



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 19392.000221/2008-13
Recurso Embargos
Acórdão nº 2401-009.535 – 2ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 12 de maio de 2021
Embargante FAZENDA NACIONAL
Interessado GEDAS DO BRASIL SERVICOS DE TECNOLOGIA DA INFORMACAO, COMERCIO, IMPORTACAO E EXPORTACAO LTDA.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/08/1998 a 29/09/2000

EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. ADMISSIBILIDADE. SANEAMENTO E INTEGRAÇÃO.

Acolhem-se os embargos de declaração para sanar a omissão no acórdão embargado, mediante o complemento das razões de decidir.

SUBSTITUTO. RETENÇÃO 11% DA NOTA FISCAL. MANDADO DE SEGURANÇA. NÃO PARTICIPAÇÃO DA RELAÇÃO PROCESSUAL.

Tendo a decisão judicial afastado a retenção dos 11% de antecipação da contribuição previdenciária do substituto tributário, a cassação da liminar não pode produzir efeitos *ex tunc*, sob pena de se possibilitar o locupletamento do contribuinte beneficiado por tal decisão (substituído), especialmente se considerarmos que o substituto tributário não atuou como parte nem como interessado no mandado de segurança. Nos termos do artigo 128 do CTN, o responsável tributário não é equiparado ao contribuinte, mas é aquele que, embora não tenha relação direta com o fato gerador, possui algum vínculo com a situação enquadrada na hipótese de incidência.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, acolher os embargos, sem efeitos modificativos, para sanar a omissão apontada.

(documento assinado digitalmente)

Miriam Denise Xavier – Presidente

(documento assinado digitalmente)

Andréa Viana Arrais Egypto – Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: José Luís Hentsch Benjamin Pinheiro, Andréa Viana Arrais Egypto, Rodrigo Lopes Araújo, Matheus Soares Leite, Rayd Santana Ferreira, Miriam Denise Xavier (Presidente).

Relatório

Trata-se de Embargos de Declaração interpostos pela Fazenda Nacional (fls. 174/176), em face da decisão proferida no Acórdão nº 2401-008.512 - 1ª Câmara / 1ª Turma Ordinária da 2ª Seção do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, (fls. 169/172), em sessão de julgamento realizada em 08/10/2020, que julgou procedente o Recurso Voluntário, conforme ementa a seguir destacada:

CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. RETENÇÃO DE 11% SOBRE OS VALORES DAS NOTAS FISCAIS DE SERVIÇOS PRESTADOS MEDIANTE CESSÃO DE MÃO DE OBRA.

O responsável tributário não estava obrigado a proceder à retenção de 11% sobre os valores das Notas Fiscais de serviços prestados pela COOPEMP por força de decisão judicial. Lançamento indevido.

Aduz a Fazenda Nacional que o auto de infração foi julgado improcedente, sob o fundamento de que, à época, existia liminar concedida em sede de mandado de segurança autorizando que a contribuinte não procedesse a retenção de 11% (onze por cento) sobre os valores das Notas Fiscais de serviços prestados pela COOPEMP, e que referida liminar foi cassada.

Dessa forma, entende que ocorreu omissão no julgado, eis que não foi analisada a questão da RETROATIVIDADE DOS EFEITOS, em face da cassação da liminar, haja vista que a Súmula nº 405/STF preconiza que “denegado o mandado de segurança pela sentença, ou no julgamento do agravo dela interposto, fica sem efeito a liminar concedida, retroagindo os efeitos da decisão contrária”.

Em despacho de admissibilidade, a Presidente entendeu por demonstrada a alegada omissão, tendo em vista que não restou consignado no acórdão embargado as razões de seu convencimento e de analisar os efeitos da cassação da liminar concedida, face à denegação do mandado de segurança.

É o Relatório.

Voto

Conselheira Andréa Viana Arrais Egypto, Relator.

Juízo de admissibilidade

Conheço dos embargos declaratórios, pois presentes os requisitos de admissibilidade.

Do mérito

Conforme visto, a admissibilidade dos embargos foi acatada, tendo em vista a omissão alegada, em face da não consignação no acórdão embargado das razões de seu convencimento e de analisar os efeitos da cassação da liminar concedida no mandado de segurança.

No que tange à falta de retenção de 11% sobre Notas Fiscais de Serviços, na qualidade de tomadora dos serviços prestados por uma cooperativa, de acordo com o já asseverado no Acórdão embargado, quando da consolidação do lançamento, em 30/07/2001, estava vigente decisão judicial que autorizava prestadora do serviço a não cumprir “o disposto na Ordem de Serviço nº 203 de 29 de janeiro de 1999, deixando de destacar em suas faturas a quantia de 11%, referente à contribuição previdenciária, não podendo a autoridade promover qualquer sanção referentemente a esse ato, quer das impetrantes, quer de terceiros”.

O entendimento do colegiado, por unanimidade de votos, foi de que a obrigação tributária da Recorrente no período de 02/1999 a 02/00, como substituta tributária, foi elidida pela decisão judicial acerca da retenção de 11% a título de contribuição previdenciária, nas notas fiscais, autorizando a impetrante (COOPEMP) de não fazer o destaque do respectivo valor nas faturas emitidas e que impedia, inclusive, qualquer sanção a este ato das impetrantes ou de terceiros (fl. 95).

As razões julgadas estão devidamente expostas no voto do acórdão embargado da seguinte forma:

[...]

Com efeito, tendo em vista o ajuizamento do Mandado de Segurança nº 1999.61.00005670-1, pela COOPEMP- Cooperativa de Trabalho de Infraestrutura Empresarial, o qual impedia a Recorrente de efetuar a retenção previdenciária de 11% sobre o valor das Notas Fiscais, a 4ª Câmara de Julgamento do CRPS converteu o julgamento em diligência, para sobrestar o processo administrativo até decisão final do Mandado de Segurança.

Destarte, conforme visto, por ocasião do lançamento, consolidado em 30/07/2001, relativo à retenção dos 11% sobre os valores das Notas Fiscais de Serviços emitidas pela COOPEMP concernente às competências de 02/99 a 02/00, já havia determinação judicial, desde 23/02/1999, sobre a matéria impeditiva da retenção de 11% sobre o valor das Notas Fiscais.

Consoante notícia os documentos adunados aos autos, o Tribunal Regional Federal da 3ª Região negou provimento ao Agravo de Instrumento interposto pela União Federal e asseverou que a contribuição da empresa prestadora continuará devida, haja ou não a substituição tributária, motivo pelo qual o INSS não será prejudicado (fl. 155).

A sentença foi procedente e somente em 01 de abril de 2009, quando do julgamento da apelação, foi dado provimento ao reexame necessário e à apelação, para reformar a sentença e denegar a segurança pleiteada, conforme se verifica no sítio do TRF3.

Assim, à época do lançamento, não existia a obrigação da empresa tomadora de efetuar a retenção, haja vista que a obrigação tributária da Recorrente no período de 02/1999 a 02/00, como substituta tributária, foi elidida pela decisão judicial. Durante a vigência da liminar, a retenção de 11% sobre os valores das Notas Fiscais de serviços prestados pela COOPEMP não poderia ser realizada e, conforme bem ressaltado pelo TRF3, a contribuição da prestadora do serviço continuou devida, sem que para isso tivesse o direito de descontar do valor devido o montante da retenção, já que esta não ocorreu por força judicial.

Somente a partir da publicação da decisão emanada em 2009 pelo TRF3, que não mais impedia a retenção de 11% sobre os valores das Notas Fiscais de serviços prestados pela contratada (COOPEMP - Cooperativa de Trabalho de Infraestrutura Empresarial), é que poderia ser efetuada retenção, no caso de contratação da COOPEMP e emissão da Nota Fiscal ou fatura, vez que durante o período do lançamento (02/1999 a 02/00), não existia essa obrigação por força de decisão judicial.

Diante de todo o exposto, ressaí insubsistente o lançamento.

Com relação à análise dos efeitos da cassação da liminar aduzida pela Embargante, há de se esclarecer que, sem dúvida, a denegação da segurança traz como efeito a cassação da liminar. E por é esse motivo que não mais poderiam ser emitidas notas fiscais de serviço por parte da contratada sem o destaque dos 11%, e, da mesma forma, caso contratasse a COOPEMP - Cooperativa de Trabalho de Infraestrutura Empresarial, não poderia a ora Recorrente deixar de fazer a retenção e recolhimento dos 11% destacados na Nota. Esses são os efeitos da liminar cassada com relação à empresa contratante que não participou diretamente da relação processual do *mandamus*, no entanto, foi atingida na medida em que restou impedida de efetuar a retenção, conforme sobejamente já ressaltado.

Há de se esclarecer que o Mandado de Segurança não foi interposto pela Recorrente. A decisão liminar que perdurou até 2009, atingiu a Recorrente na medida em que, ao deferir o pleito das impetrantes de não serem obrigadas à retenção de 11% nas faturas que emitirem, autorizou as impetrantes a não cumprirem o disposto na Ordem de Serviço nº 203 de 29 de janeiro de 1999, deixando de destacar em suas faturas a quantia de 11% referente à contribuição previdenciária, determinando, inclusive a proibição da autoridade de promover qualquer sanção referentemente ao respectivo ato, quer das impetrantes, quer de terceiros.

A partir dessa decisão judicial proferida, constata-se de forma clara, que a figura do substituto tributário foi interrompida tendo em vista a decisão judicial concedida a pedido da empresa substituída, sem que a ora Recorrente pudesse ser responsabilizada pela revogação de uma decisão liminar em um processo que sequer deu causa.

Nesse sentido é a decisão proferida no âmbito do Superior Tribunal de Justiça em que firmou convencimento de que, apesar da Súmula 405/STF (Sessão Plenária de 01/06/1964), em algumas hipóteses, especialmente naquelas em que a concessão da liminar gera situações caracterizadas como definitivas, não há como retornar ao *status quo* anterior de forma absoluta, por impossibilidade fática da situação específica do caso em exame:

DIREITO TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. ICMS. REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. NÃO RECOLHIMENTO PELO SUBSTITUTO POR FORÇA DE DECISÃO LIMINAR. ULTERIOR REVOGAÇÃO. IMPOSSIBILIDADE DE COBRANÇA DO SUBSTITUTO EM RELAÇÃO ÀS EXAÇÕES GERADAS NO PERÍODO DE VIGÊNCIA DO DECISUM.

1. Controvérsia relativa aos efeitos da revogação da liminar concedida em mandado de segurança que, durante a sua vigência, afastou a obrigação do substituto tributário de recolher o ICMS referente às operações realizadas com a revendedora substituída, a qual obteve o provimento de urgência. Discute-se a possibilidade de se exigir do substituto tributário o pagamento do ICMS que não foi recolhido pelo regime de substituição, em obediência a decisão judicial liminar que reconheceu o direito do substituído de não recolher o tributo sob essa sistemática, e que foi posteriormente revogada.

2. É cediço que, nos termos da Súmula 405/STF, a revogação da decisão liminar concedida em mandado de segurança produz efeitos *ex tunc*. Entretanto, em algumas hipóteses, especialmente naquelas em que a concessão da liminar gera situações caracterizadas como definitivas, seus efeitos devem ser preservados, justamente em razão de fugir a decisão interlocutória à sua natureza cautelar, concedendo tutela de cunho satisfativo.

3. No caso concreto, o provimento jurisdicional requerido liminarmente pela substituída acabou por antecipar os efeitos da sentença final, na medida em que permitiu que ela realizasse o recolhimento do ICMS sem se sujeitar ao regime de substituição tributária. Retomou-se, para aquela contribuinte em especial, o regime normal de recolhimento do ICMS previsto nos artigos 19 e 20 e da Lei Complementar 87/96, segundo o qual a responsabilidade pelo pagamento é da empresa que realiza a revenda.

4. A partir do momento em que foi notificada da concessão do provimento liminar em favor da substituída, a ora recorrente (fabricante), obrigada a cumprir a determinação judicial que lhe foi comunicada, ficou impedida de realizar o recolhimento do ICMS na qualidade de substituta tributária, o que configura a irreversibilidade da situação.

5. Em atenção ao Princípio da Capacidade Contributiva, o substituto tributário, ainda que seja o responsável pelo recolhimento do tributo (no caso, o ICMS no regime antecipado), deve ter a possibilidade de repassar o seu ônus ao verdadeiro contribuinte, mediante a inclusão do valor do imposto no preço das mercadorias. Por tal motivo, o substituto apenas poderá ser cobrado pelo Fisco se, por culpa ou dolo, deixar de proceder ao recolhimento do tributo, ocasião em que passará a figurar na posição de devedor principal, por desrespeito à determinação legal de proceder ao recolhimento de acordo com a sistemática da substituição.

6. Não havendo dolo ou culpa do substituto tributário, considerando que o comando legal que determinava o recolhimento do tributo pelo regime da substituição tributária foi substituído pela determinação judicial que autorizou o recolhimento pelo próprio contribuinte, não há como responsabilizá-lo pelo inadimplemento do tributo, sob pena de locupletamento do contribuinte substituído.

7. Nessas hipóteses “exigir o ICMS do substituto, como pretende o fisco, é subverter o princípio da capacidade contributiva, exonerando o contribuinte do imposto por ele

devido e onerando exclusivamente o responsável” (REsp 887585/RS, Rel. Ministro Herman Benjamin, Segunda Turma, julgado em 18/12/2008, DJe 13/3/2009).

8. Recurso especial parcialmente conhecido e, nessa parte, provido. (REsp. 1.028.716/RS, Rel. Min. BENEDITO GONÇALVES, DJe 3.5.2010).

Do voto do Ministro Relator, destaco o seguinte trecho que expõe a razão dos efeitos da cassação da liminar em mandado de segurança:

Nesse sentido, tendo a decisão judicial afastado a ficção jurídica que permitia ao fisco a exigência do ICMS do substituto tributário, a cassação da liminar não pode produzir efeitos *ex tunc*, sob pena de se possibilitar o locupletamento do contribuinte beneficiado por tal decisão, especialmente se considerarmos que o substituto tributário não atuou como parte nem como interessado no mandado de segurança.

Ademais, nos termos do artigo 128 do CTN, o responsável tributário não é equiparado ao contribuinte, mas é aquele que, embora não tenha relação direta com o fato gerador, possui algum vínculo com a situação enquadrada na hipótese de incidência

[...]

Nesse contexto, a responsabilização do substituto pelo pagamento do tributo, além de implicar a necessidade de se cindir a cobrança do principal e da multa, equivaleria à punição pela falta de cautelas que deveriam ter sido tomadas pelo próprio contribuinte ou até mesmo pelo juízo que deferiu o provimento liminar, justamente em face da situação de irreversibilidade criada pela decisão.

Dessa forma, como bem explanado pelo Ministro Herman Benjamin, em precedente da 2ª Turma que analisou caso similar ao presente, "exigir o ICMS do substituto, como pretende o fisco, é subverter o princípio da capacidade contributiva, exonerando o contribuinte do imposto por ele devido e onerando exclusivamente o responsável"

Dessa forma, considerando que o comando legal que determinava o recolhimento do tributo pelo regime da substituição tributária foi substituído pela determinação judicial que autorizou o recolhimento pelo próprio contribuinte, não há como responsabilizar o substituto pelo inadimplemento do tributo, sob pena de locupletamento do contribuinte

Destaco ainda a decisão proferida nos autos do Recurso Especial nº 1.090.414/RS, da lavra do Ministro Luiz Fux, cuja ementa transcrevo a seguir:

TRIBUTÁRIO. ICMS. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. IMPOSTO NÃO RECOLHIDO PELO SUBSTITUTO POR FORÇA DE SENTENÇA JUDICIAL IMPEDITIVA EM AÇÃO MANDAMENTAL MOVIDA PELO SUBSTITUÍDO. COBRANÇA DO SUBSTITUTO. INVIABILIDADE.

1. O substituto que deixe de apurar e recolher o ICMS por força de decisão mandamental favorável ao substituído não responderá pelo tributo, quando não caracterizada culpa ou dolo. Precedente: (REsp 1028716/RS, Rel. Ministro BENEDITO GONÇALVES, DJe 03/05/2010).

2. *In casu*, o recorrido-substituto deixou de recolher o ICMS na sistemática da substituição tributária por conta decisão liminar proferida em ação movida pelo substituído. Posteriormente, a sentença foi reformada pelo Tribunal, e o Fisco passou a cobrar o tributo do recorrido-substituto.

3. A e. Segunda Turma, em hipótese análoga, firmou entendimento nos seguintes termos, verbis: 2. No Direito Tributário brasileiro, nos termos dos arts. 121 e 128 do CTN, sujeito passivo é contribuinte ou responsável.

3. O contribuinte tem relação pessoal e direta com o fato gerador e, como regra, responde diretamente pelo ônus da tributação, em atenção ao princípio da capacidade contributiva.

4. Na sistemática da substituição tributária, o substituto apura e recolhe o ICMS que incidirá na operação futura a ser realizada pelo substituído. É este último, como contribuinte, que deve suportar diretamente o ônus do tributo, ainda que o repasse ao consumidor final, por se tratar de imposto indireto.

5. Caso o substituto deixe de apurar e recolher o ICMS por culpa ou dolo, responderá pelo tributo, pois descumpriu a obrigação legal correspondente, mantendo-se como sujeito passivo.

6. Inviável exigir do recorrido-substituto o ICMS não recolhido, se inexistiu culpa ou dolo. Ao contrário, respeitou-se determinação judicial para não apurar e recolher o tributo. Em caso de cobrança, seria impossível ao responsável repassar o ônus do tributo ao substituído-contribuinte.

7. Entender de maneira diversa seria subverter o disposto nos arts. 121 e 128 do CTN, interpretados à luz do princípio da capacidade contributiva, para exonerar o contribuinte e onerar exclusivamente o responsável tributário, um despropósito e uma injustiça.

8. Recurso Especial não provido. (Resp. 887585/RS, Rel. Min. Herman Benjamin, DJ, 13.03.2009).

4. Recurso especial a que se nega provimento, nos termos da uniforme jurisprudência desta E. Corte. (REsp. 1.090.414/RS, Rel. Min. LUIZ FUX, DJe 11.5.2011).

Com efeito, há de se ressaltar que o contribuinte é aquele que tem relação pessoal e direta com o fato gerador, que tem a capacidade contributiva, nos termos dispostos no art. 121, parágrafo único, I, do CTN. Já o responsável tributário não tem relação pessoal e direta com o fato gerado, muito embora guarde vínculo com a situação que dá ensejo à tributação (art. 128 do CTN).

Na responsabilidade tributária por substituição, como no presente caso, os valores recolhidos pelo substituto são meras antecipações de tributo (retenção previdenciária dos 11%) que deve ser posteriormente apurado e recolhido, se for o caso, pelo contribuinte.

Conforme visto, no Levantamento fiscal, foi constatada a falta de destaque pela empresa contratada dos 11% sobre os valores das Notas Fiscais de serviços prestados pela contratada, nas Notas Fiscais, e, por conseguinte, a falta de retenção e recolhimento pela empresa contratante, o que acarreta na impossibilidade de a empresa contratada efetuar a compensação ou requerer a restituição, quando do pagamento da contribuição previdenciária, caso devida.

Dessa forma, como não houve o destaque e nem a retenção referente à antecipação compensável relativo à parcela de 11% (onze por cento) do valor bruto dos serviços realizados e constantes da nota fiscal, ou seja, sequer foi descontado referido montante da nota fiscal, em decorrência da decisão judicial provocada pela contratada, como consequência, não teve a COOPEMP o direito à compensação e nem à restituição integral da parcela que excedeu as contribuições devidas sobre a folha de salários e que não foi compensada.

Nesse contexto, a decisão proferida no mandado de segurança, ainda que de forma indireta, acabou por obrigar o substituto a deixar de proceder a retenção não destacada na nota por determinação judicial.

Assim, conforme já destacado no voto, não existia, à época, a obrigação da empresa tomadora de efetuar a retenção que sequer foi destacada, haja vista que a obrigação tributária da Recorrente no período de 02/1999 a 02/00, na qualidade de substituta tributária, foi elidida pela decisão judicial, quando interrompeu a figura do substituto tributário. Somente a partir da publicação da decisão do TRF da 3ª Região em 2009 que cassou a liminar, que não mais impedia a retenção de 11% sobre os valores das Notas Fiscais de serviços prestados pela contratada (COOPEMP - Cooperativa de Trabalho de Infraestrutura Empresarial), é que poderia ser efetuada retenção na emissão das notas fiscais, no caso de contratação da COOPEMP.

Esse é o efeito concreto da cassação da liminar no mandado de segurança em face da Recorrente que não participou diretamente da relação judicial, pois, conforme bem ressaltado na decisão proferida no REsp. 1.028.716/RS, “em algumas hipóteses, especialmente naquelas em que a concessão da liminar gera situações caracterizadas por definitivas, seus efeitos devem ser preservados, justamente em razão de fugir a decisão interlocutória à sua natureza cautelar, concedendo tutelas de cunho satisfativo”. E mais, acrescenta que, “nesse sentido, tendo a decisão judicial afastado a ficção jurídica que permitia ao fisco a exigência do ICMS do substituto tributário, a cassação da liminar não pode produzir efeitos *ex tunc*, sob pena de se possibilitar o locupletamento do contribuinte beneficiado por tal decisão, especialmente se considerarmos que o substituto tributário não atuou como parte nem como interessado no mandado de segurança”.

Diante dos esclarecimentos acima colocados, ressaí suprida a omissão apontada, de maneira que se agrega à decisão embargada, os fundamentos adicionais na forma alhures explicitada, mantidas, todavia, as conclusões do julgado que declarou insubsistente o lançamento.

Conclusão

Ante o exposto, conheço dos Embargos de Declaração e DOU-LHES provimento, sem efeitos modificativos, para sanar a omissão apontada.

(documento assinado digitalmente)

Andréa Viana Arrais Egypto