



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS

Processo n° 16041.000096/2007-44
Recurso n° 145.158 Especial do Procurador e do Contribuinte
Acórdão n° **9202-01.504 – 2ª Turma**
Sessão de 13 de abril de 2011
Matéria CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA
Recorrentes FAZENDA NACIONAL e AMSTED MAXION FUNDIÇÃO E EQUIPAMENTOS FERROVIÁRIOS S/A

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

Período de apuração: 01/08/1999 a 28/02/2005

CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. DECADÊNCIA. PRAZO QUINQUENAL. RETENÇÃO DE 11%. ANTECIPAÇÃO DE PAGAMENTO.

Tratando-se de tributo sujeito ao lançamento por homologação, havendo a ocorrência de pagamento, é entendimento uníssono deste Colegiado a aplicação do prazo decadencial de 05 (cinco) anos, contados da ocorrência do fato gerador do tributo, nos termos do artigo 150, § 4º, do Código Tributário, ressalvados entendimentos pessoais dos julgadores a propósito da importância ou não da antecipação de pagamento para efeito da aplicação do instituto, sobretudo após a alteração do Regimento Interno do CARF, notadamente em seu artigo 62-A, o qual impõe à observância das decisões tomadas pelo STJ nos autos de Recursos Repetitivos - Resp n° 973.733/SC.

A regra geral do prazo decadencial para os tributos submetidos à modalidade do lançamento por homologação é o artigo 150, § 4º, do CTN, afora nos casos de ocorrência de dolo, fraude ou simulação, ou ausência de antecipação de pagamento, os quais deverão estar devidamente comprovados pela autoridade lançadora com o fito de deslocar aludido prazo para o artigo 173, inciso I, do mesmo Diploma Legal. A inoocorrência dessa comprovação enseja a manutenção do lapso temporal contemplado pela regra geral do artigo retromencionado.

Recurso especial da Fazenda Nacional negado e do Contribuinte provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso especial da Fazenda Nacional. Por maioria de votos, em dar provimento ao recurso especial do contribuinte, para declarar a decadência até a competência 03/2001, com fulcro no art. 150, § 4º do CTN. Vencidos os conselheiros Francisco Assis de Oliveira Junior (Relator), Ronaldo Lima de Macedo e Marcelo Oliveira, que davam provimento parcial ao aplicar a regra do art. 173, I do CTN. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira.

Elias Sampaio Freire – Presidente-Substituto

(Assinado digitalmente)

Francisco Assis de Oliveira Junior - Relator

(Assinado digitalmente)

Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira. – Redator - Designado

(Assinado digitalmente)

EDITADO EM: 18/04/2011

Participaram, do presente julgamento, os Conselheiros Elias Sampaio Freire (Presidente-Substituto), Gonçalo Bonet Allage (Vice-Presidente Substituto), Giovanni Christian Nunes Campos (Conselheiro convocado), Alexandre Naoki Nishioka (Conselheiro convocado), Marcelo Oliveira, Manoel Coelho Arruda Junior, Gustavo Lian Haddad, Francisco de Assis Oliveira Junior, Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira e Ronaldo de Lima Macedo (Conselheiro Convocado).

Relatório

Trata-se de Notificação Fiscal de Lançamento de Débito (NFLD) em que a Secretaria da Receita Previdenciária exige da ora Recorrente o recolhimento de R\$ 606.639,33 (consolidado em 27/04/2006), pela falta de retenção e recolhimento de contribuição previdenciária correspondente a 11% (onze por cento) dos valores pagos à empresa Armazém Geral Zumbi Ltda. por serviços prestados no período compreendido entre ago/99 e fev/05, que a auditoria entendeu devida nos termos do art. 31, §§ 3º e 4º, da Lei 8.212/91, na redação dada pela Lei nº 9.711/91.

O crédito foi constituído, DEBCAD: 35450.051-1, e consolidado em 27/04/2006, Tendo sido cientificado em 28/04/2006- fl.01.

Apresentada a impugnação e analisada pela autoridade competente, o lançamento foi julgado procedente conforme DECISÃO-NOTIFICAÇÃO Nº 21.437.4/0031/2007, exarada pela Delegacia da Receita Previdenciária em São José dos Campos -SP, fls. 670/681.

Irresignado, o sujeito passivo interpôs recurso voluntário, fls 688 a 706, do processo, e que, após apreciação pela 6ª Câmara do então Segundo Conselho de Contribuintes, deu-lhe provimento conforme acórdão nº 206-00.447, fls.719/736, cuja ementa transcrevo:

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

Período de apuração: 01/08/1999 a 28/02/2005

Ementa: PREVIDENCIÁRIO - CUSTEIO -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.

TRANSPORTE DE CARGA. INOCORRÊNCIA DA CESSÃO DE MÃO DE OBRA. IMPOSSIBILIDADE DE RETENÇÃO 11%.

4- Não havendo a ocorrência da mão de obra cedida, na forma definida pelo § 3º do citado artigo 31, não cabe aplicação da retenção-

Recurso Voluntário Provido em Parte.

Irresignada, a Fazenda Nacional interpôs Recurso Especial, às fls. 741/317, com arrimo no artigo 7º, inciso I, do então Regimento Interno da Câmara Superior de Recursos Fiscais, aprovado pela Portaria MF nº 147 de 2007, procurando demonstrar a insubsistência do Acórdão recorrido, desenvolvendo em síntese as seguintes razões:

Após breve relato das fases processuais ocorridas no decorrer do processo administrativo fiscal, insurge-se contra o Acórdão atacado, por entender que a legislação tributária de regência da matéria foi flagrantemente violada, precisamente, os arts. 31 da Lei n.º 8.212/91, 17 do Decreto n.º 70.235/72, 106 do CTN..

Em defesa de sua pretensão, pugna pela anulação do Acórdão combatido tendo com o argumento:

- a) conforme consta do relatório da fiscalização, a empresa contratada pelo sujeito passivo prestou serviço de transporte de cargas e de coleta e remoção interna de resíduos, assim considerando que a atividade de transporte de carga estava sujeita à retenção de 11%, tendo havido lançamento de crédito tributário.
- b) a controvérsia reside em definir se a alteração da redação do inciso XIX do Decreto nº 3.048/99, que exclui da retenção os serviços de transporte de cargas, é passível de ser aplicada retroativamente, de maneira a excluir os lançamentos efetuados até o período de apuração de 05/2003, quando então passou a vigor o novo regulamento;
- c) entendeu o acórdão impugnado que, por ter o Decreto 4.729/2003 extinguido do rol de serviços sujeitos à retenção de 11% aqueles de transporte de cargas, esta espécie de prestação de serviço não configuraria cessão de mão-de-obra para efeito da previsão do art. 31 da Lei 8212/91. Esta assertiva não merece prosperar, pois a contribuinte deixou de apresentar os contratos de prestação de serviços e parte das notas fiscais;
- d) quer em sede de impugnação ou recurso voluntário, a contribuinte não trouxe aos autos qualquer elemento probatório que demonstrasse não tratarem os serviços prestados de cessão de mão-de-obra;
- e) o art. 16, inciso III, do PAF, Decreto 70.235/72, e o art. 333 do Código de Processo Civil estabelecem que cumpriria à autuada comprovar que efetivamente a prestação de serviço pactuada não se realizou mediante cessão de mão-de-obra;
- f) a alteração do inciso XLX do §2º do art. 219 do Decreto 3.048/99, promovida pelo Decreto nº 4.729/2003, em nada alterou o conceito de cessão de mão-de-obra, não sendo possível sua aplicação retroativa, visto que a hipótese dos autos não se subsume a qualquer das situações previstas no art. 106, do CTN;
- g) se, quando da ocorrência dos fatos geradores, existia a previsão legal para a retenção e se inexistem provas que demonstrem não se tratar de cessão de mão-de-obra, impõe-se o dever legal de lançamento das contribuições;

Por fim, requer o conhecimento e provimento do recurso Especial, impondo a reforma do *decisium* ora atacado, nos termos encimados.

O recurso foi admitido por meio de despacho sob o fundamento de que merece acolhimento, haja vista ter ficado demonstrado fundamentadamente, que a decisão recorrida seria contrária à lei ou à prova dos autos, no entendimento da Fazenda Nacional, consoante o disposto no inciso I do artigo 7º do Regimento Interno da Câmara Superior de Recursos Fiscais.

Intimado sobre a admissão do recurso especial interposto pela Procuradoria da Fazenda Nacional o contribuinte apresentou suas contra-razões, sustentando a inadmissibilidade do recurso e, no mérito, reprisa os argumentos em seu recurso voluntário.

O contribuinte, com fulcro nos artigos 7º e 15º, do então Regimento Interno da Câmara Superior de Recursos Fiscais, aprovado pela Portaria MF 147 de 2007, interpôs Recurso Especial alegando em síntese que:

- a) a decisão ora atacada decidiu, por maioria de votos, rejeitar a preliminar de decadência, e no mérito, também por maioria de votos, deu provimento parcial ao recurso para excluir os fatos geradores incidentes sobre serviços de transporte de cargas, permanecendo os incidentes sobre os serviços de coleta e remoção interna de resíduos.
- b) ao julgar que o prazo de decadência para lançamento seria decenal, o acórdão distanciou-se da posição uníssona do CARF e merece reforma.
- c) ao entender aplicável à espécie o art. 45 da Lei n.º 8.212/91 ao invés do CTN, o acórdão recorrido divergiu de três arestos que indica como paradigmas (acórdãos n.ºs 205-01.541,205-01.524 e CSRF/01-05.868).

Em contra-razões, a Fazenda Nacional sustenta a inadmissibilidade do recurso especial apresentado pelo contribuinte e assevera que o art. 150, §4º do CTN só se aplica no caso de ter havido efetivo pagamento adiantado do crédito tributário. Em não havendo recolhimento, não há o que se homologar, tratando a questão de simples lançamento ex officio a ser feito com espeque no artigo 149, V, do CTN, sendo o termo inicial do prazo decadencial aquele previsto no artigo 173, I, do CTN.

É o Relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Francisco Assis de Oliveira Júnior, Relator

Ambos os recursos especiais são tempestivos e atendem aos requisitos de admissibilidade, conforme consta dos despachos às fls.308/310.

Inicialmente, destaco que a tese controversa trazida para apreciação desta Turma da Câmara Superior pelo contribuinte refere-se à aplicação do prazo de decadência ao crédito previdenciário lançado e discutido no presente lançamento. Enquanto o recurso especial manejado pela Fazenda Nacional reporta-se à questão atinente à retroatividade dos efeitos da exclusão do transporte de cargas do rol de atividades submetidas ao regime de retenção conforme alteração promovida pelo Decreto nº 4.729, de 2003.

A retenção dos 11% foi instituída pela Medida Provisória nº 1.663-15, de 22/10/1998, convertida na Lei nº 9.711, de 20/11/1998, e passou a ser exigida a partir de 02/1999, isto é, 90 dias após a sua instituição.

A redação alterada do art. 31 da Lei nº 8.212/91 pela Lei nº 9.711/98, não alterou a fonte de custeio, nem elegeru novo contribuinte. Em verdade, a alteração foi apenas da sistemática de recolhimento, continuando a contribuição previdenciária a ser calculada pela folha de salário, tendo como contribuinte de direito a empresa prestadora do serviço de mão-de-obra e o responsável tributário o tomador dos serviços impondo-lhe a responsabilidade pela retenção de parte da contribuição, para futura compensação.

O § 4º do art. 31 indicava algumas atividades submetidas ao regime de retenção e remetia ao regulamento a indicação de outras. Em um primeiro momento foram indicados diversos serviços. Alguns deles (limpeza, conservação, zeladoria, vigilância e segurança, construção civil, serviços rurais, digitação e preparação de dados para processamento), na oportunidade em que a nota fiscal fosse emitida, tanto cessão de mão-de-obra quanto empreitada, deveria ocorrer a retenção e o recolhimento pelo tomador.

Diversas outras atividades indicadas em um rol previsto no art. 219 do Regulamento da Previdência Social, aprovado pelo Decreto 3.048, de 1999, contudo somente seriam submetidas ao regime de retenção caso fosse caracterizada a prestação mediante cessão de mão-de-obra.

Nesse breve histórico da legislação, a redação inicial do artigo 219 do RPS trazia o inciso XIX que as operações de transporte de cargas e passageiros estariam submetidas ao regime de retenção, desde que prestadas em regime de cessão de mão-de-obra. Caso fossem prestadas em regime de empreitada, não haveria retenção.

A solução da controvérsia apresentada pela Fazenda Nacional exige o entendimento relacionado a qual seria o efeito de uma alteração no Regulamento sem a respectiva alteração na lei.

O Código Tributário Nacional estabelece que a obrigação tributária decorre de lei. E a Constituição Federal estabelece que os Decretos são atos normativos expedidos pelo Presidente da República com o objetivo de explicar a aplicação da lei. Assim, o regulamento não pode ir além do que a lei prevê, pois tem seu alicerce de validade na própria lei que pretende explicar a correta aplicação.

Pois bem, em meu entendimento, dada essa natureza regulamentadora do Decreto, isto é, explicativa do alcance da lei, eventual exclusão, conforme ocorreu em relação aos serviços de transporte de cargas, excluído do Regulamento da Previdência Social por meio do Decreto 4.729, de 2003, geram efeito retroativo no sentido de que não é possível sustentar a exação em um período pretérito se a partir de um dado momento, o ato regulamentador e explicativo resolve excluir aquela situação.

Nesse sentido, a única conclusão possível, após a exclusão do transporte de carga, é que o agente regulamentador entendeu que aquela atividade não era cessão de mão-de-obra, passível de retenção, razão pela qual não caberia a retenção. Inexistindo previsão de retenção para o futuro, conclui-se que para o passado ela também não é devida, por força do regulamento.

Ante o exposto, no tocante à manutenção dos valores referentes ao transporte de cargas, não acolho a pretensão da Fazenda Nacional.

Em relação à matéria decadência, trazida à baila pelo contribuinte, importamos o entendimento manifesto a partir da edição da Súmula Vinculante nº 8, do Supremo Tribunal Federal, publicada no Diário Oficial da União, de 20/06/2008, em consonância com as disposições do art. 103-A da Constituição Federal, in verbis:

Súmula Vinculante nº 8 – São inconstitucionais o parágrafo único do artigo 5º do Decreto-Lei nº 1.569-1997 e os artigos 45 e 46 da Lei nº 8.212/1991, que tratam de prescrição e decadência de crédito tributário.

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. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 45, de 2004) (Vide Lei nº 11.417, de 2006).

O art. 2º da Lei nº 11.417, de 19/12/2006, que regulamenta o dispositivo constitucional supratranscrito, assim dispõe sobre os efeitos da Súmula Vinculante editada pelo Supremo Tribunal Federal:

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.

Quanto ao teor da Súmula Vinculante editada, esta declarou a inconstitucionalidade dos artigos 45 e 46 da Lei 8.212/91, que previam, respectivamente, prazos decadencial e prescricional de 10 anos para as contribuições devidas à Seguridade Social. O fundamento da decisão foi que lei ordinária não pode dispor sobre prazos de decadência e prescrição de tributo, questões reservadas à lei complementar (artigo 146, III, “b”, da Constituição Federal).

Além do entendimento manifesto pelo Supremo Tribunal Federal, para deslinde da questão há de ser considerada também a previsão contida no art. 62-A do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, aprovado pela Portaria MF nº 256, de 22/06/2009, alterado pela Portaria MF nº 586, de 21/12/2010, abaixo transcrito:

“62-A – As decisões definitivas de mérito, proferidas pelo Supremo Tribunal Federal e pelo Superior Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional, na sistemática prevista pelos artigos 543-B e 543-C da Lei nº 5.869, de 11 de janeiro de 1973, Código de Processo Civil, deverão ser reproduzidas pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF.

Dessa forma, no tocante à matéria prazo decadencial, o Superior Tribunal de Justiça, julgando os recursos submetidos à sistemática de repetitivos, proferiu o Acórdão no Resp 973733, pacificando a matéria, cujo ementa transcrevo:

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 incorre, 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 imponible, 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).

Nesse sentido, considerando a existência de decisão emanada do egrégio Tribunal, em sede de Recursos Repetitivos, passo a análise do caso concreto.

Note-se, inicialmente que, diferente da tese dominante nesse Conselho em relação ao fato de que a atividade desenvolvida pelo sujeito passivo tendente a praticar as ações previstas no art. 142 do CTN, independente de pagamento, seria o objeto da homologação pela autoridade tributária, verifica-se que a teor da decisão do STJ, o que deve ser homologado é o pagamento eventualmente antecipado pelo sujeito passivo.

Feitas essas considerações, para solução da lide ora proposta, ainda resta dirimir a questão relacionada à existência de pagamento antecipado conforme indicado pelo e. Superior Tribunal de Justiça.

Nesse aspecto, verifica-se que a notificação fiscal foi lavrada em razão de a empresa tomadora de serviços submetidos ao regime de retenção instituído pela Lei nº 9.711, de 1998, deixou de reter e recolher os 11% previstos na legislação anteriormente citada, razão pela qual o prazo para aplicação da decadência tem início a partir do primeiro dia do exercício seguinte ao que o lançamento poderia ter sido efetuado, pois não houve recolhimento antecipado dos valores relacionados à retenção.

Em sendo assim, os lançamentos efetuados até a competência 11/2000 devem ser excluídos da notificação o que ensejaria provimento parcial ao recurso especial manejado pelo contribuinte.

Ante o exposto, voto no sentido de negar provimento ao recurso interposto pela Fazenda Nacional e dar provimento parcial ao recurso interposto pelo contribuinte.

Francisco Assis de Oliveira Júnior

(Assinado digitalmente)

Voto Vencedor

Conselheiro Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira, Designado

Não obstante as sempre bem fundamentadas razões de decidir do ilustre Conselheiro Relator, peço vênias para manifestar entendimento divergente, **somente em relação ao recurso especial da contribuinte**, por vislumbrar na hipótese vertente conclusão diversa da adotada pelo nobre julgador, como passaremos a demonstrar.

PRELIMINAR DE DECADÊNCIA

Preliminarmente, vindica a contribuinte seja acolhida a decadência de 05 (cinco) anos do artigo 150, § 4º, do Código Tributário Nacional, em detrimento do prazo decenal insculpido no art. 45 da Lei nº 8.212/91, por considerá-lo inconstitucional, restando maculada a exigência cujo fato gerador tenha ocorrido fora do prazo encimado, hipótese que se amolda ao presente caso.

O exame dessa matéria impõe sejam levadas a efeito algumas considerações, senão vejamos.

O artigo 45, inciso I, da Lei nº 8.212/91, estabelece prazo decadencial de 10 (dez) anos para a apuração e constituição das contribuições previdenciárias, como segue:

“Art. 45 – O direito da Seguridade Social apurar e constituir

seus créditos extingue-se após 10 (dez) anos contados” HENRI

QUE MAGALHAES DE , 16/05/2011 por ELIAS SAMPAIO FREIRE

Autenticado digitalmente em 28/04/2011 por FRANCISCO ASSIS DE OLIVEIRA JU

Emitido em 17/05/2011 pelo Ministério da Fazenda

I – do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o crédito poderia ter sido constituído;

[...]

Por outro lado, o Código Tributário Nacional em seu artigo 173, *caput*, determina que o prazo para se constituir crédito tributário é de 05 (cinco) anos, contados do exercício seguinte àquele em que poderia ter sido lançado, *in verbis*:

“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;

[...]

Com mais especificidade, o artigo 150, § 4º, do CTN, contempla a decadência para os tributos sujeitos ao lançamento por homologação, nos seguintes termos:

“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.”

O núcleo da questão reside exatamente nesses três artigos, ou seja, qual deles deve prevalecer para as contribuições previdenciárias, tributos sujeitos ao lançamento por homologação.

Ocorre que, após muitas discussões a respeito do tema, o Supremo Tribunal Federal, em 11/06/2008, ao julgar os RE's nºs 556664, 559882 e 560626, por unanimidade de votos, declarou a inconstitucionalidade do artigo 45 da Lei nº 8.212/91, oportunidade em que aprovou a Súmula Vinculante nº 08, abaixo transcrita, rechaçando de uma vez por todas a pretensão do Fisco:

“Súmula nº 08: São inconstitucionais o 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.”

Registre-se, ainda, que na mesma Sessão Plenária, o STF achou por bem modular os efeitos da declaração de inconstitucionalidade em comento, estabelecendo, em suma, que somente não retroagem à data da edição da Lei em relação a pedido de restituição judicial ou administrativo formulado posteriormente à 11/06/2008, concedendo, por conseguinte, efeito *ex tunc* para os créditos pendentes de julgamentos e/ou que não tenham sido objeto de execução fiscal.

Consoante se positiva da análise dos autos, a controvérsia a respeito do prazo decadencial para as contribuições previdenciárias, após a aprovação/edição da Súmula Vinculante nº 08, passou a se limitar a aplicação dos artigos 150, § 4º, ou 173, inciso I, do Código Tributário Nacional.

Indispensável ao deslinde da controvérsia, mister se faz elucidar, resumidamente, as espécies de lançamento tributário que nosso ordenamento jurídico contempla, como segue.

Primeiramente destaca-se o **lançamento de ofício ou direto**, previsto no artigo 149 do CTN, onde o fisco toma a iniciativa de sua prática, por razões inerentes a natureza do tributo ou quando o contribuinte deixa de cumprir suas obrigações legais. Já o **lançamento por declaração ou misto**, contemplado no artigo 147 do mesmo Diploma Legal, é aquele em que o contribuinte toma a iniciativa do procedimento, ofertando sua declaração tributária, colaborando ativamente. Alfim, o **lançamento por homologação**, inscrito no artigo 150 do Códex Tributário, em que o contribuinte presta as informações, calcula o tributo devido e promove o pagamento, ficando sujeito a eventual homologação por parte das autoridades fazendárias.

Dessa forma, estando às contribuições previdenciárias sujeitas ao lançamento por homologação, defende parte dos julgadores e doutrinadores que a decadência a ser aplicada seria aquela constante do artigo 150, § 4º, do CTN, levando-se em consideração a natureza do tributo atribuída por lei, independentemente da ocorrência de pagamento, entendimento compartilhado por este conselheiro.

Ou seja, a regra para os tributos sujeitos ao lançamento por homologação é o artigo 150, § 4º, do Código Tributário, o qual somente não prevalecerá nas hipóteses de ocorrência de dolo, fraude ou conluio, o que ensejaria o deslocamento do prazo decadencial para o artigo 173, inciso I, do mesmo Diploma Legal.

Não é demais lembrar que o lançamento por homologação não se caracteriza tão somente pelo pagamento. Ao contrário, trata-se, em verdade, de um procedimento complexo, constituído de vários atos independentes, culminando com o pagamento ou não.

Observe-se, pois, que a ausência de pagamento não desnatura o lançamento por homologação, especialmente quando a sujeição dos tributos àquele lançamento é conferida por lei. E, esta, em momento algum afirma que assim o é tão somente quando houver pagamento.

Não fosse assim, o que se diria quando o contribuinte apura prejuízos e não tem nada a recolher, ou mesmo quando encontra-se beneficiado por isenções e/ou imunidades, onde, em que pese haver o dever de elaborar declarações pertinentes, informando os fatos geradores dos tributos dentre outras obrigações tributárias, deixa de promover o pagamento do tributo em razão de uma benesse fiscal?

Cabe ao Fisco, porém, no decorrer do prazo de 05 (cinco) anos, contados do fato gerador do tributo, nos termos do artigo 150, § 4º, do CTN, proceder à análise das informações prestadas pelo contribuinte homologando-as ou não, quando inexistir concordância. Neste último caso, promover o lançamento de ofício da importância que imputar devida.

Aliás, como afirmado alhures, a regra nos tributos sujeitos ao lançamento por homologação é o prazo decadencial insculpido no artigo 150, § 4º, do CTN, o qual dispôs expressamente os casos em que referido prazo deslocar-se-á para o artigo 173, inciso I, na ocorrência de dolo, fraude ou simulação comprovados. Somente nessas hipóteses a legislação específica contempla a aplicação de outro prazo decadencial, afastando-se a regra do artigo 150, § 4º. Como se constata, a toda evidência, a contagem do lapso temporal em comento independe de pagamento.

Ou seja, comprovando-se que o contribuinte deixou efetuar o recolhimento dos tributos devidos e/ou promover o autolancamento com dolo, utilizando-se de instrumentos ardilosos (fraude e/ou simulação), o prazo decadencial será aquele inscrito no artigo 173, inciso I, do CTN. Afora essa situação, não se cogita na aplicação daquele dispositivo legal. É o que se extrai da perfunctória leitura das normas legais que regulamentam o tema.

Por outro lado, alguns julgadores e doutrinadores entendem que somente aplicar-se-ia o artigo 150, § 4º, do CTN quando comprovada a ocorrência de recolhimentos relativamente ao fato gerador lançado, seja qual for o valor. Em outras palavras, a homologação dependeria de antecipação de pagamento para se caracterizar, e a sua ausência daria ensejo ao lançamento de ofício, com observância do prazo decadencial do artigo 173, inciso I.

Ressalta-se, ainda, o entendimento de outra parte dos juristas, suscitando que o artigo 150, 4º, do Código Tributário Nacional, prevalecerá quando o contribuinte promover qualquer ato tendente a apuração da base de cálculo do tributo devido, seja pelo pagamento, escrituração contábil, declaração do imposto em documento próprio, etc. Melhor elucidando, o contribuinte deverá adotar algum procedimento com o fito de apurar o tributo para que pudesse se cogitar em “homologação”. Esta, aliás, é a tese que prevaleceu na última reunião do Conselho Pleno da Câmara Superior de Recursos Fiscais.

Afora posicionamento pessoal a propósito da matéria, por entender que as contribuições previdenciárias devem observância ao prazo decadencial do artigo 150, § 4º, do Códex Tributário, independentemente de antecipação de pagamento, salvo quando comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação, o certo é que a partir da alteração do Regimento Interno do CARF (artigo 62-A), introduzida pela Portaria MF nº 586/2010, os julgadores deste Colegiado estão obrigados a “reproduzir” as decisões do STJ tomadas por recurso repetitivo, razão pela qual deixaremos de abordar aludida discussão, mantendo o entendimento que a aplicação do dispositivo legal retro depende da existência de recolhimentos do mesmo tributo no período objeto do lançamento, na forma decidida por aquele Tribunal Superior nos autos do Resp nº 973.733/SC, assim ementado:

“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 incorre, 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 imponible, 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."

Na esteira desse raciocínio, uma vez delimitado pelo STJ e, bem assim, pelo Regimento Interno do CARF que nos lançamentos por homologação a antecipação de pagamento é indispensável à aplicação do instituto da decadência, nos cabe tão somente nos quedar a aludida conclusão e constatar ou não a sua ocorrência.

Entrementes, a controvérsia em relação a referido tema encontra-se distante de remansoso desfecho, se fixando agora em determinar o que pode ser considerado como antecipação de pagamento nas contribuições previdenciárias, sobretudo em face das diversas modalidades e/ou procedimentos adotados por ocasião do lançamento fiscal.

No caso vertente, inexistem nos autos comprovantes e/ou informações de recolhimentos relativos aos fatos geradores das contribuições previdenciárias ora lançadas. No entanto, tratando-se de Retenção de 11% incidente sobre a Nota Fiscal ou Fatura de prestação de serviços mediante cessão de mão-de-obra, inscrita no artigo 31 da Lei nº 8.212/91, onde os tributos exigidos dizem respeito a empregados de outro contribuinte (empresa prestadora de serviços), a jurisprudência administrativa vem entendendo pela existência de antecipação de pagamentos, em face da folha normal da pessoa jurídica executora dos serviços, mormente quando a autoridade lançadora nada diz a respeito.

Com efeito, o ilustre Conselheiro Elias Sampaio Freire se manifestou com muita propriedade a respeito da matéria, nos autos do processo nº 18108.002386/2007-36, de onde peço vênha para transcrever e adotar como razões de decidir o seguinte excerto do voto condutor do Acórdão, *in verbis*:

“[...]”

No presente caso, como bem salientou a relatora, o contribuinte está sendo tributado em decorrência de não ter efetuado o regular recolhimento das contribuições que deveriam ter sido retidas do contratado, previsto no art. 31 da Lei nº 8212/91, in verbis:

“[...]”

Sobre esta questão há de se fazer distinção entre duas situações. A primeira diz situação diz respeito às hipóteses nas quais a empresa contratante efetua a retenção da empresa contratada e não recolhe estes valores aos cofres públicos. Sobre esta hipótese já se manifestou o STJ, em acórdão submetido ao regime do artigo 543-C, do CPC (REsp 1131047 / MA, sendo relator o ministro Teori Albino Zavascki), no sentido de que a empresa contratante é responsável, com exclusividade, pelo recolhimento da contribuição previdenciária por ela retida do valor bruto da nota fiscal ou fatura de prestação de serviços, afastada, em relação ao montante retido, a responsabilidade supletiva da empresa prestadora, cedente de mão-de-obra, assim ementado:

[...]

A segunda situação, que é a dos autos, diz respeito à hipótese na qual o fisco tributa a empresa contratante em virtude de esta empresa não ter efetuado a regular retenção nas notas fiscais ou faturas da empresa contratada.

Sobre a natureza jurídica da retenção de 11% incidente sobre as notas fiscais ou faturas de prestação de serviços o STJ

proferiu o seguinte entendimento em acórdão submetido ao regime do artigo 543-C, do CPC (REsp 1036375 / SP, sendo relator o ministro Luiz Fux):

[...]

Este intróito se fez necessário para demonstrar as razões pelas quais ouse divergir da ilustre conselheira relatora no que diz respeito à aplicação da regra a ser utilizada para definir o termo inicial do prazo decadencial, ao afirmar que: “No lançamento ora em análise, identificamos a cobrança de contribuição sobre valores não descontados pela tomadora de serviços à título de retenção , portanto não há de se falar em recolhimento antecipado para aplicação do art. 150, § 4º, devendo a decadência ser aplicada pelo disposto no art. 173 do CTN.”

No caso de tributo lançado por homologação, quando não há pagamento antecipado, ou há a ocorrência de fraude, dolo ou simulação, o direito da Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após cinco anos, contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado (artigo 173, inciso I, do Código Tributário Nacional).

A minha divergência diz respeito especificamente ao que se considera como pagamento antecipado ou não para fins de enquadramento na regra prevista no art. 150, § 4º do CTN.

Inicialmente ressalto que no presente caso a empresa contratante não efetuou a regular retenção nas notas fiscais ou faturas da empresa contratada.

O crédito tributário foi lançado na forma preconizada no art. 33, § 5º da Lei n.º 8.212/91, in verbis:

“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”

Ou seja, o sujeito passivo passou a suportar o ônus de não ter realizado a retenção que era obrigada a realizar na condição de substituto tributário, passando a ficar diretamente responsável pela retenção que deixou de realizar e, conseqüentemente, pelo recolhimento do tributo devido.

Para fins de averiguação da antecipação de pagamento, as contribuições previdenciárias a cargo da empresa na condição de responsável direto devem ser apreciadas como um todo.

Os documentos constantes nos autos impossibilitam concluir acerca da ausência de antecipação de pagamento de contribuições previdenciárias por parte do sujeito passivo.

A regra do art. 150, § 4º, do CTN trata-se de regra específica a ser aplicada a tributo sujeito ao lançamento por homologação, que prefere à regra geral prevista no art. 173, I do CTN.

Ou seja, para que se aplique a regra do art. 173, I do CTN, em detrimento a regra do art. 150, § 4º, deve os fisco comprovar a ocorrência de uma das seguintes situações: (i) ocorrência de dolo, fraude ou simulação; ou (ii) que não houve antecipação do pagamento. O que não ocorreu no presente caso. [...]”

Observe-se, que o presente lançamento encontra perfeita consonância com o caso contemplado no voto acima transcrito. Assim, é de se restabelecer a ordem legal no sentido de acolher o prazo decadencial de 05 (cinco) anos, na forma do artigo 150, § 4º, do Código Tributário Nacional.

Não bastasse isso, este Egrégio Colegiado já se manifestou em algumas oportunidades sobre a matéria, firmando o posicionamento (à sua maioria) que, na hipótese de tributos sujeitos ao lançamento por homologação, onde a regra geral é a aplicabilidade do artigo 150, § 4º, do Código Tributário Nacional, o deslocamento para o artigo 173, inciso I, impõe a comprovação pela fiscalização da ocorrência de dolo, fraude ou simulação, ou mesmo da inexistência de antecipação de pagamento.

O fiscal autuante não logrando êxito nesta empreitada, demonstrando/elucidando tais fatos, devem ser levados a efeito os preceitos do artigo 150, § 4º, do Códex Tributário, aplicado, via de regra, aos lançamentos por homologação, o que corrobora o pleito da recorrente.

Na hipótese dos autos, tendo a fiscalização constituído o crédito previdenciário em **28/04/2006**, com a devida ciência da contribuinte constante da folha de rosto da notificação, a exigência fiscal resta parcialmente fulminada pela decadência, em relação aos fatos geradores ocorridos até a competência **03/2001**, os quais encontram-se fora do prazo decadencial inscrito no dispositivo legal supra, impondo seja decretada a improcedência parcial do feito.

Por todo o exposto, estando o Acórdão guerreado em dissonância com os dispositivos legais que regulam a matéria, VOTO NO SENTIDO CONHECER DO RECURSO ESPECIAL DO CONTRIBUINTE E DAR-LHE PROVIMENTO, acolhendo a preliminar de decadência parcial do crédito previdenciário até a competência **03/2001**, inclusive, pelas razões de fato e de direito acima esposadas.

Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira

(Assinado digitalmente)

Processo nº 16041.000096/2007-44
Acórdão n.º **9202-01.504**

CSRF-T2
Fl. 809
