



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

Processo nº	14474.000257/2007-84
Recurso nº	263.174 Voluntário
Acórdão nº	2402-002.189 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de	26 de outubro de 2011
Matéria	AUTO DE INFRAÇÃO OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS EM GERAL
Recorrente	CONGREGAÇÃO DOS OBLATOS DE SÃO JOSÉ
Recorrida	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Obrigações Acessórias

Período de apuração: 01/06/2001 a 30/09/2003

CESSÃO DE MÃO-DE-OBRA. RETENÇÃO. INFRAÇÃO. INEXISTÊNCIA.

O contratado de serviços mediante cessão de mão-de-obra, inclusive em regime de trabalho temporário, deverá destacar onze por cento do valor bruto da nota fiscal ou fatura e o contratante, reter e recolher a importância correspondente. A falta de retenção/recolhimento, independentemente do destaque pela contratada, implica o lançamento desses valores contra a contratante.

Pela ausência de natureza instrumental da obrigação, é improcedente a autuação pelo descumprimento de obrigação acessória em razão da falta de retenção/recolhimento.

Recurso Voluntário Provido

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em dar provimento ao recurso, vencidos os conselheiros Ana Maria Bandeira e Ronaldo de Lima Macedo. Apresentará voto vencedor o conselheiro Julio Cesar Vieira Gomes

Júlio César Vieira Gomes – Presidente e Redator Designado

Ana Maria Bandeira- Relatora.

Participaram do presente julgamento os conselheiros: Julio César Vieira Gomes, Ana Maria Bandeira, Lourenço Ferreira do Prado, Ronaldo de Lima Macedo, Walter Murilo Melo Andrade e Nereu Miguel Ribeiro Domingues.

Relatório

Trata-se de autuação pelo descumprimento da obrigação tributária acessória prevista na Lei n. 8.212, de 24.07.91, art. 31, caput, com a redação dada pela Lei n. 9.711, de 20.11.98, combinado com o Regulamento da Previdência Social - RPS, aprovado pelo Decreto n. 3.048, de 06.05.99, art. 219, que consiste em deixar a empresa contratante de serviços executados mediante cessão de mão-de-obra, inclusive em regime de trabalho temporário, de reter onze por cento do valor bruto da nota fiscal ou fatura de prestação de serviços para recolhimento ao Instituto Nacional de Seguro Social até o dia dois do mês subsequente ao da emissão da nota fiscal.

Segundo o Relatório Fiscal da Infração (fls. 14/16), no exame dos documentos referentes à obra "Ginásio de Esportes Bagozzi", matrícula CEI: 43.320.00913/79, constatou-se a existência de notas fiscais ou faturas de prestação de serviços com histórico de locação de equipamentos, fundações, impermeabilização, administração, consultoria ou supervisão técnica. Foram solicitados, em decorrência, os contratos pertinentes, assim como os esclarecimentos a respeito de cada caso, através do TIAD — Termo de Intimação para Apresentação de Documentos de 03/08/2007 e 07/08/2007. Em virtude da não apresentação da grande maioria dos contratos e dos esclarecimentos devidos, considerou-se os valores lançados como mão-de-obra, com a consequente exigência da retenção de 11% (onze por cento) sobre os valores brutos das notas fiscais ou faturas.

A auditoria fiscal traz justificativas quanto ao procedimento adotado relativamente a cada empresa prestadora de serviços.

A autuada teve ciência do lançamento em 05/09/2007 e apresentou defesa (fls. 180/205) e pelo Acórdão nº 06-17.043 (fls. 793/809) a 5ª Turma da DRJ/Curitiba (PR) considerou a autuação procedente.

Contra tal decisão, a autuada apresentou recurso tempestivo (fls. 815/838) onde alega que a retenção de 11% nas notas fiscais e aquelas em que não há o destaque da retenção de 11% de INSS inerente a mão-de-obra, foram emitidas assim com base na determinação legal do Mandado de Segurança de n. 99.0010941-4 em trâmite perante a 02ª Vara Cível Federal da Seção Judiciária da Comarca de Curitiba — PR (doc. anexo), na qual restou comprovada a constitucionalidade de tal recolhimento.

Apresenta preliminar de decadência.

Alega que nos autos não há intimação do impugnante a fim de que o mesmo pudesse obter o prazo razoável para prestar seus esclarecimentos.

Salienta-se que em momento algum o Sr. Fiscal intimou ou procedeu diligencia junto às empresas prestadoras de serviços.

Entende que é fato relevante e inafastável se o Agente do Fisco encontra qualquer "suposta" irregularidade, antes de autuar, deve, necessariamente, intimar o

contribuinte, por escrito, na pessoa de seu representante legal, para que preste, no prazo razoável, todos os esclarecimentos necessários, sob pena de nulidade do ato.

Faz considerações a respeito da idoneidade ou inidoneidade dos fornecedores para concluir que a inidoneidade destes não pode resultar em glosa nos créditos escriturados no adquirente.

Entende ser ilegal a retenção de 11% sobre as notas fiscais/faturas de serviços e que a multa seria confiscatória.

Questiona a base de cálculo da retenção utilizada pela auditoria fiscal e argumenta que vários serviços não estão sujeitos à retenção.

Os autos foram encaminhados a este Conselho para análise do recurso interposto.

É o relatório.

Voto

Conselheira Ana Maria Bandeira, Relatora

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

A recorrente apresenta preliminar de decadência que não merece acolhida ainda que se leve em conta as disposições do Código Tributário Nacional.

A decadência deve ser verificada considerando-se a Súmula Vinculante nº 8, editada pelo Supremo Tribunal Federal, que dispôs o seguinte:

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*”

Vale lembrar que os efeitos da súmula vinculante atingem a administração pública direta e indireta nas três esferas, conforme se depreende do art. 103-A, *caput*, da Constituição Federal que foram inseridos pela Emenda Constitucional nº 45/2004. *in verbis*:

“Art. 103-A. O Supremo Tribunal 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 análise do caso concreto, verifica-se que embora se trate de aplicação de multa pelo descumprimento de obrigação acessória, há que se verificar a ocorrência de eventual decadência à luz das disposições do Código Tributário Nacional que disciplinam a questão ante a manifestação do STF quanto à inconstitucionalidade do art 45 da Lei nº 8.212/1991.

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.”

Quanto ao 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.”

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.

No caso, como se trata de aplicação de multa pelo descumprimento de obrigação acessória não há que se falar em antecipação de pagamento por parte do sujeito passivo, assim, para a apuração de decadência, aplica-se a regra geral contida no art. 173, inciso I do CTN.

Assevera-se que a questão foi objeto de manifestação por parte da Procuradoria da Fazenda Nacional por meio da Nota PGFN/CAT Nº 856/ 2008 aprovada pelo Procurador-Geral da Fazenda Nacional em 01/09/2008, nos seguintes termos:

“Aprovo. Frise-se a conclusão da presente Nota de que o prazo de decadência para constituir as obrigações tributárias acessórias relativas às contribuições previdenciárias é de cinco anos e deve ser contado nos termos do art. 173, I, do CTN.”

No entanto para o tipo de infração em tela, em que a multa é única e independe do período e da quantidade de documentos não apresentados, uma única ocorrência dentro do período não decadencial é suficiente para a caracterização da infração e procedência da multa aplicada.

In casu, para que se pudesse considerar que ocorreu a decadência do direito de aplicação da multa pelo descumprimento da obrigação acessória, todas as notas fiscais em que não houve retenção deveriam referir-se a período anterior a 11/2001, pela aplicação do art. 173, inciso I do CTN, uma vez que o lançamento ocorreu em 05/09/2007, data da intimação do sujeito passivo.

No entanto, não é o que se verifica. A infração ocorreu em período não decadencial, logo não há que se falar em decadência no presente caso.

A recorrente argumenta ausência de manifestação acerca das empresas que emitiram notas sem o destaque da retenção de 11% de INSS inerente a mão-de-obra, haja vista que estas foram emitidas assim com base na determinação legal do Mandado de Segurança de n. 99.0010941-4.

Cumpre salientar que para a infração em questão, cuja multa é única e independente do número de ocorrências, bastaria que a recorrente houvesse deixado de efetuar a retenção em uma única nota fiscal/fatura de serviços para que restasse caracterizada a infração.

O Mandado de Segurança mencionado foi impetrado pelo SINDUSCON, e conforme informado na decisão recorrida, a recorrente não comprovou que as empresas que lhe prestaram serviços seriam vinculadas àquele sindicato, situação em que estariam amparadas pela liminar concedida.

A recorrente também demonstra seu inconformismo ante à ausência de intimação para que prestasse esclarecimentos antes que ocorresse o lançamento. Considera que o ocorrido representa violação ao princípio do contraditório.

O procedimento da auditoria fiscal não se consubstancia em cerceamento de defesa.

O trabalho da auditoria fiscal junto ao contribuinte para apurar eventuais contribuições não recolhidas ou descumprimento de obrigações acessórias se dá na chamada fase oficiosa do lançamento.

A fase oficiosa se encerra com o efetivo lançamento e, a partir de então, inicia-se a fase contenciosa, onde o contribuinte tem a oportunidade de contestação.

O cerceamento de defesa só é possível de ocorrer na fase contenciosa, quando já existe o lançamento. Não há que se conceder oportunidade para manifestação ao contribuinte durante a fase oficiosa, porque nesse momento, não há do que se defender.

Também argumenta a recorrente que Agente Fiscal teria alegado que esta deveria ter tomado as cautelas necessárias na verificação quanto à idoneidade ou não do contribuinte-fornecedor, incorrendo em equívoco.

Além disso, o Agente Fiscal teria apontado de forma capciosa contradições acerca dos objetos contratuais, compra de mercadoria e empreiteiras contratadas.

Segundo a recorrente, numa relação comercial entre duas empresas, existem documentos que não dizem respeito ao negócio jurídico realizado entre as partes, não podendo o contribuinte exigir-lhos de outro, isto porque, não lhes cabe o poder de polícia — de cunho fiscalizatório — prerrogativa esta do ilustre representante do Fisco, nem impor obrigação à terceiro.

Cumpre dizer que não há no Relatório Fiscal da Infração e nem em qualquer outra peça dos autos qualquer manifestação da auditoria fiscal no sentido de que os fatos narrados pela recorrente teriam sido considerados como causa de autuação.

A recorrente foi autuada por ter deixado de efetuar a retenção de 11% sobre o valor das notas fiscais/faturas de diversas empresas que lhe prestaram serviços e tal infração está tipificada na Lei n. 8.212/1991, art. 31, *caput*, com a redação dada pela Lei n. 9.711/1998, *in verbis*:

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. Conforme se verifica no Relatório Fiscal da Infração, a recorrente deixou de apresentar vários documentos solicitados relativos à obra de sua propriedade relativa a um ginásio.

O que se verifica é que a auditoria fiscal solicitou documentos e esclarecimentos a fim de apurar o tipo de serviço prestado para concluir pela necessidade ou não da retenção.

No entanto, a recorrente deixou de apresentar diversos contratos, bem como não prestou os esclarecimentos necessários, levando à inversão do ônus da prova, ou seja, cabe agora à recorrente demonstrar que os serviços prestados não estariam sujeitos à retenção.

A argüição acima também se aplica à situação em que a recorrente questiona as bases de cálculo utilizadas, alegando que em alguns serviços também estariam incluídos valores de materiais e equipamentos.

De igual forma, como a recorrente não apresentou todos os contratos, a fim de se verificar a existência de cláusula com previsão de fornecimento de materiais e equipamentos, bem como seus valores, a alegação não pode ser acolhida.

Também não encontra guarida a alegação de que a auditoria fiscal teria solicitado documentos que não diziam respeito ao negócio jurídico realizado entre as partes, ou seja, a recorrente e suas contratadas, uma vez que a auditoria fiscal solicitou contratos de prestação de serviço.

A recorrente alega que o Agente Fiscal autuou a Impugnante baseado em uma "suposição" de ausência de documentos e conluio que culminou com a escrituração de créditos ditos inexistentes, simplesmente porque o prestador de serviços, na interpretação do Sr. Fiscal, se contradisse quanto das obrigações contratuais, não seguiu os preços do CUB ou ainda não especificou a qualidade dos produtos utilizados.

Entendo que a recorrente incorre em confusão entre a presente autuação e o lançamento da obrigação principal que se deu por aferição indireta com base no valor do CUB – Custo Unitário Básico.

A autuação em tela ocorreu em razão da não retenção dos 11% sobre o valor das notas fiscais/faturas de serviço, não havendo que se falar em suposição no presente caso.

Quanto à alegação da ilegalidade/inconstitucionalidade da retenção sobre nota fiscal/fatura, bem como o caráter confiscatório da multa com consequente ofensa à Constituição Federal, vale dizer que tanto a retenção como a multa aplicada tiveram como fundamento dispositivo legal vigente e não cabe ao julgador no âmbito administrativo afastar a aplicação de lei vigente no ordenamento jurídico pátrio.

A impossibilidade acima decorre do fato ser o controle da constitucionalidade no Brasil do tipo jurisdicional, que recebe tal denominação por ser exercido por um órgão integrado ao Poder Judiciário.

O controle jurisdicional da constitucionalidade das leis e atos normativos, também chamado controle repressivo típico, pode se dar pela via de defesa (também chamada controle difuso, aberto, incidental e via de exceção) e pela via de ação (também chamada de controle concentrado, abstrato, reservado, direto ou principal), e até que determinada lei seja julgada inconstitucional e então retirada do ordenamento jurídico nacional, não cabe à administração pública negar-se a aplicá-la;

Ainda excepcionalmente, admite-se que, por ato administrativo expresso e formal, o chefe do Poder Executivo (mas não os seus subalternos) negue cumprimento a uma lei ou ato normativo que entenda flagrantemente inconstitucional até que a questão seja apreciada pelo Poder Judiciário, conforme já decidiu o STF (RTJ 151/331). No mesmo sentido decidiu o Tribunal de Justiça de São Paulo:

“Mandado de segurança - Ato administrativo - Prefeito municipal - Sustação de cumprimento de lei municipal - Disposição sobre reenquadramento de servidores municipais em decorrência do exercício de cargo em comissão - Admissibilidade - Possibilidade da Administração negar aplicação a uma lei que reputa inconstitucional - Dever de velar pela Constituição que compete aos três poderes - Desobrigatoriedade do Executivo em acatar normas legislativas contrárias à Constituição ou a leis hierarquicamente superiores - Segurança denegada - Recurso não provido. Nivelados no plano governamental, o Executivo e o Legislativo praticam atos de igual categoria, e com idêntica presunção de legitimidade. Se assim é, não se há de negar ao chefe do Executivo a faculdade de recusar-se a cumprir ato legislativo inconstitucional, desde que por ato administrativo formal e expresso declare a sua recusa e aponte a inconstitucionalidade de que se reveste (Apelação Cível n. 220.155-1 - Campinas - Relator: Gonzaga Franceschini - Juiz Saraiva 21). (g.n.)”

A abstenção de manifestação a respeito de constitucionalidade de dispositivos legais vigentes é pacífico na instância administrativa de julgamento, conforme se verifica na decisão deste Conselho que decidiu por sumular a questão por meio da Súmula nº 02 publicada no DOU em 14/07/2010, por meio da Portaria MF nº 383, *in verbis*:

Súmula CARF nº 2:

O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

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

Voto no sentido de CONHECER do recurso e NEGAR-LHE PROVIMENTO.

É como voto.

Ana Maria Bandeira

Voto Vencedor

Peço vênia à ilustre relatora para divergir de seu entendimento quanto à própria existência da infração. Entendo que a falta de retenção/recolhimento não seria obrigação acessória sujeita à aplicação de multa, mas obrigação principal.

De fato, dispõe o artigo 93 da IN SRP nº 03, de 14/07/2005 que se presume feita a retenção na cessão de mão de obra, ficando o contratante responsável pelo recolhimento dos valores, ainda que não destacados nas notas fiscais de serviços pela contratada. Portanto, caso não comprovados os recolhimentos, os valores são cobrados da contratante mediante lançamento tributário. A ato normativo prevê que a falta de destaque constitui infração e explica com que contratado e contratante deverão realizar os lançamentos contábeis:

INSTRUÇÃO NORMATIVA MPS/SRP nº 3, DE 14/07/2005

Art. 93. O desconto da contribuição social previdenciária e a retenção prevista nos arts. 140 e 172, por parte do responsável pelo recolhimento, sempre se presumirão feitos, oportuna e regularmente, não lhe sendo lícito alegar qualquer omissão para se eximir da obrigação, permanecendo responsável pelo recolhimento das importâncias que deixar de descontar ou de reter.

...

Art. 140. A empresa contratante de serviços prestados mediante cessão de mão-de-obra ou empreitada, inclusive em regime de trabalho temporário, a partir da competência fevereiro de 1999, deverá reter onze por cento do valor bruto da nota fiscal, da fatura ou do recibo de prestação de serviços e recolher à Previdência Social a importância retida, em documento de arrecadação identificado com a denominação social e o CNPJ da empresa contratada, observado o disposto no art. 93 e no art. 172.

Art. 154 (...)

§ 2º A falta do destaque do valor da retenção, conforme previsto no caput, constitui infração ao § 1º do art. 31 da Lei nº 8.212, de 1991.

Obrigações da Empresa Contratante

Art. 165. A empresa contratante fica obrigada a manter em arquivo, por empresa contratada, em ordem cronológica, durante o prazo de dez anos, as correspondentes notas fiscais, faturas ou recibos de prestação de serviços, cópia das GFIP e, se for o caso, dos documentos relacionados no § 2º do art. 155.

Art. 166. A contratante, legalmente obrigada a manter escrituração contábil formalizada, está obrigada a registrar,

mensalmente, em contas individualizadas, todos os fatos geradores de contribuições sociais, inclusive a retenção sobre o valor dos serviços contratados, conforme disposto no inciso IV do art. 60.

Art. 167. O lançamento da retenção na escrituração contábil de que trata o art. 166, deverá discriminar:

I - o valor bruto dos serviços;

II - o valor da retenção;

III - o valor líquido a pagar.

Parágrafo único. Na contabilidade em que houver lançamento pela soma total das notas fiscais, faturas ou recibos de prestação de serviços e pela soma total da retenção, por mês, por contratada, a empresa contratante deverá manter em registros auxiliares a discriminação desses valores, individualizados por contratada.

Prosseguindo, o Regulamento da Previdência Social determina outras espécies de retenções e descontos a que se obrigam as empresas e os segurados, cujo descumprimento constitui infração:

Art. 283 (...)

c)deixar a empresa de descontar da remuneração paga aos segurados a seu serviço importância proveniente de dívida ou responsabilidade por eles contraída junto à seguridade social, relativa a benefícios pagos indevidamente;

g)deixar a empresa de efetuar os descontos das contribuições devidas pelos segurados a seu serviço;

l)deixar a entidade promotora do espetáculo desportivo de efetuar o desconto da contribuição prevista no §1º do art. 205;

m)deixar a empresa ou entidade de reter e recolher a contribuição prevista no §3º do art. 205;

Constata-se a completa ausência de dispositivo legal, regulamentar ou normativo que considere como infração a falta de retenção/pagamento dos valores a título de antecipação pela prestação de serviços mediante cessão de mão de obra. Quando constatado o descumprimento dessa obrigação, a fiscalização realiza a constituição do crédito contra a empresa contratante dos serviços como obrigação principal, o que caracterizaria *bis in idem* também a cobrança de multa pecuniária.

Ressalta-se que a obrigação de reter/recolher não tem natureza instrumental, não se subsumindo à regra no artigo 113, § 2º do CTN e, portanto, não pode ser considerada acessória:

§ 2º A obrigação acessória decorre da legislação tributária e tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos.

Em razão do exposto, voto por dar provimento ao recurso.

É como voto.

Julio Cesar Vieira Gomes