



**Processo nº** 10945.003980/2007-71

**Recurso nº** Especial do Procurador

**Acórdão nº** 9202-008.286 – CSRF / 2<sup>a</sup> Turma

**Sessão de** 23 de outubro de 2019

**Recorrente** FAZENDA NACIONAL

**Interessado** ITAIPU BINACIONAL

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS**

Período de apuração: 01/02/1999 a 30/08/2005

CONTRIBUIÇÕES. PREVIDENCIÁRIAS. INEXISTÊNCIA DE RECOLHIMENTO ANTECIPADO. DECADÊNCIA.

Inexistindo pagamento antecipado, 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.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial e, no mérito, em dar-lhe provimento. Votaram pelas conclusões os conselheiros Ana Paula Fernandes e Maurício Nogueira Righetti.

(assinado digitalmente)

Maria Helena Cotta Cardozo - Presidente em Exercício

(assinado digitalmente)

Mário Pereira de Pinho Filho – Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Mário Pereira de Pinho Filho (Relator), Ana Paula Fernandes, Pedro Paulo Pereira Barbosa, Ana Cecília Lustosa da Cruz, Maurício Nogueira Righetti, João Victor Ribeiro Aldinucci, Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri e Maria Helena Cotta Cardozo (Presidente em Exercício).

## **Relatório**

Trata-se de Notificação Fiscal de Lançamento de Débito – NFLD (Debcad nº 35.821.456-4), em razão do não recolhimento do valor relativo a retenção de 11% (onze por cento) em virtude de prestação de serviços executados mediante cessão de mão de obra.

Em sessão plenária de 06/05/2009, foi julgado o Recurso Voluntário, prolatando-se o Acórdão nº 2401-00.111 (fls. 5387/5402), assim ementado:

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS**

*Período de apuração: 01/02/2009 a 30/08/2005*

**PREVIDENCIÁRIO - CUSTEIO - CESSÃO DE MÃO-DE-OBRA -RETENÇÃO 11%- DECADÊNCIA.**

*Tendo em vista a declaração da inconstitucionalidade do artigo 45 da Lei nº 8.212/91, pelo Supremo Tribunal Federal, nos autos dos RE's nºs 556664, 559882 e 560626, oportunidade em que fora aprovada Súmula Vinculante nº 08, disciplinando a matéria.*

*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).*

*No caso, trata-se de tributo sujeito a lançamento por homologação e houve antecipação de pagamento. Aplicável, portanto, a regra do art. 150, § 4º do CTN.*

**PREVIDENCIÁRIO - CUSTEIO - DECADÊNCIA.**

*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 e prescrição, as disposições do Código Tributário Nacional.*

*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.*

**CERCEAMENTO DE DEFESA - NÃO CARACTERIZADA**

*O órgão julgador não está obrigado a apreciar toda e qualquer alegação apresentada pela recorrente, mas tão somente aquelas que possuem^condão de formar ou alterar sua convicção*

**CESSÃO DE MÃO-DE-OBRA - RETENÇÃO 11%**

*A empresa, como contratante de serviços executados mediante cessão de mão-de-obra, fica obrigada a reter e recolher onze por cento sobre o valor bruto da nota fiscal ou fatura de prestação de serviço.*

*Com a entrada em vigor da Lei 9.711/98, que alterou a redação do art. 31, da Lei 8212/91, não há mais que se falar em responsabilidade solidária do tomador para com o contratante de serviços mediante cessão de mão-de-obra, estando a tomadora obrigada a efetuar a retenção, independente fato de a prestadora ter efetuado ou não o recolhimento das contribuições.*

**TRATADO INTERNACIONAL**

*É desnecessário submeter à apreciação do Excelentíssimo Presidente da República matéria discutida diante do Tratado Internacional, onde não há dúvidas para justificar tal medida.*

**RECURSO VOLUNTÁRIO PROVIDO EM PARTE.**

O resultado do julgamento foi registrado nos seguintes termos:

*ACORDAM os membros da 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária da Segunda Seção de Julgamento, I) Por unanimidade de votos, em declarar a decadência das contribuições apuradas até a competência 11/2000; II) Por maioria dc votos, em declarar a decadência das contribuições apuradas até a competência 04/2001. Vencidas as Conselheiras Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira, Bernadete de Oliveira Banos (relatora) e Ana Maria Bandeira, que votaram por declarar a decadência das contribuições apuradas até a competência 11/2000 e III) Por unanimidade de votos: a) em rejeitar a preliminar dc nulidade suscitada; e b) no mérito, em negar provimento ao recurso, designada para redigir o voto vencedor, na parte referente à decadência, a Conselheira Cleusa Vieira de Souza.*

O processo foi encaminhado à PGFN em 06/10/2009 que apresentou, no dia 15/10/2009, Recurso Especial (fls. 5406/5413) no intuito de rediscutir a matéria “**decadência**”, sob a alegação de contrariedade à lei.

A Fazenda Nacional insurge-se em face da decisão *a quo* sob o argumento de que a contagem do prazo decadencial deveria levar em consideração o I do art. 173 e não o § 4º do art. 150 do CTN, como entendeu a maioria do Colegiado Ordinário.

Aduz que a regra contida no inciso I do art. 173 do CTN é regra geral, cuja aplicação ao caso concreto, segundo a jurisprudência do STJ (RESP 973.733/SC), deve prevalecer em razão da ausência de pagamentos pela empresa autuada, ainda que parciais, pois quando não há antecipação de pagamento não há o que homologar, incumbindo ao Fisco o lançamento de ofício dos valores devidos e não pagos.

Infere que o Superior Tribunal de Justiça, ao interpretar a combinação entre os dispositivos do § 4º do art. 150 e do inciso I do art. 173 do CTN, entendeu que, não se verificando recolhimento de exação e montante a homologar, ou em havendo dolo, o prazo decadencial para o lançamento dos tributos sujeitos a lançamento por homologação deve seguir a disciplina normativa do inciso I do art. 173 do CTN.

Sobre a prova do pagamento antecipado, entende que incumbe ao Fisco comprovar o fato constitutivo do seu direito e ao contribuinte o fato impeditivo, modificativo ou extintivo. Assim, não caberia ao Fisco fazer Prova Negativa da ausência de antecipação de pagamento, mas sim demonstrar a ocorrência do fato gerador e demais requisitos do art. 142 do CTN.

Afirma que a Contribuinte teve oportunidade de comprovar o recolhimento do tributo, mas não o fez por entender que os serviços a ela prestados não foram efetuados mediante de cessão de mão-de-obra. A decadência e o pagamento, segundo a PGFN, são fatos extintivos do direito do Fisco, e deveriam ser alegados e comprovados pelo Sujeito Passivo, pois, em se arguindo a decadência com base no § 4º do art. 150 do CTN, haveria ele (Sujeito Passivo) de fazer a prova do pagamento antecipado. Atribuir ao Fisco o ônus da prova da não antecipação do pagamento, na realidade consiste em criar uma presunção não prevista em lei a favor do contribuinte.

Por fim, requer o órgão fazendário que seu recurso seja conhecido e provido, para reformar o acórdão recorrido, aplicando-se a decadência somente para as competências compreendidas entre 02/1999 a 11/2000, nos termos do inciso I do art. 173 do CTN.

Ao Recurso Especial foi dado seguimento, nos termos do Despacho nº 2400-411/2009, de 27/10/2009 (fls. 5414/5416).

Os autos foram, então, à unidade da Receita Federal do Brasil de origem para ciência pela Contribuinte do Acórdão de Recurso Voluntário, do Recurso Especial da Fazenda Nacional e do despacho que lhe deu seguimento, o que ocorreu em 07/12/2009 (fl. 5419).

Em 21/12/2009 foram apresentadas contrarrazões ao Recurso Especial da PGFN (fls. 5420/5424), em que se alega que houve a declaração e o pagamento parcial das contribuições devidas, de modo que o prazo decadencial deve ser contado de acordo com o § 4º do art. 150 do CTN, consoante consignado no acórdão vergastado.

Segundo a Recorrida, para se aferir o decurso do prazo decadencial faz-se necessário diferenciar os casos em que houve pagamento a menor e aqueles em que o inadimplemento foi completo. Nos tributos sujeitos a lançamento por homologação o prazo decadencial é contado da ocorrência do fato gerador, quando tenha havido a antecipação do pagamento, ainda que parcial.

Quanto às contribuições ora discutidas, atenta que houve recolhimento em todos os meses objeto da notificação fiscal e que, assim, o prazo decadencial flui da data dos respectivos fatos geradores.

Quanto à alegação da Fazenda Nacional, de que não teria havido recolhimento das contribuições exigidas, mesmo que parciais, alude ser inverídica, pois teria efetivado o recolhimento de suas contribuições previdenciárias em todos os meses objeto da presente NFLD, visto que a Fiscalização examinou toda a contabilidade e não apurou qualquer débito em relação ao que fora declarado em GFIP e devidamente recolhido em guias próprias. Dessa forma, restaria comprovado o pagamento antecipado.

Pugna o Sujeito Passivo pela negativa de provimento ao apelo fazendário.

## Voto

Conselheiro Mário Pereira de Pinho Filho – Relator

O Recurso Especial da Fazenda Nacional é tempestivo, portanto, dele conheço. Do mesmo modo, por serem também tempestivas, conheço das Contrarrazões do Sujeito Passivo.

Cabe ressaltar, de início, que, conforme extraído do despacho de admissibilidade do presente apelo, o Recurso da Fazenda Nacional foi interposto sob a alegação de que a decisão recorrida teria sido exarada em contrariedade à lei tributária e, nesse caso, o Regimento Interno do CARF, vigente à época, dispensava a apresentação de acórdãos paradigmas. Esclareça-se ainda que o art. 4º da Portaria MF nº 343/2015 dispõe que a análise de admissibilidade de recurso especial deve observar o rito estabelecido à época de sua interposição.

Conforme consta do Relatório, a matéria devolvida à apreciação deste colegiado refere-se especificamente à decadência. No entender da Fazenda Nacional, inexistindo prova de antecipação de pagamento, a contagem do prazo decadencial deve obedecer ao disposto no inciso I do art. 173 do CTN. A contribuinte até corrobora o entendimento da Fazenda Nacional, mas alega que efetuou o recolhimento parcial das contribuições previdenciárias, haja vista que a Fiscalização examinou toda a sua contabilidade e não apurou qualquer débito em relação ao que fora declarado em GFIP e devidamente recolhido.

Nos termos do voto condutor vencedor da decisão recorrida:

*No caso em exame, como não houve a demonstração por parte da fiscalização que não houve a antecipação de pagamento, para a aplicação da regra contida no artigo 173, entendo que há que se manter a regra geral e aplicar-se ao caso a regra do art. 150, § 4º, do CTN, ou seja, conta-se o prazo decadencial a partir do fato gerador.*

De início, convém esclarecer que o presente lançamento foi efetuado em maio de 2006. À época, o dispositivo legal utilizado para aferir a decadência era o art. 45 da Lei nº 8.212/1991, que dispunha:

*Art. 45. O direito da Seguridade Social apurar e constituir seus créditos extingue-se após 10 (dez) anos contados: (Vide Sumula Vinculante nº 8).*

*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. (Grifou-se)*

Somente após a autuação sobreveio a Súmula vinculante nº 8 do STF, publicada em 26/06/2008, estendendo às contribuições previdenciárias, em relação à decadência, as regras insculpidas no Código Tributário Nacional.

Quando do lançamento, como se depreende do texto legal, a regra era de que a contagem do prazo decadencial se iniciaria no primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o crédito tributário poderia ter sido constituído, independentemente da ocorrência de antecipação de pagamento. Além do que, a lei previa que sua lavratura poderia se dar em até 10 anos contados do termo inicial estabelecido no inciso I do art. 45 da Lei nº 8.212/1991.

Desse modo, não vejo como conferir razão ao Colegiado Recorrido quanto ao entendimento de que, para que se pudesse aplicar o inciso I do art. 173 CTN à contagem do prazo decadencial, o Fisco precisaria fazer prova da inocorrência de antecipação de pagamento. Não razoável imaginar que a autoridade administrativa pudesse antever que a jurisprudência da Suprema Corte caminharia no sentido estender as regras do CTN às contribuições previdenciárias e que, em razão dessa hipótese, futura e incerta, produzisse as provas reclamadas pelo acórdão desafiado. Nesse ponto, confiro razão à Fazenda Nacional quanto à asserção de que “*Não cabe ao Fisco fazer Prova Negativa da ausência de antecipação de pagamento, mas sim demonstrar a ocorrência do fato gerador e demais requisitos do artigo 142 do CTN*”, o que efetivamente foi feito.

Ademais, a doutrina e a jurisprudência pátria são uníssonas no que se refere à presunção de legitimidade e veracidade do ato administrativo. Tais atributos preconizam que os atos da Administração são, em princípio, legais e que, ao seu destinatário, compete demonstrar sua ilegitimidade. Em outras palavras, embora a presunção de legitimidade e veracidade do ato administrativo seja relativa, afora nos casos em que a própria Administração opte pela anulação, sua desconstituição dependerá de prova a ser produzida pelo interessado ou prejudicado.

Retomando-se a discussão sobre a decadência, tem-se que o litígio envolve somente as competências compreendidas entre 12/2000 a 04/2001.

A respeito da matéria, como se viu, existe jurisprudência pacificada de que o prazo para efetivação do lançamento é de cinco anos, inclusive em relação às contribuições previdenciárias. Há, ainda, decisão do STJ, no Recurso Especial nº 973.733 – SC, submetida ao rito do art. 543-C do CPC, de observância obrigatória pelas turmas de julgamento deste

Conselho, por força do § 2º do 62 do Regimento Interno do CARF, cuja ementa faz-se mister reproduzir:

*PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ARTIGO 543-C, DO CPC. TRIBUTÁRIO. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. INEXISTÊNCIA DE PAGAMENTO ANTECIPADO. DECADÊNCIA DO DIREITO DE O FISCO CONSTITUIR O CRÉDITO TRIBUTÁRIO. TERMO INICIAL. ARTIGO 173, I, DO CTN. APLICAÇÃO CUMULATIVA DOS PRAZOS PREVISTOS NOS ARTIGOS 150, § 4º, e 173, do CTN. IMPOSSIBILIDADE.*

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 inoce, 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 REsp 216.758/SP, Rel. Ministro Teori Albino Zavascki, julgado em 22.03.2006, DJ 10.04.2006; e REsp 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 o 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 543C, do CPC, e da Resolução STJ 08/2008.

À luz do acórdão do STJ, constata-se que, nos casos em que há pagamento antecipado, o termo inicial da decadência é a data do fato gerador, na forma do § 4º do art. 150 do CTN. De modo diverso, na hipótese de não haver antecipação do pagamento, o *dies a quo* é o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, conforme prevê o inciso I do art. 173 do Código Tributário.

Nesse passo, para deslinde da controvérsia faz-se necessário verificar se houve ou não recolhimento de contribuições previdenciárias no interstício abrangido no lançamento e, mais especificamente, se eventuais pagamentos poderiam ser considerados para a aplicação do § 4º do art. 150 do CTN.

De se esclarecer que a Lei nº 8.212/1991 alberga obrigações tributárias das mais diversas, com fatos geradores e alíquotas distintas, bem assim com sujeitos passivos variados. Tem-se, dentre outras, as contribuições:

- a) de empregados e trabalhadores avulsos, sobre a remuneração (art. 28, I);
- b) de contribuintes individuais, sobre a remuneração (art. 28, III);
- c) patronais, sobre a folha de salários (art. 22, I);
- d) de segurados facultativos, sobre a receita da comercialização de sua produção rural (art. 25);
- e) de empregadores rurais pessoas físicas, sobre a receita da produção rural (art. 25);
- f) da associação desportiva que mantém equipe de futebol profissional, sobre a receita bruta decorrente dos espetáculos desportivos e de qualquer forma de patrocínio (art. 22, § 6º);
- g) recolhidas por subrogação, em razão de serviços prestados, mediante seção de mão-de-obra (art. 33).

Com efeito, para que se possa considerar a ocorrência de pagamento antecipado é necessário que restem comprovados recolhimentos de contribuições de mesma espécie, ou seja, contribuições que guardem identidade relativamente à regra matriz de incidência tributária. Aqui não se estar a exigir o recolhimento de rubrica específica, pois o entendimento pacificado neste Colegiado, expresso no Acórdão 9202-01.413 é de que

*Nesse sentido, se eventualmente o sujeito passivo não recolhe o tributo em relação a determinada rubrica que acredita não ter incidência da contribuição previdenciária, tal fato não descharacteriza a antecipação de pagamento para o restante calculado e recolhido indicado pela folha de pagamento do empregador. (Grifou-se)*

No caso que ora se examina a autuação teve como fundamento o art. 31 da Lei nº 8.212/1991 (com a redação da Lei nº 9.711/1998), c/c o § 5º do art. 33 da mesma lei. Confira-se o teor dos dispositivos:

*Art. 31. A empresa contratante de serviços executados mediante cessão de mão-de-obra, inclusive em regime de trabalho temporário, deverá reter onze por*

*cento do valor bruto da nota fiscal ou fatura de prestação de serviços e recolher a importância retida até o dia dois do mês subsequente ao da emissão da respectiva nota fiscal ou fatura, em nome da empresa cedente da mão-de-obra, observado o disposto no § 5º do art. 33. (Redação dada pela Lei nº 9.711, de 1998).*

*Art. 33. [...]*

*§ 5º O desconto de contribuição e de consignação legalmente autorizadas sempre se presume feito oportuna e regularmente pela empresa a isso obrigada, não lhe sendo lícito alegar omissão para se eximir do recolhimento, ficando diretamente responsável pela importância que deixou de receber ou arrecadou em desacordo com o disposto nesta Lei.*

Desse modo, para que restasse comprovado o pagamento antecipado seria necessário que o Sujeito Passivo carreasse aos autos documentos comprobatório de recolhimentos relacionados à retenção prevista no art. 31 da Lei nº 8.212/1991, nas competências objeto da Notificação Fiscal de Lançamento de Débitos, ainda que relativamente a outras prestadoras de serviços não evidenciadas na autuação.

Entretanto, os documentos apresentados no curso do processo administrativo fiscal dizem respeito a recolhimentos referentes a exações diversas, que não têm relação alguma com retenções em razão de serviços prestados com cessão de mão-de-obra, não podendo ser considerados como antecipação de pagamento.

Em vista disso, entendo que se deva acolher as razões recursais para que a contagem do prazo decadencial observe a regra estabelecida no inciso I do art. 173 do CTN.

### **Conclusão**

Ante o exposto, conheço do Recurso Especial da Fazenda Nacional e, no mérito, dou-lhe provimento para restabelecer o lançamento em relação às competências a partir de 12/2000, inclusive.

(assinado digitalmente)  
Mário Pereira de Pinho Filho