



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

Processo nº 16327.720383/2016-69
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 2201-004.831 – 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 16 de janeiro de 2019
Matéria Contribuições Sociais Previdenciárias
Recorrente BV FINANCEIRA SA CREDITO FINANCIAMENTO E INVESTIMENTO
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/09/2011 a 30/11/2012

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

A empresa tomadora de serviços executados mediante cessão de mão-de-obra é obrigada a reter e recolher, em nome da contratada, 11% do valor bruto da nota fiscal ou fatura de prestação de serviços, a teor do art. 31 da Lei 8.212/91, na redação da Lei nº 9.711/99.

MULTA DE OFÍCIO. RESPONSABILIDADE POR INFRAÇÃO. SUCESSÃO DE EMPRESA POR INCORPORAÇÃO. MULTA EXIGIDA DA EMPRESA SUCESSORA. CABIMENTO.

No que toca à sessão do CTN que trata da "Responsabilidade dos Sucessores", a expressão "créditos tributários" compreende não apenas aqueles decorrentes de tributos, mas também os oriundos de penalidades pecuniárias. A transferência da responsabilidade por sucessão aplica-se, por igual, aos créditos tributários já definitivamente constituídos, ou em curso de constituição à data dos atos nela referidos, e aos constituídos posteriormente aos mesmos atos, desde que relativos a obrigações tributárias surgidas até a referida data.

JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO. INCIDÊNCIA.

A multa de ofício, penalidade pecuniária, compõe a obrigação tributária principal, e, por conseguinte, integra o crédito tributário, que se encontra submetido à incidência de juros moratórios, após o seu vencimento, em consonância com os artigos 113, 139 e 161, do CTN, e 61, §3º, da Lei 9.430/96.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por voto de qualidade, em negar provimento ao recurso voluntário, vencidos os Conselheiros Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim, Douglas Kakazu Kushiya e Marcelo Milton da Silva Risso, que lhe deram provimento.

(assinado digitalmente)

Carlos Alberto do Amaral Azeredo - Presidente

(assinado digitalmente)

Daniel Melo Mendes Bezerra - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Daniel Melo Mendes Bezerra, Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim, Douglas Kakazu Kushiya, Debora Fofano, Marcelo Milton da Silva Risso e Carlos Alberto do Amaral Azeredo (Presidente).

Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário contra o acórdão nº 06-58.659 - 5ª Turma da DRJ/CTA, que julgou improcedente a impugnação apresentada pelo sujeito passivo.

Adoto o relatório da decisão de primeira instância pela sua completude e capacidade de elucidação dos fatos:

O presente processo tem por objeto Auto de Infração lavrado para apuração de contribuições sociais previdenciárias devidas pelo sujeito passivo BV FINANCEIRA S/A CRÉDITO FINANCIAMENTO E INVESTIMENTO (CNPJ nº 01.149.953/0001-89) na condição de sucessora da empresa CP PROMOTORA DE VENDAS S/A (CNPJ sob nº 06.864.377/0001-75). Os valores totais apurados no Auto de Infração foram os seguintes (fls. 620 a 626):

CONTRIBUIÇÃO SUJEITA RETENÇÃO PREVID -LANÇ OF	R\$ 203.055,47
JUROS DE MORA (Calculados até 06/2016)	R\$ 86.469,46
MULTA PROPORCIONAL (75%)	R\$ 152.291,54
VALOR DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO (TOTAL)	R\$ 441.816,47

Segundo consta Relatório Fiscal de fls. 628 a 641, o Auto de Infração tem por objeto diferenças devidas pelo sujeito passivo, na condição de contratante de serviços executados mediante cessão ou empreitada de mão de obra, referentes à retenção de 11% (onze por cento) do valor bruto das notas fiscais de serviços emitidas pelas empresas contratadas, conforme previsto no art. 31 da Lei nº 8.212/91, com a redação dada pela Lei nº 9.711/98.

O conteúdo do Relatório Fiscal pode ser resumido da seguinte forma:

- O procedimento fiscal teve início em 23/11/2015, para auditoria da pessoa jurídica CP Promotora de Vendas S/A (CNPJ sob nº 06.864.377/0001-75), a qual foi incorporada pela empresa BV Financeira S.A. Crédito Financiamento e Investimento (CNPJ 01.149.953/0001-89), conforme consta na Ata da Assembléia Geral Extraordinária realizada em 31/07/2013 e na informação prestada na Declaração de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica (DIPJ) entregue em 29/08/2013. Nos termos do artigo 132 do Código Tributário Nacional e do art. 496 da Instrução Normativa RFB nº 971/2009, a empresa BV Financeira S.A. Crédito Financiamento e Investimento é responsável pelos créditos tributários apurados na auditoria efetuada na empresa incorporada.

A retenção de 11% do valor bruto dos serviços contidos em notas fiscais, faturas ou recibos de prestação de serviços, a ser efetuada pela contratante, foi introduzida na legislação previdenciária por meio da Lei nº 9.711/98, que deu nova redação ao art. 31 da Lei nº 8.212/91, o qual sofreu algumas alterações posteriormente, sendo que desde 2009 vigora a redação dada pelas Leis nº 11.933/2009 e 11.941/2009. Ainda que a empresa tomadora não efetue a retenção, tal fato não a exime do dever de recolher a contribuição, nos termos do art. 33, § 5º, da Lei nº 8.212/91. Com o objetivo de estabelecer critérios e rotinas para a fiscalização de empresas e não deixar dúvidas quanto à aplicabilidade da Lei, a Secretaria da Receita Federal do Brasil editou a Instrução Normativa RFB nº 971/2009, cujo Capítulo VIII disciplina a referida retenção, estabelecendo inclusive a base de cálculo e as deduções eventualmente permitidas.

No contrato celebrado entre a empresa fiscalizada e a empresa Magno Serviços Gerais Ltda - CNPJ: 03.987.717/0001-67, verificou-se que se trata de contratação de serviços de limpeza que deveriam ser prestados na dependência da contratante ou em locais por ela indicados, sem previsão de fornecimento de material e/ou equipamento. Verificou-se também que na notas fiscais de serviço apresentadas não há discriminação de valores relativos a mão de obra e material, sendo que no campo destinado à discriminação de serviços prestados, consta sempre a seguinte frase “Prestação de serviços conforme contrato em vigor”. Todas as notas fiscais continham destaque de valor correspondente à retenção de 11% relativo a uma base de cálculo que nunca é o valor bruto da nota fiscal, o que está incorreto, pois a legislação é clara ao estabelecer que se não há discriminação de valores de mão de obra e material na nota fiscal a base de cálculo da retenção será o valor bruto da nota. Desta feita, foi apurada a diferença de retenção dos 11% não realizada e não recolhida pela empresa contratante, conforme indicado em demonstrativo anexo ao lançamento.

No contrato celebrado entre a empresa fiscalizada e a empresa RV - Segurança Patrimonial Ltda - CNPJ: 66.841.552/0001-30, verificou-se que se trata de contratação de serviços de vigilância que deveriam ser prestados na dependência da contratante ou em locais por ela indicados, sem discriminação de valores referentes a mão de obra e material. Verificou-se também que na notas fiscais de serviço apresentadas não há discriminação de valores relativos a mão de obra e material, sendo que no campo destinado à discriminação de serviços prestados, consta sempre a seguinte frase “Prestação de serviços conforme contrato em vigor”. Todas as notas fiscais continham destaque de valor correspondente à retenção de 11% relativo a uma base de cálculo que nunca é o valor bruto da nota fiscal, o que está incorreto, pois a legislação é clara ao estabelecer que se não há discriminação de valores de mão de obra e material na nota fiscal a base de cálculo da retenção será o valor bruto da nota. Desta feita, foi apurada a diferença de retenção dos 11% não realizada e não recolhida pela empresa contratante, conforme indicado em demonstrativo anexo ao lançamento.

- Em relação aos serviços prestados pela empresa Wechsel Ltda - CNPJ: 04.940.977/0001-40, a empresa fiscalizada apresentou apenas dois aditivos contratuais (5º e 6º). O 6º Aditivo, datado de 01/10/2014, não contém previsão de fornecimento de material/equipamentos e, além disso, não tinha validade para a empresa fiscalizada, pois esta não era parte do mesmo e porque o documento foi celebrado em data posterior ao período fiscalizado. No outro Aditivo apresentado (Quinto Termo Aditivo), datado de 29/10/2012, consta que a empresa fiscalizada (CP Promotora de Vendas S/A) “adere, sem ressalvas, às cláusulas e condições do Contrato, figurando também como CONTRATANTE a partir de 04 de Dezembro de 2007”. Em relação a esses documentos, a fiscalização considerou que a empresa fiscalizada (CP Promotora de Vendas S/A) só pode ser considerada parte do contrato a partir de 29/10/2012. Destacou-se também que da leitura do aditivo não é possível sequer identificar a natureza dos serviços contratados, o que só foi possível por meio das notas fiscais apresentadas. Destarte, considerou-se que não há discriminação contratual de valores destinados a mão de obra e material, o mesmo ocorrendo nas notas fiscais de serviços, em cujo campo destinado à discriminação de serviços prestados, consta sempre a frase “Serviços de Manutenção Predial” e no campo Código do Serviço consta “01406 - Limpeza, manutenção e conservação de imóveis, chaminés, piscinas e congêneres, inclusive fossas”. Todas as notas fiscais continham destaque de valor correspondente à retenção de 11% relativo a uma base de cálculo que nunca é o valor bruto da nota fiscal, o que está incorreto, pois a legislação é clara ao estabelecer que se não há discriminação de valores de mão de obra e material na nota fiscal a base de cálculo da retenção será o valor bruto da nota. Desta feita, foi apurada a diferença de retenção dos 11% não realizada e não recolhida pela empresa contratante, conforme indicado em demonstrativo anexo ao lançamento.

O sujeito passivo tomou ciência do Auto de Infração no dia 27/06/2016 (fls. 644) e apresentou impugnação tempestiva no dia 27/07/2016 (fls. 648 a 664), com as alegações a seguir sintetizadas:

Afirma que art. 195, I, “a”, da Constituição Federal e o art. 22, I, da Lei nº 8.212/91 estabelecem que o contribuinte das contribuições previdenciárias incidentes sobre a folha de salário é o empregador, pois este tem relação pessoal e direta com o fato gerador, enquanto o art. 31 da Lei nº 8.212/91, com a redação dada pela Lei nº 9.711/98, a fim de garantir a arrecadação e facilitar a fiscalização dessa contribuição, estabeleceu que no caso de serviços executados mediante cessão de mão de obra a empresa deve reter 11% do valor bruto da notas fiscal ou fatura de prestação de serviços. Aduz que embora o legislador tenha pretendido consagrar uma hipótese de substituição tributária para as contribuições previdenciárias, o tomador de serviços executados mediante cessão de mão de obra não se enquadra na definição de sujeito passivo por substituição constante do artigo 128 do Código Tributário Nacional, pelo que não lhe são aplicáveis as normas relativas a tal instituto. Menciona os artigos 121, II, e 128 do Código Tributário Nacional, concluindo que a responsabilidade tributária pressupõe que a terceira pessoa esteja ao menos vinculada à ocorrência do fato gerador, o que não ocorre no caso da retenção previdenciária, onde não há qualquer vinculação entre o substituto tributário e o fato gerador, pois o tomador do serviço não é o contribuinte originário da contribuição e não tem qualquer controle sobre a elaboração e pagamento da folha de salário do cedente da mão de obra. Entende que assim a retenção não constitui hipótese de substituição tributária, mas de mera obrigação de fazer, de modo que o descumprimento de tal obrigação acessória ensejaria apenas a aplicação de penalidade (multa) ao agente da retenção.

Alega ainda, para a hipótese de seu entendimento não ser acatado pela DRJ, que a retenção de 11% constitui mera antecipação das contribuições devidas pelo contribuinte do tributo (prestador de serviços), ao qual cabe realizar o ajuste dos valores antecipados pela fonte pagadora, de maneira semelhante ao que ocorre, mutatis mutandis, com a retenção do imposto de renda na fonte (IRRF), sendo que em ambas as situações a retenção configura antecipação do tributo devido pelo contribuinte. Menciona o Parecer Normativo RFB nº 1/2002, segundo o qual a responsabilidade da fonte pagadora em relação ao recolhimento do tributo extingue-se na data prevista para o encerramento do período de apuração em que o rendimento for tributado. Conclui que a fonte pagadora apenas cumpre uma obrigação acessória e sua responsabilidade pelo recolhimento das contribuições é de natureza subsidiária, de modo que a imposição tributária à tomadora dos serviços somente se justificaria mediante a comprovação do não recolhimento das contribuições pela empresa prestadora dos serviços, o que não foi observado pela autoridade fiscal, que em momento algum verificou se as prestadoras efetuaram o

recolhimento das contribuições previdenciárias a seu cargo. Finaliza ressaltando que autoridade fiscal detém inúmeros instrumentos para detectar o recolhimento das contribuições previdenciárias pelas prestadoras de serviços, sendo que no caso de manutenção da exigência estar-se-á permitindo a cobrança de um crédito tributário que possivelmente foi recolhido aos cofres públicos, acarretando enriquecimento ilícito da Fazenda Pública, em ofensa ao princípio da moralidade administrativa insculpido no art. 37 da Constituição Federal.

Contesta o entendimento da fiscalização de que não poderia ter havido exclusão de materiais e equipamentos da base de cálculo da retenção em virtude da falta de discriminação dos respectivos valores nas notas fiscais emitidas pelas prestadoras de serviços. Alega que utilização de materiais e equipamentos, no presente caso, é inerente à prestação dos serviços contratados, concernentes a vigilância, limpeza e manutenção, o que justifica de per se a sua exclusão da base de cálculo. Invoca os artigos 121 e 122 da IN RFB nº 971/2009 e afirma que as notas fiscais emitidas pelas prestadoras consignam a dedução dos valores correspondentes aos materiais. Considera ser inviável trazer aos autos cópias de todas as notas fiscais do período autuado, motivo pelo qual elegera uma nota fiscal de cada prestador para perfazer uma amostragem que comprova sua afirmação. Assevera ser óbvio que para os serviços de limpeza a quantia deduzida apenas pode se referir aos valores dos materiais e equipamentos utilizados, pois são inerentes a essa atividade (produtos químicos, vassouras, luvas, toucas, entre outros). Afirma que o mesmo raciocínio é aplicável aos serviços de vigilância e aos serviços de manutenção, os quais necessariamente demandam a utilização de materiais e equipamentos específicos à execução dos serviços. Por fim, entende que é fato notório que o uso de materiais e equipamentos é inerente aos serviços de limpeza, vigilância e manutenção predial, motivo pelo qual deve ser admitida a dedução da base de cálculo da retenção, conforme art. 122, § 1º, da IN RFB nº 971/2009.

Contesta a aplicação da multa de ofício, tendo em vista que as infrações foram praticadas pela empresa CP Promotora de Vendas S/A, a qual foi incorporada pela autuada em 07/2013. Salienta que o lançamento foi efetuado após a incorporação, motivo pelo qual a incorporadora não pode ser responsabilizada pela sanção, pois nos termos do art. 132 do Código Tributário Nacional, a responsabilidade do sucessor compreende apenas os tributos devidos até a data da incorporação, e não eventuais penalidades ainda não aplicadas. Explica que isso ocorre porque o tributo advém da obrigação tributária nascida com a ocorrência do fato gerador (pré-existente à incorporação), o que não ocorre com a penalidade, a qual advém exclusiva e necessariamente do lançamento de ofício (posterior à incorporação) e não se inclui no patrimônio do sucedido a ser transferido para o sucessor. Nesse sentido, cita textos doutrinários de Pedro Martins Fernandes e Sacha Calmon Navarro Coelho, bem como decisão do Supremo Tribunal

Federal e decisões do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Destaca a Súmula nº 47 do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, segundo a qual é cabível a imputação da multa de ofício à sucessora, por infração cometida pela sucedida, quando provado que as sociedades estavam sob controle comum ou pertenciam ao mesmo grupo econômico”, ressaltando, porém, que no presente caso inexistia alegação fiscal nem comprovação de que a CP Promotora e a impugnante estavam sob controle comum e/ou pertenciam a mesmo grupo econômico no período autuado.

- Afirma que a RFB tem por praxe aplicar juros de mora também sobre a parcela da multa, o que não se afigura correto à luz da legislação tributária, pois sob a ótica dos artigos 113, 139 e 161 do Código Tributário Nacional, não há previsão para cobrança de juros de mora sobre multa. Alega que da interpretação sistemática desses preceitos conclui-se que com a ocorrência do fato gerador de um tributo ou de uma multa, surge uma obrigação cujo inadimplemento acarreta a incidência de juros de mora, os quais incidem sobre o tributo ou sobre a multa mas não sobre ambos. Destaca que a incidência de juros de mora sobre a multa seria cabível tão-somente na hipótese de multa cobrada isoladamente, conforme previsto no art. 43, parágrafo único, da Lei nº 9.430/96. Invoca também o art. 61, § 3º, da referida lei, que prevê a incidência de juros sobre os tributos e contribuições que não forem pagos no vencimento, os quais não podem ser confundidos com eventuais multas. Em relação a esse tema, cita o Acórdão nº 9101-00.722 da Câmara Superior do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais.

Ao final, com base nesses argumentos, a empresa autuada requereu o conhecimento e a procedência de sua impugnação, com o consequente cancelamento integral da autuação. Subsidiariamente, requereu a extinção da multa de ofício cominada e, ainda, o afastamento da cobrança de juros de mora sobre a multa de ofício.

A decisão de primeira instância restou ementada nos termos abaixo (fls. 738/754):

PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS. CESSÃO DE MÃO-DE-OBRA. RETENÇÃO DE ONZE POR CENTO.

O contratante de serviços executados mediante cessão de mão de obra deverá reter onze por cento do valor bruto da nota fiscal ou fatura de serviços e recolher a importância retida, nos termos da legislação previdenciária. O recolhimento sempre se presume feito oportuna e regularmente pela empresa a isso obrigada, não sendo lícito alegar omissão para se eximir desta responsabilidade, ficando diretamente responsável pela importância que deixou de arrecadar.

*FORNECIMENTO DE MATERIAIS E EQUIPAMENTOS.
REDUÇÃO DA BASE DE CÁLCULO DA RETENÇÃO.
NECESSIDADE DE DISCRIMINAÇÃO NA NOTA FISCAL.*

Quando se trata de serviço prestado com fornecimento de materiais ou utilização de equipamentos, exceto os manuais, a cargo da empresa contratada, é cabível a redução da base de cálculo da retenção, desde que haja discriminação desses valores na nota fiscal, na fatura ou no recibo de prestação de serviços, observados os demais requisitos e critérios previstos na legislação.

MULTA DE OFÍCIO. RESPONSABILIDADE DO SUCESSOR.

A responsabilidade tributária da empresa que sucede outra por incorporação abrange não apenas os tributos devidos pela sucedida, mas também as multas moratórias ou punitivas referentes a fatos geradores ocorridos até a data da sucessão.

*INCIDÊNCIA DE JUROS SOBRE MULTA DE OFÍCIO.
PREVISÃO LEGAL.*

A multa de ofício é parte integrante do crédito tributário e, nessa condição, está sujeita à incidência dos juros de mora, conforme previsto nos artigos 113, § 1º, 139, e 161 do Código Tributário Nacional.

Em face da referida decisão, a contribuinte manejou Recurso Voluntário reiterando os argumentos da impugnação.

É o Relatório.

Voto

Daniel Melo Mendes Bezerra, Conselheiro Relator

Admissibilidade

O recurso voluntário apresentado preenche os requisitos de admissibilidade, devendo, pois, ser conhecido.

Do mérito

O crédito tributário lançado refere-se ao descumprimento de obrigação principal, mais precisamente as contribuições previdenciárias, atinentes à retenção de 11% (onze por cento) sobre o valor bruto dos serviços realizados mediante cessão de mão de obra, constantes de nota fiscal, fatura ou recibo, previstos no art. 31, da Lei n.º 8.212/91, para a competências de 09/2011 a 11/2012. A recorrente sucedeu a empresa CP Promotora de Eventos S/A.

Em se tratando de contratação de serviços mediante cessão de mão de obra é clara a legislação vigente à época, acerca da responsabilidade do contratante em reter 11% do valor da nota fiscal, recolhendo o fruto da retenção no CNPJ da empresa contratada.

O instituto da retenção está previsto no art. 31 da Lei nº 8.212/1991, com redação conferida pela Lei nº 9.711/1998, nos seguintes termos:

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 MP nº 1.66315, de 22/10/98 e convertida no art. 23 da Lei nº 9.711, de 20/11/98). Vigência a partir de 01/02/99, conforme o art. 29 da Lei nº 9.711/98

Cumprir registrar que o presente lançamento não se refere à responsabilidade solidária e sim ao dever de retenção de 11% que o sujeito passivo deveria ter efetuado em razão da contratação de serviços executados mediante cessão de mão-de-obra, conforme legislação encimada.

Pelas informações trazidas no relatório fiscal, foram efetuados os destaques nas notas, entretanto o recolhimento foi efetuado tendo por base valor inferior bruto das notas fiscais, sendo lançado crédito tributário em relação a respectiva diferença.

No entanto, a recorrente deveria ter retido o valor de 11% sobre o valor bruto da nota fiscal/fatura, observados os limites de deduções e recolher a importância até o dia dois do mês subsequente à emissão da respectiva nota fiscal/fatura.

De acordo com o previsto no art. 33, § 5º da Lei nº 8.212/1991, o desconto sempre se presume feito oportuna e regularmente pela empresa, sendo a responsabilidade direta de quem tinha o dever de realizá-lo.

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.

Cumprir ressaltar que, conforme bem pontuado pela decisão de piso, a possibilidade de redução da base de cálculo da retenção nos casos em que a contratada se obriga a fornecer materiais ou dispor de equipamentos, prevista nos §§ 7º e 8º acima transcritos, encontra-se disciplinada, pelos artigos 121 a 123 da Instrução Normativa RFB nº 971, de 13/11/2009, a seguir sintetizadas:

•Quando os valores dos materiais e dos equipamentos fornecidos pela contratada estiverem discriminados no contrato e na nota

fiscal, fatura ou recibo, não integrarão a base de cálculo da retenção (art. 121, caput).

• Quando o contrato contiver previsão de fornecimento de materiais/equipamentos, mas sem discriminação de valores, e houver discriminação desses valores apenas na nota fiscal/fatura ou recibo, poderá haver redução da base de cálculo da retenção, observando-se percentuais mínimos (art. 122, caput).

• Quando a utilização de equipamentos for inerente à execução dos serviços, e não houver discriminação de valores no contrato, independentemente da previsão contratual do fornecimento de equipamentos, desde que haja a discriminação de valores na nota fiscal, fatura ou recibo, poderá haver redução da base de cálculo observando-se percentuais mínimos (art. 122, § 1º).

• Se o contrato não prevê fornecimento de material ou equipamento, cuja utilização não seja inerente ao serviço, a base de cálculo da retenção será o valor bruto da nota fiscal, fatura ou recibo, mesmo que haja discriminação de valores nesses documentos (art. 123, caput).

• Se houver previsão contratual de fornecimentos de materiais/equipamentos, com ou sem discriminação de valores no contrato, mas sem discriminação de valores na nota fiscal, na fatura ou no recibo de prestação de serviços, a base de cálculo da retenção será o respectivo valor bruto (art. 123, parágrafo único).

Além da presença das circunstâncias acima, é de imperiosa necessidade a discriminação dos valores dos materiais fornecidos e dos equipamentos utilizados na nota fiscal, na fatura ou no recibo de prestação de serviços. Depreendem-se das notas fiscais analisadas que não constam valores de materiais e equipamentos. Sem essa discriminação, não há que se falar em redução de base de cálculo da retenção.

O núcleo do recurso voluntário consiste na afirmação de que o recorrente não é o contribuinte e que a Fiscalização deveria, em primeiro lugar, ter verificado o cumprimento das obrigações tributárias nas empresas prestadoras de serviço. Com todo respeito à tese da recorrente, o que a mesma pretende é um desvirtuamento do instituto da substituição tributária a seu favor. Se fosse necessário fiscalizar as empresas prestadoras de serviço, não haveria razão de existir a retenção de 11%, que foi criada justamente para facilitar a fiscalização e arrecadação do tributo em tela.

No caso da retenção de 11% não há que se falar em solidariedade, tampouco em benefício de ordem, pois o comando legal impôs a responsabilidade à tomadora de serviços, assim como o fez em relação ao desconto dos segurados empregados. Essa é uma presunção legal absoluta que milita em favor da fiscalização previdenciária.

O tema em questão já foi objeto de inúmeras controvérsias judiciais, já tendo o Supremo Tribunal Federal em duas oportunidades infirmado a constitucionalidade da retenção de 11%. Vejamos o que constou no Informativo nº 368 do STF acerca do tema:

Contribuição Previdenciária e Retenção sobre Nota Fiscal ou Fatura de Prestação de Serviços – 2

O Tribunal, por maioria, negou provimento a recurso extraordinário interposto contra acórdão da 3ª Turma do TRF da 1ª Região que decidira pela legitimidade da retenção, pela empresa contratante de serviços executados mediante mão-de-obra, de 11% sobre o valor bruto da nota fiscal ou da fatura de prestação de serviços, para fins de contribuição previdenciária, nos termos previstos no art. 31 da Lei 8.212/91, com a redação dada pela Lei 9.711/98 - v. Informativo 355. Entendeu-se que a alteração introduzida pela Lei 9.711/98 não implicou criação de nova contribuição ou contribuição decorrente de outras fontes com ofensa ao art. 195, §4º, da CF, porquanto apenas objetivou simplificar a arrecadação do tributo e facilitar a fiscalização no seu recolhimento, não ocorrendo, por conseguinte, violação à regra da competência residual da União (CF, art. 154, I). Salientou-se ser improcedente a assertiva de que o fato gerador estaria ocorrendo posteriormente ao recolhimento, uma vez que o sujeito passivo estaria obrigado a reter 11% do valor bruto da nota fiscal ou fatura de prestação de serviços e recolher a importância retida até o dia 2 do mês subsequente ao da emissão da respectiva nota fiscal ou fatura em nome da empresa cedente da mão-de-obra, observadas as disposições inscritas nos parágrafos no art. 31 e no §5º do art. 33 da Lei 8.212/91. Afirmou-se que a CF autoriza a lei a atribuir ao sujeito passivo de obrigação tributária a condição de responsável pelo pagamento de imposto ou contribuição cujo fato gerador deva ocorrer posteriormente, assegurada a imediata e preferencial restituição da quantia paga, caso não se realize o fato gerador presumido (CF, art. 150, §7º), sendo que o CTN ainda prescreve em seu art. 128 que "sem prejuízo do disposto neste capítulo, a lei pode atribuir de modo expresso a responsabilidade pelo crédito tributário a terceira pessoa, vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação, excluindo a responsabilidade do contribuinte ou atribuindo-a a este em caráter supletivo do cumprimento total ou parcial da referida obrigação". Concluiu-se, afastando a tese de que a mencionada retenção constituiria empréstimo compulsório (CF, art. 148), que os valores retidos em montante superior ao devido pela empresa contratada deverão ser restituídos nos termos do art. 31, §2º, da Lei 8.212/91, com a redação da Lei 9.711/98, razão por que também não estaria havendo utilização do tributo com efeito de confisco (CF, art. 150, IV). Vencido o Min. Marco Aurélio que dava provimento ao recurso por considerar que a legislação ordinária acabou por aditar a CF, introduzindo, em termos de adiantamento, uma nova base de incidência da contribuição social, ou seja, o valor da nota fiscal relativa à prestação de serviço, a qual abrangeria outros fatores estranhos à folha de salários, inclusive o lucro. Leia o inteiro teor do voto do relator na seção de Transcrições deste Informativo. RE 393946/MG, rel. Min. Carlos Velloso, 3.11.2004. (RE-393946)

Mais recentemente, nos autos do RE nº 603.191/MT, com repercussão geral reconhecida, de relatoria da Ministra Ellen Gracie, o Pleno do Tribunal ratificou o entendimento pela constitucionalidade da retenção em discussão. O julgado restou assim ementado:

“DIREITO TRIBUTÁRIO. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. RETENÇÃO DE 11% ART. 31 DA LEI 8.212/91, COM A REDAÇÃO DA LEI 9.711/98. CONSTITUCIONALIDADE.

1. Na substituição tributária, sempre teremos duas normas: a) a norma tributária impositiva, que estabelece a relação contributiva entre o contribuinte e o fisco; b) a norma de substituição tributária, que estabelece a relação de colaboração entre outra pessoa e o fisco, atribuindo-lhe o dever de recolher o tributo em lugar do contribuinte.

2. A validade do regime de substituição tributária depende da atenção a certos limites no que diz respeito a cada uma dessas relações jurídicas. Não se pode admitir que a substituição tributária resulte em transgressão às normas de competência tributária e ao princípio da capacidade contributiva, ofendendo os direitos do contribuinte, porquanto o contribuinte não é substituído no seu dever fundamental de pagar tributos. A par disso, há os limites à própria instituição do dever de colaboração que asseguram o terceiro substituto contra o arbítrio do legislador. A colaboração dele exigida deve guardar respeito aos princípios da razoabilidade e da proporcionalidade, não se lhe podendo impor deveres inviáveis, excessivamente onerosos, desnecessários ou ineficazes.

3. Não há qualquer impedimento a que o legislador se valha de presunções para viabilizar a substituição tributária, desde que não lhes atribua caráter absoluto.

4. A retenção e recolhimento de 11% sobre o valor da nota fiscal é feita por conta do montante devido, não descaracterizando a contribuição sobre a folha de salários na medida em que a antecipação é em seguida compensada pelo contribuinte com os valores por ele apurados como efetivamente devidos forte na base de cálculo real. Ademais, resta assegurada a restituição de eventuais recolhimentos feitos a maior.

5. Inexistência de extrapolação da base econômica do art. 195, I, a, da Constituição, e de violação ao princípio da capacidade contributiva e à vedação do confisco, estampados nos arts. 145, § 1º, e 150, IV, da Constituição. Prejudicados os argumentos relativos à necessidade de lei complementar, esgrimidos com base no art. 195, § 4º, com a remissão que faz ao art. 154, I, da Constituição, porquanto não se trata de nova contribuição.

6. Recurso extraordinário a que se nega provimento.

7. Aos recursos sobrestados, que aguardavam a análise da matéria por este STF, aplica-se o art. 543-B, § 3º, do CPC.” (Dje 5/9/11).

Destarte, entendo que agiu com acerto a autoridade fiscal ao lançar o presente crédito tributário.

Da imputação de multa de ofício à sucessora

A questão da exigência da multa de ofício na empresa sucessora encontra-se pacificada no âmbito do Carf, tendo sido objeto da súmula nº 113, a seguir transcrita:

Súmula CARF nº 113

A responsabilidade tributária do sucessor abrange, além dos tributos devidos pelo sucedido, as multas moratórias ou punitivas, desde que seu fato gerador tenha ocorrido até a data da sucessão, independentemente de esse crédito ser formalizado, por meio de lançamento de ofício, antes ou depois do evento sucessório.

Acórdãos Precedentes:

2401-004.795, de 10/05/2017; 3401-003.096, de 23/02/2016; 9101-002.212, de 03/02/2016; 9101-002.262, de 03/03/2016; 9101-002.325, de 04/05/2016; 9202-006.516, de 27/02/2018.

Tal entendimento encontra-se também consolidado no STJ, que por ocasião do julgamento do REsp nº 923.012/MG, submetido ao regime do artigo 543-C do CPC/1973, já transitado em julgado desde 04/06/2013, firmou a seguinte tese, consolidada na Súmula 554 do mesmo tribunal superior:

"A responsabilidade tributária do sucessor abrange, além dos tributos devidos pelo sucedido, as multas moratórias ou punitivas, que, por representarem dívida de valor, acompanham o passivo do patrimônio adquirido pelo sucessor, desde que seu fato gerador tenha ocorrido até a data da sucessão."

Ainda assim, adiro integralmente à decisão da DRJ por absoluta concordância com os seus fundamentos.

Cumpre-nos ainda analisar a questão relativa à aplicabilidade da multa de ofício à autuada, eis que as contribuições apuradas referem-se a fatos geradores praticados por pessoa jurídica que foi por ela incorporada em 31/07/2013. Nesse ponto, a impugnante alega que não poderia ser responsabilizada pela multa porque o art. 132 do Código Tributário Nacional dispõe que a responsabilidade da incorporadora abrange apenas os "tributos" devidos até a data do ato de incorporação, e não pelas "penalidades"

O mencionado artigo 132 do CTN, assim dispõe:

Art. 132. A pessoa jurídica de direito privado que resultar de fusão, transformação ou incorporação de outra ou em outra é responsável pelos tributos devidos até a data do ato pelas pessoas jurídicas de direito privado fusionadas, transformadas ou incorporadas.

Impende, neste ponto, mencionar que, dentro do Código Tributário Nacional, o artigo 132 está inserido na Seção II - Responsabilidade dos Sucessores, do Capítulo V - Responsabilidade Tributária, do Título II - Obrigação Tributária, do Livro Segundo - Normas Gerais de Direito Tributário. A referida Seção II inicia-se com o artigo 129 que constitui regra geral aplicável a todas as disposições relativas à “Responsabilidade dos Sucessores” (art. 130 a 133) e assim prescreve:

Art. 129. O disposto nesta Seção aplica-se por igual aos créditos tributários definitivamente constituídos ou em curso de constituição à data dos atos nela referidos, e aos constituídos posteriormente aos mesmos atos, desde que relativos a obrigações tributárias surgidas até a referida data.

Desta maneira, dentro de uma interpretação sistemática, a sucessora é responsável pelos créditos tributários constituídos posteriormente à data do evento da sucessão, desde que relativos a obrigações tributárias surgidas até a referida data. Consoante artigo 139 do CTN, o crédito tributário decorre da obrigação principal e a obrigação tributária, nos termos do art. 113, § 1º, do CTN, surge com a ocorrência do fato gerador e tem por objeto o pagamento do tributo ou penalidade pecuniária.

Ressalte-se que no artigo 132 não foi excluída expressamente a responsabilidade da sucessora pelas penalidades imputadas à pessoa jurídica sucedida. Assim, não há autorização legal para afastar a exigência da multa de ofício, nos casos de sucessão, como pretende a interessada.

A jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça respalda esse entendimento, conforme podemos observar:

Súmula 554, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 09/12/2015, DJe 15/12/2015

Na hipótese de sucessão empresarial, a responsabilidade da sucessora abrange não apenas os tributos devidos pela sucedida, mas também as multas moratórias ou punitivas referentes a fatos geradores ocorridos até a data da sucessão.

Temas Repetitivos: Tema 382 - Processo REsp 923.012/MG

Questão submetida a julgamento: Questão referente à possibilidade ou não de extensão da responsabilidade tributária da empresa sucessora às multas, moratórias ou de outra espécie, aplicadas à empresa sucedida, e não apenas aos tributos por esta devidos.

Tese Firmada: A responsabilidade tributária do sucessor abrange, além dos tributos devidos pelo sucedido, as multas moratórias ou punitivas, que, por representarem dívida de valor, acompanham o passivo do patrimônio adquirido pelo sucessor, desde que seu fato gerador tenha ocorrido até a data da sucessão.

REsp 923.012/MG

TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ART. 543-C, DO CPC. RESPONSABILIDADE POR INFRAÇÃO. SUCESSÃO DE EMPRESAS. ICMS. BASE DE CÁLCULO. VALOR DA OPERAÇÃO MERCANTIL INCLUSÃO DE MERCADORIAS DADAS EM BONIFICAÇÃO. DESCONTOS INCONDICIONAIS. IMPOSSIBILIDADE. LC N.º 87/96. MATÉRIA DECIDIDA PELA 1ª SEÇÃO, NO RESP 1111156/SP, SOB O REGIME DO ART. 543-C DO CPC.

A responsabilidade tributária do sucessor abrange, além dos tributos devidos pelo sucedido, as multas moratórias ou punitivas, que, por representarem dívida de valor, acompanham o passivo do patrimônio adquirido pelo sucessor, desde que seu fato gerador tenha ocorrido até a data da sucessão. (Precedentes: REsp 1085071/SP, Rel. Ministro BENEDITO GONÇALVES, PRIMEIRA TURMA, julgado em 21/05/2009, DJe 08/06/2009; REsp 959.389/RS, Rel. Ministro CASTRO MEIRA, SEGUNDA TURMA, julgado em 07/05/2009, DJe 21/05/2009; AgRg no REsp 1056302/SC, Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, SEGUNDA TURMA, julgado em 23/04/2009, DJe 13/05/2009; REsp 3.097/RS, Rel. Ministro GARCIA VIEIRA, PRIMEIRA TURMA, julgado em 24/10/1990, DJ 19/11/1990)

”(...) A hipótese de sucessão empresarial (fusão, cisão, incorporação), assim como nos casos de aquisição de fundo de comércio ou estabelecimento comercial e, principalmente, nas configurações de sucessão por transformação do tipo societário (sociedade anônima transformando-se em sociedade por cotas de responsabilidade limitada, v.g.), em verdade, não encarta sucessão real, mas apenas legal. O sujeito passivo é a pessoa jurídica que continua total ou parcialmente a existir juridicamente sob outra "roupagem institucional". Portanto, a multa fiscal não se transfere, simplesmente continua a integrar o passivo da empresa que é: a) fusionada; b) incorporada; c) dividida pela cisão; d) adquirida; e) transformada. (Sacha Calmon Navarro Coêlho, in Curso de Direito Tributário Brasileiro, Ed. Forense, 9ª ed., p. 701)

(...) 9. Recurso especial desprovido. Acórdão submetido ao regime do art. 543-C do CPC e da Resolução STJ 08/2008.

(REsp 923.012/MG, Rel. Ministro LUIZ FUX, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 09/06/2010, DJe 24/06/2010)

EDcl no REsp 923.012/MG

EMBARGOS DECLARATÓRIOS EM RECURSO ESPECIAL

REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ART. 543-C, DO CPC. TRIBUTÁRIO. RESPONSABILIDADE POR INFRAÇÃO. SUCESSÃO DE EMPRESAS (INCORPORAÇÃO). ICMS. BASE DE CÁLCULO. VALOR DA OPERAÇÃO MERCANTIL.

EXCLUSÃO DE MERCADORIAS DADAS EM BONIFICAÇÃO DESDE QUE INCONDICIONAL. MATÉRIA DECIDIDA PELA 1a. SEÇÃO, NO RESP. 1.111.156/SP, REL. MIN. HUMBERTO MARTINS, DJE 22.10.2009, SOB O REGIME DO ART. 543-C DO CPC. ASSERTIVA DO ACÓRDÃO RECORRIDO DE QUE NÃO FICOU COMPROVADA ESSA INCONDICIONALIDADE, NA HIPÓTESE DOS AUTOS. AUSÊNCIA DE OMISSÃO, CONTRADIÇÃO OU OBSCURIDADE. PRETENSÃO DE ALTERAÇÃO DO JULGADO. EMBARGOS DE DECLARAÇÃO REJEITADOS.

I. (..)

Tanto o tributo quanto as multas a ele associadas pelo descumprimento da obrigação principal fazem parte do patrimônio (direitos e obrigações) da empresa incorporada que se transfere ao incorporador, de modo que não pode ser cingida a sua cobrança, até porque a sociedade incorporada deixa de ostentar personalidade jurídica.

O que importa é a identificação do momento da ocorrência do fato gerador, que faz surgir a obrigação tributária, e do ato ou fato originador da sucessão, sendo desinfluyente, como restou assentado no aresto embargado, que esse crédito já esteja formalizado por meio de lançamento tributário, que apenas o materializa.

Embargos Declaratórios rejeitados.

(EDcl no REsp 923.012/MG, Rel. Ministro NAPOLEÃO NUNES MAIA FILHO, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 10/04/2013, DJe 24/04/2013)

Portanto, não prospera a alegação de impossibilidade do lançamento da multa de ofício na hipótese de responsabilidade tributária por incorporação.

Destarte, entendo que não assiste razão à recorrente.

Conclusão

Diante de todo o exposto, voto por negar provimento ao recurso voluntário.

(Assinado digitalmente)

Daniel Melo Mendes Bezerra

Processo nº 16327.720383/2016-69
Acórdão n.º **2201-004.831**

S2-C2T1
Fl. 832
