



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

Processo n° 35013.000262/2005-22
Recurso n° 144.969 Voluntário
Acórdão n° 205-01.492 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 03 de fevereiro de 2009
Matéria Cessão de Mão de Obra: Solidariedade. Empresas em Geral
Recorrente BRASKEM S/A
Recorrida DRJ-SALVADOR/BA

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/03/1995 a 31/10/1997

DECADÊNCIA - O Supremo Tribunal Federal, através da Súmula Vinculante n° 08, declarou inconstitucionais os artigos 45 e 46 da Lei n° 8.212, de 24/07/91, devendo, portanto, ser aplicadas as regras do Código Tributário Nacional

Recurso Voluntário Provido.

A small, handwritten signature or mark in the right margin of the page.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

A large, stylized handwritten signature or mark in the bottom right corner of the page.

ACORDAM os membros da 3ª câmara / 1ª turma ordinária do Segunda Seção de Julgamento, por unanimidade de votos acatar a preliminar de decadência para provimento do recurso, nos termos do voto do relator.



JULIO CÉSAR VIEIRA GOMES
Presidente



MANOEL COELHO ARRUDA JUNIOR
Relator

Participaram, ainda, do presente julgamento os Conselheiros: Marco André Ramos Vieira, Damião Cordeiro de Moraes, Marcelo Oliveira, Edgar Silva Vidal (Suplente), Liége Lacroix Thomasi, Adriana Sato, Manoel Coelho Arruda Junior e Julio Cesar Vieira Gomes (Presidente).

Relatório

Trata-se de crédito previdenciário, referente o período de 03/1995 a 10/1997 decorrente de contrato de prestação de serviços sob responsabilidade solidária, sob o regime de cessão de mão-de-obra, entre a Notificada e a pessoa jurídica COPIADORA EXEMPLO LTDA. O lançamento decorreu da não-apresentação pela Notificada à Auditoria Fiscal das guias de recolhimento e as folhas de pagamento devidamente vinculadas às Notas Fiscais de Serviços contabilizados.

O representante da Notificada tomou ciência do lançamento, em 31/12/2004.

No prazo regulamentar, as Notificadas apresentaram impugnação [fls. 124/204 – 241/254], que suscitou: (i) decadência do lançamento; (ii) a responsabilidade solidária somente poderia ser compelida ao pagamento do débito de forma supletiva, jamais de modo concomitante ou precedente; (iii) o arbitramento do salário-contribuição utilizando critérios definidos em Ordem de Serviço viola o princípio da legalidade; (iv) inconstitucionalidade do SAT; e (v) inconstitucionalidade da SELIC.

Em Decisão-Notificação nº 04.401.4/0367/2005 (fls.417/445), o lançamento foi julgado procedente.

Inconformada, a Recorrente apresentou recurso tempestivamente (fls. 278/289), que alega:

a) Por se tratar de lançamento por homologação e pela impossibilidade de lei ordinária alterar dispositivo do Código Tributário Nacional, a contribuição previdenciária a cargo do empregador se sujeita ao prazo decadencial de 5 (cinco) anos, portanto o presente crédito não poderia ser constituído em face da ocorrência da decadência; cita jurisprudência e doutrina; houve declaração de inconstitucionalidade pelo TRF da 4ª Região;

b) A responsabilidade da Impugnante só se opera quando comprovada a impossibilidade de se exigir a obrigação da contratada;

c) O art. 124 do CTN deve ser interpretado conjuntamente com o art. 31 e parágrafos da Lei 8.212/91 para a caracterização da responsabilidade que, in casu, não pode ser fixada sem antes averiguar o recolhimento devido junto ao executor dos serviços;

d) Ao responsabilizar diretamente a Impugnante, sem verificar o recolhimento da exação por parte do executor, desconsiderou-se a determinação ao art. 31, § 3º, da Lei 8.212/91 em ofensa ao princípio da estrita legalidade;

e) Sem antes verificar junto aos contribuintes a eventual pendência do recolhimento do débito vedado está em compelir o mesmo à Impugnante;

f) Impossível aceitar o indeferimento da diligência, pois que tal procedimento é de vital importância para que a recorrente não seja compelida ao pagamento de débitos já quitados;

g) A D. Autoridade Fiscal efetuou a presente lançamento, que obriga a Impugnante ao pagamento da contribuição em tela, com base nos itens 7.2 e 11 da Ordem de Serviço 83, de 19/09/93, em nítida violação ao princípio da legalidade, de acordo com art. 97 do CTN;

h) Não poderia um ato normativo prever qualquer obrigação ao contribuinte;

i) A citada Ordem de Serviço veio a criar a aplicação de arbitramento para cálculo de tributo, impondo-se à Impugnante critério totalmente arbitrário, em afronta ao princípio da legalidade; cita jurisprudência e doutrina;

j) A exigência da contribuição para o SAT é inconstitucional em razão da ausência de previsão legal expressa de um dos critérios inerentes à configuração da exação, qual seja, a alíquota;

k) Ilegítima a aplicação da taxa de juros SELIC;

l) Requer seja reconhecida a decadência do lançamento; seja determinada a intimação da prestadora para que forneça os comprovantes de recolhimento, ou, caso assim não proceda o cancelamento da NFLD.

Instada a se manifestar, a DRP apresentou contra-razões que ratifica os termos da DN.

É o relatório.

Voto

Conselheiro MANOEL COELHO ARRUDA JUNIOR, Relator

Sendo tempestivo, CONHEÇO DO RECURSO e passo ao exame das questões preliminares suscitadas pelo recorrente.

DAS QUESTÕES PRELIMINARES

DECADÊNCIA

É cediço que o Diário Oficial da União do dia 20/06/2008 publicou o enunciado da Súmula vinculante nº 8, do STF, *verbis*:

Em sessão de 12 de junho de 2008, o Tribunal Pleno editou os seguintes enunciados de súmula vinculante que se publicam no Diário da Justiça e no Diário Oficial da União, nos termos do § 4º do art. 2º da Lei nº 11.417/2006:

Súmula vinculante nº 8 - São inconstitucionais o parágrafo único do artigo 5º do Decreto-Lei nº 1.569/1977 e os artigos 45 e 46 da Lei nº 8.212/1991, que tratam de prescrição e decadência de crédito tributário.

Precedentes: RE 560.626, rel. Min. Gilmar Mendes, j. 12/6/2008; RE 556.664, rel. Min. Gilmar Mendes, j. 12/6/2008;



RE 559.882, rel. Min. Gilmar Mendes, j. 12/6/2008; RE 559.943, rel. Min. Cármen Lúcia, j. 12/6/2008; RE 106.217, rel. Min. Octavio Gallotti, DJ 12/9/1986; RE 138.284, rel. Min. Carlos Velloso, DJ 28/8/1992.

Legislação:

Decreto-Lei nº 1.569/1997, art. 5º, parágrafo único Lei nº 8.212/1991, artigos 45 e 46 CF, art. 146, III Brasília, 18 de junho de 2008.

Ministro Gilmar Mendes

Presidente"

(DOU nº 117, de 20/06/2008, Seção I, pág. 1)

Portanto, diante da declaração de inconstitucionalidade do art. 45 da Lei nº 8.212/91 não há como se acolher o entendimento da Fiscalização que o direito de constituir o crédito é de 10 [dez] anos.

Hoje, a discussão cinge-se em saber se o prazo de decadência para o lançamento das contribuições sociais, sujeitas à sistemática do chamado "lançamento por homologação", deve ser contado pela regra do art. 150, § 4º ou do art. 173, inciso I, ambos do CTN.

Caracteriza-se o lançamento da Contribuição como da modalidade de "lançamento por homologação", que é aquele cuja legislação atribui ao sujeito passivo a obrigação de, ocorrido o fato gerador, identificar a matéria tributável, apurar o imposto devido e efetuar o pagamento, sem prévio exame da autoridade administrativa.

Ciente, pois, dessa informação, dispõe o Fisco do prazo de cinco anos contados da ocorrência do fato gerador para exercer seu poder de controle. É o que preceitua o art. 150, § 4º, do CTN, *in verbis*:

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 à homologação, será ele de 5 (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".

Sobre o assunto, tomo a liberdade de transcrever parte do voto prolatado pelo Conselheiro Urgel Pereira Lopes, relator designado no Acórdão CSRF/01-0.370, que acolho por inteiro, onde analisando exaustivamente a matéria sobre decadência, assim se pronunciou:

(...) Em conclusão :



a) nos impostos que comportam lançamento por homologação a exigibilidade do tributo independe de prévio lançamento;

b) o pagamento do tributo, por iniciativa do contribuinte, mas em obediência a comando legal, extingue o crédito, embora sob condição resolutória de ulterior homologação;

c) transcorrido cinco anos a contar do fato gerador, o ato jurídico administrativo da homologação expressa não pode mais ser revisto pelo fisco, ficando o sujeito passivo inteiramente liberado;

d) de igual modo, transcorrido o quinquênio sem que o fisco se tenha manifestado, dá-se a homologação tácita, com definitiva liberação do sujeito passivo, na linha de pensamento de SOUTO MAIOR BORGES, que acolho por inteiro;

e) as conclusões de "c" e "d" acima aplicam-se (ressalvando os casos de dolo, fraude ou simulação) às seguintes situações jurídicas (I) o sujeito passivo paga integralmente o tributo devido; (II) o sujeito passivo paga tributo integralmente devido; (III) o sujeito passivo paga o tributo com insuficiência; (IV) o sujeito passivo paga o tributo maior que o devido; (V) o sujeito passivo não paga o tributo devido;

f) em todas essas hipóteses o que se homologa é a atividade prévia do sujeito passivo. Em casos de o contribuinte não haver pago o tributo devido, dir-se-ia que não há atividade a homologar. Todavia, a construção de SOUTO MAIOR BORGES, compatibilizando, excelentemente, a coexistência de procedimento e ato jurídico administrativo no lançamento, à luz do ordenamento jurídico vigente, deixou clara a existência de uma ficção legal na homologação tácita, porque nela o legislador pôs na lei a idéia de que, se toma o que não é como se fosse, expediente de técnica jurídica da ficção legal. Se a homologação é ato de controle da atividade do contribuinte, quando se dá a homologação tácita, deve-se considerar que, também por ficção legal, deu-se por realizada a atividade tacitamente homologada."

Ainda sobre a mesma matéria, trago à colação, o Acórdão nº 108-04.974, de 17/03/98, prolatado pelo ilustre Conselheiro JOSÉ ANTÔNIO MINATEL, cujas conclusões acolho e, reproduzo, em parte :

Impende conhecermos a estrutura do nosso sistema tributário e o contexto em que foi produzida a Lei 5.172/66 (CTN), que faz as vezes da lei complementar prevista no art. 146 da atual Constituição. Historicamente, quase a totalidade dos impostos requeriam procedimentos prévios da administração pública (lançamento), para que pudessem ser cobrados, exigindo-se, então, dos sujeitos passivos a apresentação dos elementos indispensáveis para a realização daquela atividade. A regra era o crédito tributário ser lançado, com base nas informações contidas na declaração apresentada pelo sujeito passivo.



6

Confirma esse entendimento o comando inserto no artigo 147 do CTN, que inaugura a seção intitulada "Modalidades de Lançamento" estando ali previsto, como regra, o que a doutrina convencionou chamar de "lançamento por declaração" Ato contínuo, ao lado da regra geral, previu o legislador um outro instrumento à disposição da administração tributária (art. 149), antevendo a possibilidade de a declaração não ser prestada (inciso II), de negar-se o sujeito passivo a prestar os esclarecimentos (inciso III), da declaração conter erros, falsidades ou omissões (inciso IV), e outras situações ali arroladas que pudessem inviabilizar o lançamento via declaração, hipóteses em que agiria o sujeito ativo, de forma direta, ou de ofício para formalizar a constituição do seu crédito tributário, daí o consenso doutrinário no chamado lançamento direto, ou de ofício.

Não obstante estar fixada a regra para formalização dos créditos tributários, ante a vislumbrada incapacidade de se lançar, previamente, a tempo e hora, todos os tributos, deixou em aberto o CTN a possibilidade de a legislação, de qualquer tributo, atribuir "... ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa" (art. 150), deslocando a atividade de conhecimento dos fatos para um momento posterior ao do fixado para cumprimento da obrigação, agora já nascida por disposição da lei. Por se tratar de verificação a posteriori, convencionou-se chamar essa atividade de homologação, encontrando a doutrina ali mais uma modalidade de lançamento – lançamento por homologação.

Claro está que essa última norma se constituía em exceção, mas que, por praticidade, comodismo da administração, complexidade da economia, ou agilidade na arrecadação, o que era exceção virou regra, e de há bom tempo, quase todos os tributos passaram a ser exigidos nessa sistemática, ou seja, as suas leis reguladoras exigem o "... pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa".

Neste ponto está a distinção fundamental entre uma sistemática e outra, ou seja, para se saber o regime de lançamento de um tributo, basta compulsar a sua legislação e verificar quando nasce o dever de cumprimento da obrigação tributária pelo sujeito passivo: se dependente de atividade da administração tributária, com base em informações prestadas pelos sujeitos passivos – lançamento por declaração, hipótese em que, antes de notificado do lançamento, nada deve o sujeito passivo; se, independente do pronunciamento da administração tributária, deve o sujeito passivo ir calculando e pagando o tributo, na forma estipulada pela legislação, sem exame prévio do sujeito ativo – lançamento por homologação, que, a rigor técnico, não é lançamento, porquanto quando se homologa nada se constitui, pelo contrário, declara-se a existência de um crédito que já está extinto pelo pagamento.



Essa digressão é fundamental para deslinde da questão que se apresenta, uma vez que o CTN fixou períodos de tempo diferenciados para essa atividade da administração tributária.

Se a regra era o lançamento por declaração, que pressupunha atividade prévia do sujeito ativo, determinou o art. 173 do código, que o prazo quinquenal teria início a partir "do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado" imaginando um tempo hábil para que as informações pudessem ser compulsadas e, com base nelas, preparado o lançamento. Essa a regra da decadência.

De outra parte, sendo exceção o recolhimento antecipado, fixou o CTN, também, regra excepcional de tempo para a prática dos atos da administração tributária, onde os mesmos 5 anos já não mais dependem de uma carência inicial para o início da contagem, uma vez que não se exige a prática de atos administrativos prévios. Ocorrido o fato gerador, já nasce para o sujeito passivo a obrigação de apurar e liquidar o tributo, sem qualquer participação do sujeito ativo que, de outra parte, já tem o direito de investigar a regularidade dos procedimentos adotados pelo sujeito passivo a cada fato gerador, independente de qualquer informação ser-lhe prestada." (grifo nosso)

É o que está expresso no parágrafo 4º, do artigo 150, do CTN, in verbis:

"Se a lei não fixar prazo à homologação, será ele de 5 (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 .

Entendo que, desde o advento do Decreto-lei 1.967/82, se encaixa nesta regra a atual sistemática de arrecadação do imposto de renda das empresas, onde a legislação atribui às pessoas jurídicas o dever de antecipar o pagamento do imposto, sem prévio exame da autoridade administrativa, impondo, inclusive, ao sujeito passivo o dever de efetuar o cálculo e apuração do tributo e/ou contribuição, daí a denominação de "auto-lançamento."

Registro que a referência ao formulário é apenas reforço de argumentação, porque é a lei que cria o tributo que deve qualificar a sistemática do seu lançamento, e não o padrão dos seus formulários adotados.

Refuto, também, o argumento daqueles que entendem que só pode haver homologação de pagamento e, por conseqüência, como o lançamento efetuado pelo Fisco decorre da insuficiência de recolhimentos, o procedimento fiscal não mais estaria no campo da homologação, deslocando-se para a modalidade de lançamento de ofício, sempre sujeito à regra geral de decadência do art. 173 do CTN. (grifo nosso)



8

Nada mais falacioso. Em primeiro lugar, porque não é isto que está escrito no caput do art. 150 do CTN, cujo comando não pode ser sepultado na vala da conveniência interpretativa, porque, queiram ou não, o citado artigo define que "o lançamento por homologação opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa".

O que é passível de ser ou não homologada é a atividade exercida pelo sujeito passivo, em todos os seus contornos legais, dos quais sobressaem os efeitos tributários. Limitar a atividade de homologação exclusivamente à quantia paga significa reduzir a atividade da administração tributária a um nada, ou a um procedimento de obviação absoluta, visto que toda quantia ingressada deveria ser homologada e, a 'contrário sensu', não homologado o que não está pago.

Em segundo lugar, mesmo que assim não fosse, é certo que a avaliação da suficiência de uma quantia recolhida implica, inexoravelmente, no exame de todos os fatos sujeitos à tributação, ou seja, o procedimento da autoridade administrativa tendente à homologação fica condicionado ao "conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado", na linguagem do próprio CTN."

Como visto no relatório, o representante da Recorrente foi cientificado do lançamento em 31/12/2004, referente a crédito previdenciário de 03/1995 a 10/1997.

Assim, tendo em vista que a regra de incidência de cada tributo é que define a sistemática de seu lançamento e, tendo a Contribuição Previdenciária natureza tributária, cuja legislação atribui ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento, sem prévio exame da autoridade administrativa, amoldando-se à sistemática de lançamento por homologação, a contagem do prazo decadencial desloca-se da regra geral estatuída no art. 173 do CTN, para encontrar respaldo no § 4º do art. 150, do mesmo Código, hipótese em que os cinco anos têm como termo inicial a data da ocorrência do fato gerador.

Como a inércia da Fazenda Pública homologa tacitamente o lançamento e extingue definitivamente o crédito tributário, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação (CTN, art. 150, § 4º), o que não se tem notícia nos autos, entendo decadente o direito da Fazenda Nacional de constituir o crédito tributário relativamente à contribuição, para os fatos geradores ocorridos há mais de 5 anos.

Mesmo para aqueles que não concordam com a aplicação do art. 150, §4º, do CTN, o crédito previdenciário lançado também está atingido pela decadência.

Por todo o exposto, acato a preliminar ora examinada, restando prejudicado o exame de mérito.



CONCLUSÃO

Em razão do exposto, voto pelo provimento do recurso.

Sala das Sessões, em 03 de fevereiro de 2009.



MANOEL COELHO ARRUDA JUNIOR