação do art. 146, III, b, da Constituição, e do parágrafo único do art. 5º do Decreto-lei nº 1.569/77, frente ao § 1º do art. 18 da Constituição de 1967, com a redação dada pela Emenda Constitucional 01/69.

É como voto.”

.....

“Súmula Vinculante nº 08:

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.”

4. Os efeitos da Súmula Vinculante são previstos no artigo 103-A da Constituição Federal, regulamentados pela Lei nº 11.417, de 19/12/2006, *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.”

5. Ainda sobre o assunto, a Lei nº 11.417, de 19 de dezembro de 2006, dispõe o que segue:

“Art. 2º O Supremo Tribunal Federal poderá, de ofício ou por provocação, após reiteradas decisões sobre matéria constitucional, editar enunciado de 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 prevista nesta Lei.

§ 1º O enunciado da súmula terá por objeto a validade, a interpretação e a eficácia de normas determinadas, acerca das quais haja, entre órgãos judiciários ou entre esses e a administração pública, controvérsia atual que acarrete grave insegurança jurídica e relevante multiplicação de processos sobre idêntica questão.”

6. Assim, como demonstrado, a partir da publicação na imprensa oficial, todos os órgãos judiciais e administrativos ficam obrigados a acatarem a Súmula Vinculante. Dessa forma, afastado por inconstitucionalidade o artigo 45 da Lei nº 8.212/91, resta verificar qual regra de decadência prevista no Código Tributário Nacional - CTN se aplicar ao caso concreto.

7. Acerca das regras de verificação da decadência, frise-se, posto que importante, que a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça consolidou-se no seguinte sentido:

“(…) 1. Está assentado na jurisprudência desta Corte que, nos casos em que não tiver havido o pagamento antecipado de tributo sujeito a lançamento por homologação, é de se aplicar o art. 173, inc. I, do Código Tributário Nacional (CTN). Isso porque a disciplina do art. 150, § 4º, do CTN estabelece a necessidade de antecipação do pagamento para fins de contagem do prazo decadencial. Precedente em recurso representativo de controvérsia (REsp 973733/SC, Rel. Min. Luiz Fux, Primeira Seção, DJe 18.9.2009). [...] 3. Recurso especial parcialmente provido”. (REsp 1015907/RS, Rel. Min. Mauro Campbell Marques, DJe 10/09/2010)

“(…) 1. O prazo decadencial quinquenal para o Fisco constituir o crédito tributário (lançamento de ofício) conta-se do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, nos casos em que a lei não prevê o pagamento antecipado da exação ou quando, a despeito da previsão legal, o mesmo

inocorre, sem a constatação de dolo, fraude ou simulação do contribuinte, inexistindo declaração prévia do débito (Precedentes da Primeira Seção: REsp 766.050/PR, Rel. Ministro Luiz Fux, julgado em 28.11.2007, DJ 25.02.2008; AgRg nos EREsp 216.758/SP, Rel. Ministro Teori Albino Zavascki, julgado em 22.03.2006, DJ 10.04.2006; e EREsp 276.142/SP, Rel. Ministro Luiz Fux, julgado em 13.12.2004, DJ 28.02.2005).

2. É que 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, entre as quais figura a 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 (Eurico Marcos Diniz de Santi, "Decadência e Prescrição no Direito Tributário", 3ª ed., Max Limonad, São Paulo, 2004, págs. 163/210).

3. O dies a quo do prazo quinquenal da aludida regra decadencial rege-se pelo disposto no artigo 173, I, do CTN, sendo certo 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 imponível, ainda que se trate de tributos sujeitos a lançamento por homologação, revelando-se inadmissível a aplicação cumulativa/concorrente dos prazos previstos nos artigos 150, § 4º, e 173, do Codex Tributário, ante a configuração de desarrazoado prazo decadencial decenal (Alberto Xavier, "Do Lançamento no Direito Tributário Brasileiro", 3ª ed., Ed. Forense, Rio de Janeiro, 2005, págs. 91/104; Luciano Amaro, "Direito Tributário Brasileiro", 10ª ed., Ed. Saraiva, 2004, págs. 396/400; e Eurico Marcos Diniz de Santi, 'Decadência e Prescrição no Direito Tributário', 3ª ed., Max Limonad, São Paulo, 2004, págs. 183/199)

(...)

5. In casu, consoante assente na origem: (i) cuida-se de tributo sujeito a lançamento por homologação; (ii) a obrigação ex lege de pagamento antecipado das contribuições previdenciárias não restou adimplida pelo contribuinte, no que concerne aos fatos imponíveis ocorridos no período de janeiro de 1991 a dezembro de 1994; e (iii) a constituição dos créditos tributários respectivos deu-se em 26.03.2001.

6. Destarte, revelam-se caducos os créditos tributários executados, tendo em vista o decurso do prazo decadencial quinquenal para que o Fisco efetuasse o lançamento de ofício substitutivo. 7. Recurso especial desprovido. Acórdão submetido ao regime do artigo 543-C, do CPC, e da Resolução STJ 08/2008". (REsp 973733/SC, Rel. Min. Luiz Fux, DJe 18/09/2009).

8. Compulsando os autos, depreende-se do Termo de Encerramento da Auditoria Fiscal – TEAF, juntado às ff. 03 e 04, que foram analisadas folhas de pagamento, GFIPs – Guia de Recolhimento do FGTS e Informação da Previdência Social Além disso, consta do Relatório de Apropriação de Documentos Apresentados – RADA, ff. 30 a 47, que

houve o recolhimento parcial das contribuições previdenciárias, considerando a totalidade das contribuições sociais previdenciárias incidentes sobre a folha de pagamentos da empresa.

9. Conforme disposto no item 2.5 do Relatório Fiscal de ff. 60 a 61 “o valor originário do débito corresponde a aplicação da alíquota de 11% sobre 50% do valor bruto da nota fiscal. Nos casos em que a base de cálculo apurada pelo Governo foi menor que os percentuais supra citados, mas houve o recolhimento do valor retido, cobrou-se apenas a diferença não retida; nos casos em que houve a correta retenção na nota fiscal, mas não houve o recolhimento, cobrou-se o valor integral do débito”. Assim, tenho como certo que deva ser aplicada a regra constante do artigo 150, §4º, do CTN.

10. Dessa forma, tendo em vista que a recorrente foi cientificada do lançamento fiscal em 04/12/2003, referente às contribuições do período de 01/02/1999 a 31/10/2002 ficam alcançadas pela decadência quinquenal as competências **01/1993 a 11/1998**, restando mantidas as competências 12/1998 a 05/2003.

11. E considerando a existência de débito remanescente, passo a examinar as demais questões recursais.

DO LANÇAMENTO FISCAL

12. Narra o relatório fiscal que o lançamento do débito se deu com base nos “levantamentos R01 A R12 – RETENÇÃO” que “referem-se à retenção de 11% sobre o valor das notas fiscais nas prestações de serviço de construção civil” (f. 60). Ainda em consonância com a peça introdutória “nos casos em que a base de cálculo apurada pelo governo foi menor que os percentuais supra citados, mas houve o recolhimento do valor retido, cobrou-se apenas a diferença não retida; nos casos em que houve a correta retenção na nota fiscal, mas não houve o recolhimento, cobrou-se o valor integral do débito.” (f. 61)

13. Além disso, depreende-se da decisão recorrida que o débito lançado “teve como fatos geradores, exclusivamente, os valores contidos em notas fiscais de serviços/faturas em serviços em cessão de mão-de obra.” (ff. 169 a 170)

14. Assim, no presente caso, restou demonstrado que o contribuinte foi autuado tendo em vista que em algumas notas fiscais efetuou a retenção parcial do valor devido e os repassou à Previdência e em outras, apenas reteve o valor, mas não procedeu ao repasse como devido.

15. E conforme a legislação previdenciária, o débito está devidamente fundamentado, sendo que todos os fatos geradores e os dispositivos legais que motivaram e embasaram o lançamento encontram-se perfeitamente discriminados (art. 33 da Lei 8.212/91 c/c 229 do Regulamento da Previdência Social – RPS, aprovado pelo Decreto 3.048/99). Assim, como a base de cálculo encontrada pelo auditor fiscal não foi devidamente contestada pelo contribuinte, entendo que a decisão de primeira instância deve ser mantida nesse ponto.

CONCLUSÃO

16. Diante do exposto, CONHEÇO do recurso voluntário, para, no mérito, **DAR-LHE PROVIMENTO PARCIAL**, decotando do lançamento as competências alcançadas pela decadência quinquenal referentes aos período de **01/1993 a 11/1998**.

(assinado digitalmente)

Damião Cordeiro de Moraes – Relator

r