



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

Processo nº 35311.000267/2003-29
Recurso nº 241.405 Especial do Contribuinte
Acórdão nº 9202-01.043 – 2ª Turma
Sessão de 21 de setembro de 2010
Matéria CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA
Recorrente ASSOCIAÇÃO FLUMINENSE DE EDUCAÇÃO-AFE
Interessado FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuição Social Previdenciária

Período de apuração: 01/09/1996 a 31/12/1996 e 01/12/1998 a 31/12/1998

CONTRIBUIÇÃO PARA A SEGURIDADE SOCIAL. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. NORMAS GERAIS. DECADÊNCIA. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. PRAZO DECADENCIAL ORDINÁRIO REGIDO PELO ART. 150, § 4º, DO CTN. OCORRÊNCIA DE DOLO, FRAUDE OU SIMULAÇÃO. PRAZO DECADENCIAL REGIDO PELO ART. 173, I, DO CTN. IRRELEVÂNCIA DA EXISTÊNCIA DE PAGAMENTO PARA FIXAÇÃO DA REGRA DECADENCIAL.

A lei é que define a modalidade do lançamento ao que o tributo se amolda, em termos abstratos, sendo irrelevante a existência, ou não, do pagamento. No caso do lançamento por homologação, a lei simplesmente atribui ao sujeito passivo o dever de efetuar todos os procedimentos de apuração do tributo que deverá ser pago, sem qualquer participação da autoridade fiscal, efetuando o pagamento. Não havendo pagamento ou havendo pagamento parcial, nada disso desnatura a essência jurídica do lançamento por homologação, que tem prazo decadencial no art. 150, § 4º, do CTN, exceto na ocorrência de dolo, fraude ou simulação, quando o prazo se desloca para o art. 173, I, do CTN.

Recurso especial provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

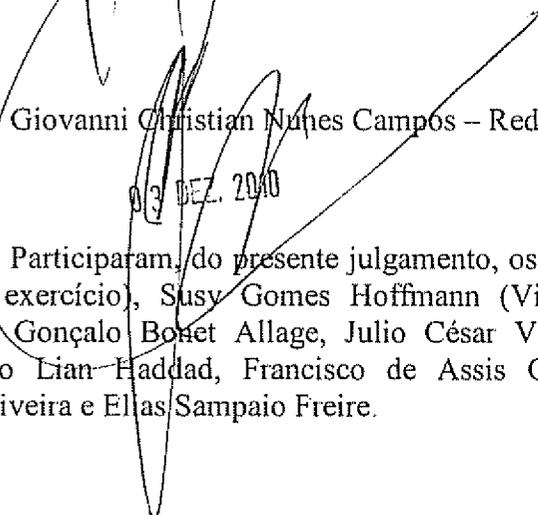
Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em dar provimento ao recurso. Vencidos os Conselheiros Julio César Vieira Gomes (Relator) e Francisco Assis de Oliveira Junior que negavam provimento. Votaram pelas conclusões os Conselheiros Damiano Cordeiro de Moraes e Elias Sampaio Freire. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Giovanni Christian Nunes Campos.



Caio Marcos Candido – Presidente em exercício



Julio César Vieira Gomes – Relator



Giovanni Christian Nunes Campos – Redator-Designado

EDITADO EM:

03 DEZ. 2010

Participaram do presente julgamento, os Conselheiros Caio Marcos Candido (Presidente em exercício), Susy Gomes Hoffmann (Vice-Presidente), Giovanni Christian Nunes Campos, Gonçalo Bozet Allage, Julio César Vieira Gomes, Damião Cordeiro de Moraes, Gustavo Lian Haddad, Francisco de Assis Oliveira Junior, Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira e Elias Sampaio Freire.

Relatório

Trata-se de recurso especial de divergência, interposto pelo contribuinte, contra Acórdão de 10/10/2007 no qual se decidiu por negar provimento ao recurso voluntário, adotando-se a regra do artigo 45 da Lei nº 8.212, de 24/07/91, já que à época do julgamento ainda não havia a Súmula nº 08 do STF, que data de 12/06/2008. Defende o recorrente que deve ser aplicada a regra do artigo 150, §4º do Código Tributário Nacional – CTN, independentemente da falta de pagamento parcial.

O lançamento tem por objeto créditos constituídos por responsabilidade solidária na contratante de serviços por cessão de mão de obra na construção civil. Seguem trechos do relatório fiscal e do voto vencedor pertencente ao acórdão recorrido:

O presente relatório é parte integrante da Notificação Fiscal de Lançamento de Débito — NFLD e se refere às contribuições previdenciárias dos segurados empregados. As contribuições a cargo da empresa não foram constituídas, uma vez que a mesma encontra-se em gozo de isenção de que trata o artigo 55 da Lei 8.212/91. Em momento oportuno, se a isenção ora gozada for cancelada, o crédito correspondente à cota patronal deverá ser constituído

Constitui FATO GERADOR do crédito previdenciário os serviços contratados, com cessão de mão-de-obra, pagos, devidas ou creditadas

Para atender à demanda de suas atividades, conta com o concurso de várias empresas prestadoras de serviço, nos segmentos de construção civil.

Em vista da legislação em vigor na época da ocorrência dos fatos geradores, a mesma é responsável solidária pelos recolhimentos das contribuições previdenciárias incidentes sobre as folhas de pagamento dos trabalhadores que lhes prestaram serviços. Para tanto, dispõe a legislação: que a empresa poderá se elidir da responsabilidade solidária se for comprovado pelo tomador o recolhimento das contribuições Incidentes sobre a remuneração dos segurados incluída em notas fiscais, fatura ou recibos correspondentes aos serviços realizados. A empresa tomadora não fez a comprovação dos recolhimentos exigidos para se elidir da responsabilidade solidária. Restou à Fiscalização constituir o presente crédito previdenciário em nome da empresa tomadora.

6. Devido à falta de apresentação de documentos, tais como, vários contratos de prestação de serviços várias notas fiscais, solicitados no Termo de Intimação de Apresentação de Documentos - TIAD, ensejou-se à lavratura do Auto-de-Infração, com base ao artigo 33, §2º, da Lei 8.212/91 e alterações



posteriores. Planilhas anexas demonstram quais documentos foram apresentados

A recorrente não fez prova do recolhimento de todas as contribuições previdenciárias devidas pela contratada em relação aos segurados que lhe prestaram serviços. Ao não realizar tal prova, conseqüentemente não pode mais invocar o benefício de ordem.

Uma vez o recorrente não detendo a referida documentação, o órgão previdenciário passa a ter a prerrogativa de lançar a importância que reputar devida, cabendo ao contribuinte o ônus da prova em contrário, por força do artigo 33, §§ 3º da Lei nº 8.212/1991 Assim a legislação previdenciária oferece à Fiscalização Federal mecanismos para lavrar a Notificação, nesse caso utilizando como base de aferição o valor da nota fiscal, pois embutido nesse valor há a parcela referente à mão-de-obra utilizada.

Eis a ementa do acórdão recorrido:

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias - Data do fato gerador: 28/03/2003 Ementa: NOTIFICAÇÃO FISCAL DE LANÇAMENTO — PRAZO DECADENCIAL PARA LANÇAMENTO DAS CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS É DE 10 ANOS. RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA - ELISÃO DA RESPONSABILIDADE. NÃO OCORRÊNCIA. O prazo para constituição do crédito previdenciário é de 10 anos, conforme previsto no art. 45 da Lei nº 8.212/1991.

A tomadora de serviços é solidária com a prestadora • de serviços até a entrada em vigor da Lei nº 9.711/1998. A elisão é possível, mas se não realizada na época oportuna persiste a responsabilidade

Não há benefício de ordem na aplicação do instituto da responsabilidade solidária na construção civil.

Recurso negado

E de um dos acórdãos paradigmas:

Processo nº : 10909.000230/2002-79 Recurso nº : 141.006
Matéria : IRPJ E OUTROS/SIMPLES - Ex(s): 1998 e 1999
Recorrente : EDILANE PEIXOTO CABRAL - ME (FIRMA INDIVIDUAL)

Recorrida : 3ª TURMA/DRJ-FLORIANÓPOLIS/SC Sessão de :
21 de junho de 2006 Acórdão nº : 103-22.492 DECADÊNCIA
COFINS e CONTRIBUIÇÃO PARA O INSS SIMPLES. I
Consoante a sólida jurisprudência administrativa, a decadência do direito estatal de efetuar o lançamento de ofício das contribuições para seguridade social é regida pelo artigo 150, § 4º, do CTN, salvo nas hipóteses de dolo, fraude e simulação.

Em contra-razões, a Fazenda Nacional sustentou o entendimento do STJ quanto a relevância do pagamento para aplicação da regra decadencial. Seguem trechos:



O Superior Tribunal de Justiça, ao interpretar a combinação entre os dispositivos do art. 150, §4º e 173, I, do CTN, entende que, não se verificando recolhimento de exação e montante a homologar, bem havendo dolo, o prazo, l decadencial para o lançamento dos tributos sujeitos a lançamento por homologação segue, respectivamente, a disciplina normativa do art. 173, inciso I, e parágrafo único do CTN:

*...
Diante do exposto, aplicando o artigo 173, inciso I do CTN ao caso em apreço somente as contribuições devidas até 12/1996 estão atingidas pela decadência, excluindo a competência de 12/1998, tendo em conta que a ciência do lançamento ocorreu em 15/03/2003*

É o Relatório.

Voto Vencido

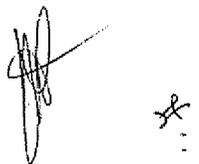
Conselheiro Julio Cesar Vieira Gomes, Relator

A controvérsia se instaurou em face de entendimentos divergentes quanto à regra decadencial aplicável para os tributos sujeitos a lançamento por homologação quando o sujeito passivo sequer realizou pagamento parcial. Seria a regra do artigo 150, §4º do Código Tributário Nacional – CTN ou do artigo 173, I?

No presente caso, para exame da regra aplicável, deve ser considerado ainda que se tratou de lançamento por responsabilidade solidária na contratante de serviços por cessão de mão de obra na construção civil. Como se sabe, até que fossem implementadas pela Lei nº 9.711, de 20/11/98 alterações nos artigos 30, VI e 31 da Lei nº 8.212, de 24/07/91, o contratante desses serviços estavam obrigados a comprovar perante a fiscalização, na condição de responsáveis tributários, o recolhimento pelas contratadas das contribuições previdenciárias devidas sobre os segurados empregados que lhe prestaram serviços por cessão de mão de obra. Seguem transcrições das regra vigentes à época:

Art. 30 A arrecadação e o recolhimento das contribuições ou de outras importâncias devidas à Seguridade Social obedecem às seguintes normas: (Redação alterada pela Lei nº 8.620, de 05/01/93):

*...
VI - o proprietário, o incorporador definido na Lei nº 4.591, de 16 de dezembro de 1964, o dono da obra ou condômino da unidade imobiliária, qualquer que seja a forma de contratação da construção, reforma ou acréscimo, são solidários com o construtor, e estes com a subempreiteira, pelo cumprimento das obrigações para com a Seguridade Social, ressalvado o seu direito regressivo contra o executor ou contratante da obra e admitida a retenção de importância a este devida para garantia*



do cumprimento dessas obrigações, não se aplicando, em qualquer hipótese, o benefício de ordem, (Redação alterada pela MP nº 1.523-9, de 27/06/97, reeditada até a conversão na Lei nº 9.528, de 10/12/97 Ver art. 29 da Lei nº 4.591/64)

Art. 31. O contratante de quaisquer serviços executados mediante cessão de mão-de-obra, inclusive em regime de trabalho temporário, responde solidariamente com o executor pelas obrigações decorrentes desta Lei, em relação aos serviços prestados, exceto quanto ao disposto no art. 23, não se aplicando, em qualquer hipótese, o benefício de ordem. (Redação dada pela Lei nº 9.528, de 10/12/97).

Como o recurso especial cinge-se ao exame da regra decadencial aplicável ao caso, para a verificação do pagamento parcial ou da atividade do contribuinte é importante que se considerem essas características do crédito constituído; ressaltando ainda que o prestador de serviço também foi intimado para impugnação do lançamento, mas não se manifestou, fls. 164. Trecho da decisão de primeira instância:

A empresa prestadora de serviços não apresentou impugnação. Inconformada, empresa tomadora, tempestivamente, insurgiu-se contra a notificação em tela apresentando, em síntese, os seguintes argumentos:

Considerando que não há nos autos qualquer comprovação de pagamento parcial das contribuições relativas **aos segurados que prestaram serviços ao contratante** nos meses em questão, inclusive com a possibilidade dessa informação ter sido trazida pela empresa prestadora de serviço, que não o fez, entendo que deve ser aplicada a regra no artigo 173, I do CTN. Repita-se, essa sistemática de lançamento por responsabilidade tributária é relativa apenas aos segurados empregados colocados à disposição do contratante e é em relação a eles que deve ser verificado algum eventual pagamento de contribuição previdenciária, sem qualquer relação com os demais empregados, sejam eles da contratante ou dos contratados.

Para quem entende que a aplicação da regra decadencial depende da atividade do contribuinte ou responsável, ou seja, sua conduta em oferecer à fiscalização as informações necessárias à constituição do crédito, sem omissões ou artifícios, **ressalta-se que nem responsável nem contribuinte produziram qualquer declaração ou outro instrumento de informação sobre os serviços examinados pela fiscalização.**

Continuando, as regras de decadência e lançamento por homologação do CTN são essas:

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.

§ 1º - O pagamento antecipado pelo obrigado nos termos deste artigo extingue o crédito, sob condição resolutória da ulterior homologação do lançamento

§ 2º Não influem sobre a obrigação tributária quaisquer atos anteriores à homologação, praticados pelo sujeito passivo ou por terceiro, visando à extinção total ou parcial do crédito.

§ 3º Os atos a que se refere o parágrafo anterior serão, porém, considerados na apuração do saldo porventura devido e, sendo o caso, na imposição de penalidade, ou sua graduação.

§ 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.

O que se passará a demonstrar nos próximos parágrafos é que a expressão “homologação do lançamento”, de fato empregada nos parágrafos 1º e 4º do artigo 150, não deve ser tomada literalmente, como se a autoridade pública estivesse homologando um lançamento cuja competência houvera sido transferida para o sujeito passivo. O que se homologa é o pagamento antecipado, daí a denominação de lançamento por homologação.

Para o entendimento divergente, homologa-se a atividade do sujeito passivo. Que atividade é essa? Talvez sejam as declarações ou mesmo as planilhas e memoriais de cálculo do sujeito passivo para apuração do tributo; o que se mostra desprovido de razões jurídicas, independentemente de seu valor prático. Irrelevante é o método empregado para cálculo. Caso o valor apurado pelo sujeito passivo esteja correto, o pagamento será homologado; caso contrário, não. Será aplicado o parágrafo 3º do mesmo artigo. É o que se extrai do parágrafo 2º, que está sendo flagrantemente contrariado:

Art. 150 (..)

§2º Não influem sobre a obrigação tributária quaisquer atos anteriores à homologação, praticados pelo sujeito passivo ou por terceiro, visando à extinção total ou parcial do crédito.

§ 3º Os atos a que se refere o parágrafo anterior serão, porém, considerados na apuração do saldo porventura devido e, sendo o caso, na imposição de penalidade, ou sua graduação.

As modalidades de lançamento foram explicadas na Seção II do Capítulo II do Título III, Livro II do CTN – **“por homologação” é uma de suas modalidades – LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO e não HOMOLOGAÇÃO DO LANÇAMENTO.** Quando o CTN emprega essa expressão, o que de fato queria dizer é HOMOLOGAÇÃO DO PAGAMENTO. Essa modalidade foi instituída justamente para que a arrecadação do tributo devido não dependa de algum procedimento da fiscalização; caso contrário, o órgão arrecadador necessitaria de um aparelhamento gigantesco para apuração do que fosse devido por cada contribuinte do tributo. O principal para o lançamento por homologação é o pagamento e não o cálculo do valor devido. Os critérios empregados pelo sujeito passivo podem ser equivocados, mas, desde que resulte no pagamento que satisfaça a obrigação, ocorrerá a homologação. Por exemplo, uma alíquota de 12% sobre uma base de R\$ 100.000,00 resulta os mesmos R\$ 12.000,00 que uma alíquota de 10% sobre uma base de R\$ 120.000,00. Tendo sido recolhidos, homologa-se ou não?

Contraditoriamente, no referido voto há considerações doutrinárias que se alinham com o que se aqui defende - não se homologa lançamento:

A maioria mestres do Direito Tributário faz a mesma interpretação do artigo 150 do CTN, aqui exposta, entre eles o renomado professor Dr. JOSÉ SOUTO MAIOR BORGES, em sua obra Tratado de Direito Tributário Brasileiro – Lançamento Tributário, vol. 4. Rio de Janeiro: Forense, 1981 p. 432, verbis:

“... o que se homologa não é um prévio ato de lançamento, mas a atividade do sujeito passivo adentrada no procedimento de lançamento por homologação, não é de lançamento, mas pura e simplesmente a “atividade” do sujeito, tendente à satisfação do crédito tributário.”

Como se sabe, o lançamento é o ato administrativo de constituição do crédito tributário. É o que traz o CTN:

Constituição de Crédito Tributário

SEÇÃO I

Lançamento

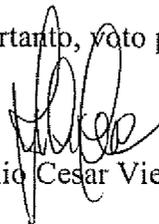
Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

Vê-se também que somente a autoridade administrativa pode praticá-lo. E não poderia ser de outra forma, lançamento é uma espécie de ato administrativo. É de efeito jurídico constitutivo de uma direito do Estado, como titular que é da competência tributária. Qualquer que seja o autor escolhido, o conceito de ato administrativo guarda semelhança com esse, de autoria do Professor Diogo de Figueiredo Moreira Neto¹:

Ato administrativo é, assim, a manifestação unilateral de vontade da administração pública, que tem por objeto constituir, declarar, confirmar, alterar ou desconstituir uma relação jurídica, entre ela e os administrados ou entre seus próprios entes, órgãos e agentes

Por tudo e pela atual jurisprudência pacificada no Superior Tribunal de Justiça, deve ser aplicada a regra no artigo 173, I do CTN sempre quando não houver pagamento antecipado do tributo sujeito ao lançamento por homologação. Assim, no presente caso, não foram alcançados pela decadência os fatos geradores de dezembro de 1998, exclusivamente.

Portanto, voto por negar provimento ao recurso especial.


Julio Cesar Vieira Gomes

¹ MOREIRA NETO, Diogo de Figueiredo: Curso de Direito Administrativo – Parte Introdutória, Parte Geral e Parte Especial. Rio de Janeiro: Editora Forense, 2005, página 136.

Voto Vencedor

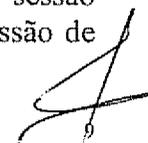
Conselheiro Giovanni Christian Nunes Campos, Designado

Inicialmente, entendo que o lançamento por responsabilidade solidária na contratante de serviços por cessão de mão de obra na construção civil não tem o condão de alterar a natureza do lançamento das contribuições previdenciárias para o caso vertente, que é por homologação, sendo aquele em que a lei atribui ao sujeito passivo, em abstrato, o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa. Aqui se trata de contribuições previdenciárias dos segurados empregados que prestaram serviços por cessão de mão de obra ao tomador, que deveriam ter sido pagas pelo prestador do serviço ou, na falta deste, caberia ao tomador assumir o encargo, conforme a dicção legal pertinente. Em qualquer hipótese, quer as contribuições fossem lançadas em desfavor do tomador ou do prestador, o lançamento seria por homologação, pois a lei atribuía ao prestador do serviço a responsabilidade do pagamento das contribuições previdenciárias em foco, ou, no caso da inadimplência deste, imputava tal responsabilidade, solidariamente, ao tomador do serviço, ou seja, em ambas as situações o prestador ou o tomador deveriam apurar a contribuição devida, antecipando o pagamento, sem qualquer exame prévio da autoridade administrativa.

Atente-se que a lei é que define a modalidade do lançamento ao que o tributo se amolda, em termos abstratos, sendo irrelevante a existência, ou não, do pagamento. No caso do lançamento por homologação, a lei simplesmente atribui ao sujeito passivo o dever de efetuar todos os procedimentos de apuração do tributo que deverá ser pago, sem qualquer participação da autoridade fiscal, efetuando o pagamento. Não havendo pagamento ou havendo pagamento parcial, nada disso desnatura a essência jurídica do lançamento por homologação, que tem prazo decadencial no art. 150, § 4º, do CTN, exceto na ocorrência de dolo, fraude ou simulação, quando o prazo se desloca para o art. 173, I, do CTN.

Nos tributos sujeitos ao lançamento por homologação, a autoridade fiscalizadora, em procedimento próprio, verifica a ocorrência do fato gerador, calculando o montante do tributo devido, verificando a existência, ou não, de pagamento. Como já dito, irrelevante se tal pagamento existe, total ou parcialmente, ou não existe, no tocante à natureza do lançamento, que continuará por homologação, sendo que a autoridade irá constituir o crédito tributário correspondente, respeitando o prazo decadencial do art. 150, § 4º, CTN, exceto na hipótese de dolo, fraude ou simulação antes citada, quando se aplica a regra decadencial do art. 173, I, do CTN.

O entendimento esposado por este relator, no tocante à decadência dos tributos sujeitos ao lançamento por homologação, com quinquênio contado na forma do art. 150, § 4º ou 173, I, ambos do CTN, sendo que neste caso somente se aplica no caso da ocorrência de dolo, fraude ou simulação, vem de há muito tempo sendo pacificamente adotado no âmbito dos então Conselhos de Contribuintes e agora no CARF, sendo, insista-se, irrelevante a existência, ou não, do pagamento, para fixação da regra decadencial. Como exemplo, citam-se os acórdãos nºs: 101-95.026, relatora a Conselheira Sandra Maria Faroni, sessão de 16/06/2005; 103-23.170, relator o Conselheiro Leonardo de Andrade Couto, sessão de 10/08/2007; CSRF/04-00.213, relator o Conselheiro Wilfrido Augusto Marques, sessão de



14/03/2006; 2102-00.507, sessão de 10/03/2010, relator o Conselheiro Giovanni Christian Nunes Campos.

Ante o exposto, entendo que, para o caso vertente, a regra decadencial a ser aplicada é a do art. 150, § 4º, do CTN, implicando no provimento do recurso do contribuinte.

Giovanni Christian Nunes Campos

