



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 18050.001652/2008-05
Recurso Voluntário
Acórdão nº 2202-009.828 – 2ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 6 de abril de 2023
Recorrente TENACE ENGENHARIA E CONSTRUÇÕES LTDA
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/08/1997 a 31/01/1999

DECADÊNCIA. OBRIGAÇÃO PRINCIPAL. AUSÊNCIA DE PAGAMENTOS. NORMA APLICÁVEL ART. 173, I, DO CTN.

Tratando-se de obrigação principal, não constando os autos comprovação de qualquer antecipação de pagamento, o direito da Fazenda Pública formalizar/constituir o crédito tributário se extingue após cinco anos, contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, nos termos do art. 173, inc. I, do CTN.

CONTAGEM DE PRAZO. DECADÊNCIA. OBRIGAÇÃO PRINCIPAL. AUSÊNCIA DE PAGAMENTOS. ART. 173, I, DO CTN.

O prazo para início de contagem da decadência, no caso de aplicação do art. 173, I, do CTN, deve ser contado do primeiro dia do exercício seguinte à data de vencimento da obrigação (data fixada para pagamento sem multa), que é o momento a partir do qual o lançamento poderia ter sido efetuado, e não da data de ocorrência do fato gerador.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso.

(documento assinado digitalmente)

Mário Hermes Soares Campos – Presidente e Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Sara Maria de Almeida Carneiro Silva, Ludmila Mara Monteiro de Oliveira, Sônia de Queiroz Accioly, Leonam Rocha de Medeiros, Christiano Rocha Pinheiro, Eduardo Augusto Marcondes de Freitas, Martin da Silva Gesto e Mário Hermes Soares Campos (relator).

Relatório

Trata-se de recurso voluntário interposto contra o Acórdão nº 15-25.381 da 5ª Turma de Julgamento da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Salvador/BA (DRJ/SDR), que julgou procedente em parte a impugnação ao lançamento consubstanciado na

Notificação Fiscal de Lançamento de Débito (NFLD/DEBCAD) - nº 35.690.723-6, no valor original, consolidado em 26/07/2004, de R\$ 38.016,79, com ciência pessoal, por intermédio de representante legalmente qualificado, em 30/07/2004, conforme assinatura aposta na folha de rosto da notificação (e.fl. 3).

Consoante consta no “Relatório da Notificação Fiscal de Lançamento de Débito” (e.fls. 37/40), o lançamento corresponde às contribuições devidas à Seguridade Social, referentes à parte patronal e o adicional em função do Grau de Incidência de Incapacidade Laborativa Decorrente dos Riscos do Ambiente de Trabalho (Gilrat), assim como, aquelas devidas pelos segurados empregados. A Notificação refere-se ao período de agosto/1997 a janeiro/1999. Constitui fato gerador das contribuições lançadas os valores constantes em Lançamentos Contábeis, conta-3.2.3.1.001-4 (Serviços Prestados), conforme as Notas Fiscais/Faturas de Prestação de Serviço, referentes à mão de obra de condutor de veículo, contratado de pessoa jurídica no período, cujos valores encontram-se registrados no Relatório de Fatos Geradores e no Discriminativo Analítico do Débito, partes integrantes da Notificação. Os valores de base de cálculo foram obtidos a partir dos lançamentos contábeis das Notas Fiscais de Serviço/Fatura de mão de obra, por não terem sido apresentados os Contratos de Prestação de Serviços e as Notas Fiscais de Serviço/Fatura solicitados por meio de “Termos de Intimação para Apresentação de Documentos”, sendo apurado por aferição indireta, conforme previsto em lei, uma vez que a autuada não apresentou as Guias de Recolhimento Prévio solicitadas.

Inconformada com o lançamento, a contribuinte apresentou impugnação, documento de e.fls. 42/55, onde principia suscitando a nulidade da autuação, por suposto cerceamento de defesa, devido a “...inafastável necessidade da participação de todos os devedores envolvidos.” Nessa linha, assevera que somente com a verificação do inadimplemento das contribuições por parte do contribuinte principal é que a Administração Tributária estaria afastando a possibilidade da ocorrência do *bis in idem* tributário. Complementa que, não possui acesso aos registros fiscais sigilosos dos contribuintes principais, ao contrário da fiscalização, que os possui integrados no seu sistema informatizado. Ademais, alega que não teria como saber se já existem débitos constituídos em desfavor do devedor principal, nem se já foram lavradas NFLD's em nome daquele, e sequer, se o responsável principal já teria adimplido as obrigações ora lançadas, sendo direito dos contribuintes o aproveitamento dos pagamentos já efetuados pelos devedores principal e solidários da mesma obrigação tributária. Também suscitada nulidade da Notificação por suposta “...ausência de fundamentação legal - imprestabilidade dos editos administrativos” Afirma que o lançamento por aferição indireta estaria calcado na Instrução Normativa INSS/DC nº 100, de 2003, em afronta ao princípio da legalidade estrita, uma vez que somente a lei, em sentido estrito, poderia exigir, aumentar, fixar alíquota e base de cálculo de tributos. Assim, não sendo lei, a referida IN não possuiria competência constitucional para definir base de cálculo da contribuição lançada. Ainda atinente à aferição indireta, defende a autuada que tal procedimento somente deveria ser utilizado como forma de quantificação ficta do tributo devido, quando a Administração não possuir outros elementos capazes de determinar de forma segura a monta devida. Entretanto, aduz que, no caso em foco, não foram exauridas as possibilidades de aferição direta do devedor principal, não tendo sequer procedido com o levantamento de seus relatórios fiscais de contribuições pagas e NFLD's contra aquele lançadas. Assim não estaria a Administração Pública autorizada à utilização da aferição indireta no caso concreto, além de que: “...o bom senso não é incompatível com o Direito.” Também defendida a tese de ausência de cessão de mão de obra na execução dos serviços contratados pela contribuinte e objeto da presente autuação, o que, em seu entender, não autorizaria a responsabilização solidária, uma vez que não se enquadraria na lista exaustiva,

constante da norma, de serviços que caracterizariam cessão de mão de obra. Os principais argumentos de defesa estão devidamente explicitados no relatório do acórdão ora objeto de recurso.

Antes da impugnação ser submetida a julgamento, entendeu a autoridade julgadora de primeira instância pela baixa dos autos em diligência, para que a fiscalização se pronunciasse sobre os argumentos e documentos apresentados e elaborasse novo relatório fiscal, com ciência à interessada e ao devedor solidário, tudo conforme o despacho de e.fl. 152/153. Em atendimento a tal diligência, foi elaborado pela fiscalização a Informação de e.fl. 160, onde afirma que, à vista dos documentos apresentados, o crédito tributário lançado seria inexistente. À vista da Informação Fiscal e considerando os termos das normas vigentes à época de ocorrência dos fatos geradores, foi determinada pelo julgador de piso a realização de nova diligência (e.fl. 195/198), para confecção de novo relatório fiscal que corrija para 20% o percentual aplicado para efeito de determinação da base de cálculo e inclua a fundamentação legal da aferição indireta, além de expressa manifestação sobre específica nota fiscal. Cumprindo tal determinação, a autoridade lançadora emitiu o “Relatório Complementar da Notificação Fiscal de Lançamento de Débito n.º 35.690.723-6” (e.fl. 207/209). Também foi elaborado novo Relatório Fiscal (e.fl. 211/212), onde é proposta a manutenção da Notificação com ajustes na base de cálculo.

Devidamente cientificados do Relatório Complementar da NFLD e do novo Relatório Fiscal, o devedor solidário apontado na notificação não se manifestou e a Tenace Engenharia e Consultoria Ltda apresentou a manifestação de e.fl. 224/233, onde ratifica os termos da impugnação e requer o reconhecimento de decadência relativa aos fatos geradores anteriores a 27/07/1999.

A impugnação foi considerada tempestiva e de acordo com os demais requisitos de admissibilidade, sendo julgada parcialmente procedente. Foi decidido no julgamento de piso, pela exclusão do polo passivo da empresa responsável solidária José Valdomiro Cerqueira (Cerqueira Transportes – CNPJ 34.340.075/0001-33); pela exclusão do lançamento das competências 08/1997 a 11/1998, devido ao lançamento ter ocorrido após o prazo decadencial; redução dos valores relativos às bases de cálculos dos períodos de apuração, sendo adotado o percentual de 20% do valor bruto das notas fiscais, e aplicação do princípio da retroatividade benéfica quanto à multa aplicada. Foi elaborado o “DADR - Discriminativo Analítico do Débito Retificado” (e.fl. 237/240) e a decisão exarada apresenta a seguinte ementa:

RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. BENEFÍCIO DE ORDEM.

A ausência de fiscalização prévia do prestador do serviço não tem o condão de extinguir o crédito tributário devidamente lançado e cientificado ao tomador do serviço, isso porque a responsabilidade solidária não comporta benefício de ordem.

DECADÊNCIA. CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS. SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. SUMULA VINCULANTE N.º 8. LANÇAMENTO A MAIOR. RETIFICAÇÃO.

Dispõe a Súmula Vinculante n.º 8 do STF: “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”. O prazo decadencial para o lançamento de contribuições sociais é de 5 anos.

Constatado que contribuições consignadas no lançamento já tinham sido alcançadas pela decadência, impõe-se que o débito seja retificado, para exclusão dos valores indevidamente lançados.

APLICAÇÃO DA MULTA. ALTERAÇÃO NA LEGISLAÇÃO. RETROATIVIDADE BENIGNA. MOMENTO DA APLICAÇÃO.

Considerada a alteração na legislação e a aplicação da multa mais benéfica prevista no art. 106 do CTN, durante a fase do contencioso administrativo, de primeira instância, não há como se calcular a multa mais benéfica, haja vista que o pagamento ainda não foi postulado pelo contribuinte. Esta é uma interpretação literal do art. 35 da Lei n.º 8.212, de 1991, na redação anterior à MP n.º 449, de 2008, que estabelece que as multas de mora valem para o momento do pagamento. Portanto, somente neste momento o percentual da multa de mora estará definido.

Impugnação Procedente em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte

Foi interposto recurso voluntário (e.fls. 261/265), onde a contribuinte se limita a alegar a ocorrência da decadência do direito de lançamento relativo à competência 12/1998. Argumenta que a autoridade julgadora de piso teria se equivocado ao aplicar o comando da Súmula Vinculante n.º 8, do Supremo Tribunal Federal (STF). Para melhor compreensão dos principais fundamentos da defesa, peço *vênia* para parcial reprodução da peça recursal:

(...)

3 – DECADÊNCIA DA COMPETÊNCIA 12.1998. APLICAÇÃO DA SÚMULA VINCULANTE N.º 08 DO STF

(...)

Pela combinação dos aludidos artigos (150 e 173, do CTN) o prazo decadencial para que o Fisco constitua o seu crédito se encerra e cinco anos contados do exercício seguinte ao da ocorrência do fato gerador da obrigação fiscal.

Rezam os artigos em comento:

(...)

Trazendo este contexto normativo ao caso concreto visando a subsunção dos fatos às normas de regência evidencia-se ter havido equívoco no que tange à manutenção do fato gerador ocorrido em **12.1998** como se o mesmo possuísse o condão de passar incólume pelos efeitos derradeiros da decadência.

Tendo o fato gerador de forma insofismável ocorrido em **12.1998**, na forma do lançamento fiscal ora impugnado, e seu lançamento realizado em **30/07/2004** (fl. 01) a forma correta de realizar a contagem do prazo decadencial, com todo o devido respeito à decisão recorrida, seria com a aplicação concomitante dos artigos 150 e 173, ambos do CTN.

Se não houve pagamento o prazo decadencial se inicia a partir do 1º dia do exercício seguinte (01/1999).

Assim, ocorrido o **fato gerador em 12.1998** deflagrou-se o prazo decadencial para a constituição do crédito em **01.1999**. Contando-se 05 (cinco) anos do primeiro dia do exercício seguinte ao da ocorrência do fato gerador (1º de janeiro de 1999), mês a mês, dia a dia, como determina a regra de contagem de prazos tem-se que em **01.01.2004** abateu-se sobre a pretensão do Fisco constituir seu crédito os efeitos da decadência.

Ocorre que o lançamento foi perpetrado em desfavor da recorrente tão somente em **30.07.2004**, ou seja, mais de seis meses após tragado o direito de constituir o mesmo.

Este é o entendimento do STJ, a saber:

TRIBUTÁRIO. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. AUSÊNCIA DE PAGAMENTO ANTECIPADO. DECADÊNCIA. VERBA HONORÁRIA. ART. 20, § 4º, DO CPC. 1. Nos créditos tributários relativos a tributo sujeito a lançamento por homologação, cujo pagamento não foi antecipado pelo contribuinte caso em que se aplica o art. 173,1, do CTN -, deve o prazo decadencial de cinco anos para a sua constituição ser contado a partir do primeiro dia do exercício

financeiro seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

2.(...)

4. Recurso especial não provido.

(REsp 1207053/SP, Rei. Ministro CASTRO MEIRA, SEGUNDA TURMA, julgado em 09/11 /2010, DJe 23/11/2010)

PROCESSUAL CIVIL - RECURSO ESPECIAL - 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 - REEXAME DE PROVAS: SÚMULA 7/STJ.

PRECEDENTE: REsp 973.733/SC.

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.

2. É inadmissível o recurso especial se a análise da pretensão da recorrente demanda o reexame de provas.

3. Recursos especiais conhecidos e não providos.

(REsp 985.301/SC, Rei. Ministra ELIANA CALMON, SEGUNDA TURMA, julgado em 19/08/2010, DJe 01/09/2010)

Mutatis mutandis, por se tratar de IRPF, mas cuja modalidade de lançamento é a por homologação, como as contribuições em questão:

Processo de Consulta n.º 7/10 Órgão: Superintendência Regional da Receita Federal - SRRF / 2a. Região Fiscal Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF.

Ementa: IMPOSTO DE RENDA DA PESSOA FÍSICA. LANÇAMENTO DE OFÍCIO. DECADÊNCIA. DOLO, FRAUDE OU SIMULAÇÃO. TERMO INICIAL. É de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador, o prazo para o lançamento de ofício do imposto sobre a renda da pessoa física cujo pagamento tenha sido antecipado pelo contribuinte. Nos casos de omissão do pagamento, ou de comprovada ocorrência de dolo, fraude ou simulação, a contagem do referido prazo se inicia no primeiro dia do exercício seguinte ao que o lançamento poderia ter sido efetuado. DISPOSITIVOS LEGAIS: Lei N.º 5.172, de 1966, arts. 150, §§ 1º e 4º e 173, I. CLEBERSON ALEX FRIESS - Chefe (Data da Decisão: 08.03.2010 05.05.2010)

Não pairam dúvidas acerca da necessidade de reforma da decisão ora recorrida diante da aplicação inadequada das regras que regem a questão posta, com todo o devido respeito, pugnando a recorrente pela aplicação da Súmula Vinculante n.º 08 na sua inteireza ao caso concreto para que seja reformada a decisão guerreada.

Ao final é requerido pela atuada o conhecimento e provimento do recurso voluntário, para que: “...seja reformada a decisão guerreada com o conseqüente reconhecimento e declaração de decadência da competência de 12.1998 para que seja ao final julgada improcedente a NFLD em questão.”

É o relatório.

Voto

Conselheiro Mário Hermes Soares Campos, Relator.

A recorrente foi intimada da decisão de primeira instância em 13/12/2010, conforme o Aviso de Recebimento de e.fl. 259. Tendo sido o recurso protocolizado em 10/01/2011, conforme atesta o carimbo de protocolo constante da folha inicial, considera-se tempestivo e atende aos demais pressupostos de admissibilidade.

Conforme relatado, no recurso apresentado a autuada limita-se a requerer o reconhecimento da decadência do direito de lançamento relativo à competência 12/1998. Advoga que, tendo ocorrido o fato gerador em 12/1998, teria se deflagrado o prazo decadencial para a constituição do crédito em 01.1999, assim: *“...contando-se 05 (cinco) anos do primeiro dia do exercício seguinte ao da ocorrência do fato gerador (1º de janeiro de 1999), mês a mês, dia a dia, como determina a regra de contagem de prazos tem-se que em 01.01.2004 abateu-se sobre a pretensão do Fisco constituir seu crédito os efeitos da decadência. Ocorre que o lançamento foi perpetrado em desfavor da recorrente tão somente em 30.07.2004, ou seja, mais de seis meses após tragado o direito de constituir o mesmo.”*

Na presente autuação, estamos diante de um lançamento por descumprimento de obrigação principal, dessa forma, há que se perquirir quanto à ocorrência, ou não, de pagamentos, para efeito de aplicação do prazo decadencial, conforme os comandos normativos suso referenciados. Para efeito de aplicação do disposto no art. 150, §4º do CTN, segundo entendimento sumular deste CARF deve ser considerado pagamento antecipado o recolhimento, ainda que parcial, do valor considerado como devido pelo contribuinte em cada competência, mesmo que não tenha sido incluída, na base de cálculo deste recolhimento, parcela relativa à rubrica especificamente exigida no auto de infração.

Os fatos geradores do lançamento abrangem períodos de apuração de competências agosto/1997 a janeiro/1999, conforme o “DSD - Discriminativo Sintético de Débitos” de e.fls. 12/13, e a ciência ocorreu em 30/07/2004. Caso sejam constatados pagamentos a decadência alcançaria todos os fatos geradores da autuação, nos termos do §4º do art. 150 do CTN e, se não apurados pagamentos, somente até a competência 11/1998 (art. 173, I, do CTN). Nessa linha, foi reconhecida no julgamento de piso a decadência dos lançamentos até a competência 11/1998, onde também é prestada informação de que, em pesquisa na base de dados da Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil, não constam recolhimentos efetuados pela prestadora.

Não constam dos autos quaisquer comprovantes de que teriam havido recolhimentos das contribuições objeto do presente lançamento, relativamente às competências 08/1998 a 01/1999, com destaque ainda pela ausência de qualquer recolhimento a título de retenção de que trata o art. 31 a Lei nº 8.212, de 1991. Dessa forma, diferentemente da tese defendida pela recorrente, com relação à competência 12/1998, não constatado pagamento para o período, o prazo para início de contagem de decadência deve ser contado do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado (art. 173, I, do CTN) e não da data de ocorrência do fato gerador.

O fato gerador relativo à competência 12/1998 ocorre em 31/12/1998, entretanto, o vencimento de tal obrigação (momento do pagamento) ocorre apenas no mês seguinte, ou seja, janeiro/1999 e somente a partir de tal vencimento é que o crédito não adimplido passa a ser passível de lançamento. Noutras palavras, enquanto não vencido o crédito, não há que se falar em falta de pagamento e, por consequência, não há espaço para se efetuar lançamento.

Destarte, no caso específico da competência 12/1998, como o vencimento da obrigação ocorreu em janeiro/1999, o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado é o dia 1º/01/2000. Iniciando-se a contagem do prazo decadencial em 01/01/2000, temos que o lançamento poderia ter sido efetuado até 31/12/2004. Tendo sido a recorrente cientificada da Notificação em 30/07/2004, não há que se falar em decadência do direito de lançamento da competência 12/1998.

Baseado em todo o exposto, voto por conhecer do Recurso Voluntário e, no mérito, negar-lhe provimento.

(documento assinado digitalmente)

Mário Hermes Soares Campos