



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

Processo nº	35413.001202/2007-86
Recurso nº	999.999 Voluntário
Acórdão nº	2301-004.045 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de	14 de maio de 2014
Matéria	CESSÃO DE MÃO DE OBRA: RETENÇÃO. EMPRESAS EM GERAL
Recorrente	MANUFATURA DE BRIM UEDOS ESTRELA S.A
Recorrida	FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/10/2001 a 31/01/2005

DECADÊNCIA. PRAZO DE CINCO ANOS. DISCUSSÃO DO DIES A QUO NO CASO CONCRETO. APLICAÇÃO DO ENUNCIADO DA SÚMULA CARF N. 99.

De acordo com a Súmula Vinculante nº 08, do STF, os artigos 45 e 46 da Lei nº 8.212/1991 são inconstitucionais, devendo prevalecer, no que tange à decadência e prescrição, as disposições do Código Tributário Nacional (CTN). O prazo decadencial, portanto, é de cinco anos. O *dies a quo* do referido prazo é, em regra, aquele estabelecido no art. 173, inciso I do CTN (primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado), mas a regra estipulativa deste é deslocada para o art. 150, §4º do CTN (data do fato gerador) para os casos de lançamento por homologação nos quais haja pagamento antecipado em relação aos fatos geradores considerados no lançamento. Constatando-se dolo, fraude ou simulação, a regra decadencial é reenviada para o art. 173, inciso I do CTN. No caso, verificou-se que há demonstração pela autuada de recolhimento [fl. 78], logo, devendo ser aplicada à regra disposta no art. 150, §4º, CTN.

O enunciado Súmula CARF nº 99 prevê que: Para fins de aplicação da regra decadencial prevista no art. 150, § 4º, do CTN, para as contribuições previdenciárias, caracteriza pagamento antecipado o recolhimento, ainda que parcial, do valor considerado como devido pelo contribuinte na competência do fato gerador a que se referir a autuação, mesmo que não tenha sido incluída, na base de cálculo deste recolhimento, parcela relativa a rubrica especificamente exigida no auto de infração.

Deste modo, considerando que o crédito previdenciário foi constituído em 01/06/2007, consideram-se fulminadas pela decadência as competências até 05/2002.

CESSÃO DE MÃO-DE-OBRA - RETENÇÃO 11%.

A empresa, como contratante de serviços executados mediante cessão de mão-de-obra, fica obrigada a reter e recolher onze por cento sobre o valor bruto da nota fiscal ou fatura de prestação de serviço.

JUROS - IMPOSSIBILIDADE DE APRECIAÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE DE LEI

A utilização da taxa SELIC para atualização das contribuições não recolhidas no prazo legal encontra amparo no art. 34 da Lei 8.212/91

Não é possível a apreciação de constitucionalidade da lei no âmbito administrativo

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, I) Por maioria de votos: a) em dar provimento parcial ao recurso, nas preliminares, para excluir do lançamento, devido à regra decadencial expressa no § 4º, Art. 150 do CTN, as contribuições apuradas até a competência 05/2002, anteriores a 06/2002, nos termos do voto do(a) Redator(a). Vencida a Conselheira Bernadete de Oliveira Barros, que votou em não apreciar a questão; b) em dar provimento parcial ao Recurso, no mérito, para que seja aplicada a multa prevista no Art. 61, da Lei nº 9.430/1996, se mais benéfica à Recorrente, nos termos do voto do(a) Redator(a). Vencidos os Conselheiros Bernadete de Oliveira Barros e Marcelo Oliveira, que votaram em manter a multa aplicada.

Marcelo Oliveira – Presidente e Relator ad hoc.

Manoel Coelho Arruda Júnior - Redator designado.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Marcelo Oliveira (Presidente), Wilson Antonio De Souza Correa, Mauro Jose Silva, Bernadete de Oliveira Barros, Manoel Coelho Arruda Junior, Adriano Gonzales Silvério.

Relatório

Trata-se de crédito previdenciário lançado contra a empresa acima identificada, referente a contribuições devidas à Seguridade Social, relativo à retenção de 11% incidente sobre o valor bruto da nota fiscal ou fatura emitida pelo prestador de serviços.

Conforme Relatório Fiscal (fls. 80), a empresa notificada foi contratante de serviços de cessão de mão de obra de diversas empresas prestadoras, nas atividades elencadas nos arts 146 e 176, da IN 03/2005, e deixou de recolher, em época própria, as contribuições retidas, incidentes sobre o valor bruto dos serviços, em desacordo com o que estabelece o art. 31 da Lei 8.212/91.

A autoridade lançadora expõe, a seguir, os motivos pelos quais entende que houve cessão de mão de obra nos serviços prestados e informa que a empresa, apesar de intimada por meio de TIAD, deixou de apresentar os contratos e as guias de recolhimento relacionados às empresas prestadoras a que se refere o presente lançamento.

Esclarece os serviços foram identificados, inicialmente, nos registros contábeis e, depois, foram confirmados na documentação apresentada por amostragem, e lista, no item 7, as 40 empresas prestadoras de serviços com cessão de mão de obra e/ou empreitada.

A recorrente e a empresa Starcom Ltda que, no entendimento da fiscalização é integrante do grupo econômico, apresentaram defesa e, de sua análise, o processo foi convertido em diligência, nos termos do Despacho 0012/2008 (fls 596), para que a autoridade lançadora emitisse Relatório Fiscal Complementar contemplando todas as pessoas físicas e jurídicas vinculadas ao Grupo Econômico, bem como a indicação de todos os fatos e comprovantes caracterizadores que levaram o auditor à conclusão da existência do grupo econômico, a fim de propiciar ao sujeito passivo amplo direito de defesa.

Solicitou-se, ainda, quanto à impugnação apresentada pelo Sr. Roberto Bárbaro Burti, na qual alega não ser mais responsável pela empresa Brinquedos Estrela Indústria e Comércio Ltda., a análise por parte da DRF de origem dos documentos trazidos pelo mesmo quando da apresentação da defesa, bem como da realização de diligências se necessárias e, sendo o caso, a retificação do cadastro da referida pessoa jurídica.

Em atendimento ao solicitado pela DRJ/POR, foi emitido Relatório Fiscal Complementar de fls. 598, do qual a recorrente teve ciência, apresentando aditamento a sua defesa original.

Por meio do Acórdão 14-28.543, (fls. 629), a 9ª Turma da DRJ/RPO julgou a impugnação procedente em parte, mantendo, em parte, o crédito tributário, excluindo os valores lançados em competências alcançadas pela decadência, e aplicando a multa mais benéfica comparando-se as legislações anterior e posterior à MP 449/08.

Os julgadores de primeira instância entenderam, ainda, que não restou caracterizada a formação de Grupo Econômico, e afastaram, do pólo passivo da autuação, as

empresas inseridas na condição de solidárias, bem como o Sr Roberto Bárbaro Buriti, por ter ficado comprovado seu desligamento do quadro societário da empresa.

Inconformada com a decisão, a recorrente apresentou recurso tempestivo (fls. 639), alegando, em síntese, que:

O lançamento em duplicidade pode se dar tanto sob a perspectiva da "solidariedade", quanto na da "retenção" e, considerando-se que nestes autos debate-se a questão da "retenção", colaciona esclarecedor posicionamento firmado pela superior instância administrativa de julgamentos, através da e. 02^a Cau/CRPS, que, analisando a temática dos autos, emitiu o v. acórdão 02.693/2004, que demonstra o quanto equivocado é o *modus operandi* do fisco na sua tentativa de cobrar o débito ora guerreado.

Reporta-se o contribuinte, na sua totalidade, aos argumentos desenvolvidos na decisão do CRPS transcrita, que, integra este recurso para todos os fins e efeitos de direito.

É certo que a fiscalização deveria ter colhido informações no conta-corrente e no sistema de dados cadastrais da empresa contratada, para manter ou elidir as suas absurdas conclusões, o que não o fez.

As consultas sobre a empresa-contratada deveria ter sido utilizada pela fiscalização para a correta aferição e a consequente exclusão de todos os valores lançados para se evitar a duplicidade de cobrança, como também deveria obrigatoriamente constatar se a empresa prestadora de serviços foi devidamente fiscalizada no período, inclusive com cobertura plena, apresentando a constituição do eventual débito, ou notificá-la para a realização de uma fiscalização *in loco*, e não simplesmente presumir o não recolhimento das contribuições previdenciárias.

Deve-se ressaltar que as guias genéricas e a consulta ao conta-corrente servem para a elisão da responsabilidade solidária, conforme preceitua o artigo 220, parágrafo 3º, inciso II, do Decreto 3.048/99.

Admitido o raciocínio ora desenvolvido, inclusive acolhido pela superior instância administrativa de julgamentos, é indiscutível que, independentemente de existir ou não a solidariedade, o adimplemento da plenitude das contribuições sociais devidas pelo contribuinte-prestador dos serviços elimina qualquer possibilidade legítima de ser exigido por ato fiscal, a correspondente cobrança junto ao contribuinte-tomador.

Fica cristalinamente demonstrada a nulidade do lançamento ante a falta de certeza e liquidez, pois, seguramente, carrega contribuições lançadas como devidas e apuradas sobre uma base de cálculo sobre a qual podem ter incidido as contribuições sociais devidas, ou seja, vai-se constatando um nefasto *bis in idem*, sendo imperioso que o Fisco Previdenciário verificasse a existência desses recolhimentos na conta-corrente do prestador de serviços mencionado, em real respeito aos primados da verdade material e legalidade, o que, repita-se, não fez.

Os juros moratórios consignados na indigitada NFLD são absolutamente abusivos, vez que utilizada para fins de cálculo destes, da constitucional taxa SELIC.

A multa imposta na presente notificação não pode ser aplicada validamente, na medida em que não houve sonegação, fraude, aproveitamento econômico de qualquer natureza, etc., mas tão somente o devido lançamento e a decorrente homologação.

Requer, por fim, o acolhimento do recurso, com o afastamento, *in totum*, da presente NFLD do universo obrigacional doc contribuinte ora recorrente.

É o relatório.

CÓPIA

Voto Vencido

Conselheiro Marcelo Oliveira, Relator ad hoc

O recurso é tempestivo e todos os requisitos de admissibilidade foram cumpridos, não havendo óbice para seu conhecimento.

Da análise do recurso apresentado, constata-se que a recorrente não nega a existência da cessão de mão de obra nos serviços prestados, e nem afasta a acusação fiscal de que a autuada reteve, e não recolheu, as contribuições incidentes sobre o valor bruto dos serviços.

Elá apenas alega que a fiscalização deveria ter colhido informações no contacorrente e no sistema de dados cadastrais da empresa contratada, para se evitar o *bis in idem*, entendendo que o adimplemento das contribuições sociais devidas pelo contribuinte-prestador dos serviços elimina qualquer possibilidade legítima de ser exigido por ato fiscal, a correspondente cobrança junto ao contribuinte-tomador.

No entanto, tal entendimento trazido pela recorrente está desprovido de amparo legal. A Lei 8.212/91, com a redação dada pela Lei 9.711/98, obriga diretamente o contratante dos serviços a efetuar a retenção.

O seu art. 31 assim dispõe:

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 devida até o dia dois do mês subsequente ao da emissão da respectiva nota fiscal ou fatura, em nome da empresa cedente de mão-de-obra, observado o disposto no parágrafo 5.º do art. 33.

Diferentemente do entendimento defendido pela recorrentes o presente lançamento não foi efetuado em virtude de solidariedade.

O débito em discussão foi constituído com amparo no art. 31, da Lei 8.212/91, com a redação dada pela Lei 9.711/98, que obriga diretamente o contratante dos serviços com cessão de mão de obra a efetuar a retenção.

A retenção trata-se de obrigação principal legal imposta à empresa contratante de serviços executados mediante cessão de mão-de-obra. Portanto, a recorrente descumpriu obrigação a ela dirigida, não podendo se falar em solidariedade.

Assim, após o advento da retenção não há mais que se falar em responsabilidade solidária do tomador para com o contratante de serviços mediante cessão de mão-de-obra, pois aquele passa a ter como obrigação reter 11% (onze por cento) do valor bruto da nota fiscal de serviços.

Portanto, a tomadora está obrigada a tal procedimento, independente do fato de a prestadora ter efetuado ou não o recolhimento das contribuições.

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 19/02/2015 por MARCELO OLIVEIRA, Assinado digitalmente em 19/02/2015 por

MARCELO OLIVEIRA, Assinado digitalmente em 13/04/2015 por MANOEL COELHO ARRUDA JUNIOR

Impresso em 14/04/2015 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

E o agente fiscal, ao constatar a prestação de serviço com cessão de mão-de-obra, o destaque nas notas fiscais emitidas pela contratante e a falta do recolhimento do valor retido, lavrou corretamente a presente NFLD, em observância ao disposto no § 5º do art. 33, da Lei 8.212/1991:

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.

A decisão do CRPS transcrita no recurso se refere única e exclusivamente à solidariedade de que trata o inciso VI, do art. 30, da Lei 8.212/91, e art.31 do mesmo diploma legal, porém na redação em vigor até 31/01/1999, o que não é o caso da NFLD objeto dos presentes autos.

Dessa forma, não há que se falar em nulidade do lançamento, e nem em ausência de certeza e liquidez, uma vez que a fiscalização constatou, e comprovou nos autos, que foi feito o destaque da retenção nas notas fiscais, o que não foi negado pela recorrente.

Assim, como se presume feita a retenção, a prestadora poderá se compensar dos valores retidos, já que a própria Lei nº 9.711/98, que instituiu a obrigatoriedade de a empresa contratante de serviços com cessão de mão de obra reter 11% do valor bruto da nota fiscal de serviços, determinou que o valor retido será compensado com as contribuições devidas sobre a folha.

Ademais, mesmo que ainda não tenha feito a compensação, poderá fazê-la a qualquer momento, pois possui amparo legal para tanto.

Dessa forma, constata-se que a NFLD foi lavrada de acordo com os dispositivos legais e normativos que disciplinam a matéria, tendo o agente notificante demonstrado, de forma clara e precisa, a ocorrência do fato gerador da contribuição previdenciária, fazendo constar, nos relatórios que compõem a Notificação, os fundamentos legais que amparam o procedimento adotado e as rubricas lançadas.

O Relatório Fiscal traz todos os elementos que motivaram a lavratura da NFLD e o relatório Fundamentos Legais do Débito – FLD, encerra todos os dispositivos legais que dão suporte ao procedimento do lançamento, separados por assunto e período correspondente, garantindo, dessa forma, o exercício do contraditório e ampla defesa à notificada.

Assim, não há que se falar em nulidade da NFLD e nem em *bis in idem*.

Com relação às arguições de constitucionalidade de aplicação da Taxa SELIC, vale destacar que a atividade administrativa é plenamente vinculada ao cumprimento das disposições legais. Nesse sentido, o ilustre jurista Alexandre de Moraes (curso de direito constitucional, 17ª ed. São Paulo. Editora Atlas 2004.314) colaciona valorosa lição: “o

tradicional princípio da legalidade, previsto no art. 5º, II, da CF, aplica-se normalmente na administração pública, porém de forma mais rigorosa e especial, pois o administrador público somente poderá fazer o que estiver expressamente autorizado em lei e nas demais espécies normativas, inexistindo, pois, incidência de vontade subjetiva. Esse princípio coaduna-se com a própria função administrativa, de executor do direito, que atua sem finalidade própria, mas sem em respeito à finalidade imposta pela lei, e com a necessidade de preservar-se a ordem jurídica”

Cumpre salientar que a utilização da Taxa SELIC para atualizações e correções dos débitos apurados encontra respaldo no art. 34, da Lei 8.212/91.

E, conforme entendimento fixado no Parecer CJ 771/97, “o guardião da Constituição Federal é o Supremo Tribunal Federal, cabendo a ele declarar a constitucionalidade de lei ordinária. Se o destinatário de uma lei sentir que ela é inconstitucional, o Poder Judiciário é o órgão competente para tal declaração. Já o administrador ou servidor público não pode se eximir de aplicar uma lei porque o seu destinatário entende ser inconstitucional quando não há manifestação definitiva do STF a respeito”.

Portanto, o foro apropriado para questões dessa natureza não é o administrativo.

E o Conselho Pleno uniformizou a jurisprudência administrativa sobre as matérias, por meio das Súmulas 02 e 03, transcritas a seguir:

Súmula CARF nº 2:

O CARF não é competente para se pronunciar sobre a constitucionalidade de lei tributária.

Súmula CARF nº 03:

É cabível a cobrança de juros de mora sobre os débitos para com a União decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal com base na taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia – Selic para títulos federais.

É oportuno lembrar que as súmulas do Pleno do CSRF são de observância obrigatória pelos membros do CARF, conforme estabelecido no artigo 72, do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, aprovado pela Portaria MF nº 256/2009.

Cumpre observar, ainda, que a cobrança da multa moratória, de caráter irrelevável, é de natureza objetiva, isto é, não sendo recolhido no vencimento, incidirá multa, independente da intenção do agente.

Conforme prevê o art. 35 da Lei nº 8.212/1991, na redação vigente à época do lançamento, não recolhendo na época própria, o contribuinte tem que arcar com o ônus de seu inadimplemento. Se não houvesse tal exigência haveria violação ao princípio da isonomia, pois o contribuinte que não recolhera no prazo fixado teria tratamento similar àquele que cumprira em dia com suas obrigações fiscais.

Neste sentido, o legislador, no exercício de seu poder político, entendeu razoável a gradação da multa moratória como forma de coibir a utilização indevida dos prazos processuais no âmbito do procedimento administrativo fiscal, razão pela qual a utilização dos percentuais determinados pelo art. 35 da Lei nº 8.212, de 1991, vigente à época, são

perfeitamente aceitáveis, sendo certo que estes indicadores foram aplicados na presente notificação, observando a legislação vigente.

Ademais, a autoridade julgadora da DRJ deixou consignado, em sua decisão, que será aplicada a retroatividade benigna, comparando-se as legislações vigentes antes e depois da MP 449/08, o que será feito no momento do pagamento, em virtude da evolução a cada etapa processual do valor da multa prevista no revogado art. 35, da Lei nº 8.212/91.

Nesse sentido e,

Considerando tudo mais que dos autos consta

Voto no sentido de **CONHECER** do recurso e, no mérito, **NEGAR-LHE PROVIMENTO.**

É como voto

Marcelo Oliveira – Relator ad hoc

Voto Vencedor

Conselheiro Manoel Coelho Arruda Júnior, Redator

Não obstante as razões constante do voto da i. Conselheira Relatora, peço vénia para divergir.

Analisando os autos, verifiquei que o crédito tributário remanescente em discussão encontra-se decaído conforme previsão legal.

Nas sessões plenárias dos dias 11 e 12/06/2008, respectivamente, o Supremo Tribunal Federal STF, por unanimidade, declarou inconstitucionais os artigos 45 e 46 da Lei nº 8.212, de 24/07/91 e editou a Súmula Vinculante nº 08. ‘In verbis’:

Parte final do voto proferido pelo Exmo Senhor Ministro Gilmar Mendes, Relator:

Resultam inconstitucionais, portanto, os artigos 45 e 46 da Lei nº 8.212/91 e o parágrafo único do art.5º do Decreto-Lei nº 1.569/77, que versando sobre normas gerais de Direito Tributário, invadiram conteúdo material sob a reserva constitucional de lei complementar.

Sendo inconstitucionais os dispositivos, mantémse hígida a legislação anterior, com seus prazos quinquenais de prescrição e decadência e regras de fluência, que não acolhem a hipótese de suspensão da prescrição durante o arquivamento administrativo das execuções de pequeno valor, o que equivale a assentar que, como os demais tributos, as contribuições de Seguridade Social sujeitam-se, entre outros, aos artigos 150, § 4º, 173 e 174 do CTN.

Diante do exposto, conheço dos Recursos Extraordinários e lhes nego provimento, para confirmar a proclamada inconstitucionalidade dos arts.

45 e 46 da Lei 8.212/91, por violação do art. 146, III, b, da Constituição, e do parágrafo único do art. 5º do Decreto-Lei nº 1.569/77, frente ao § 1º do art. 18 da Constituição de 1967, com a redação dada pela Emenda Constitucional 01/69.

É como voto.

Súmula Vinculante nº 08:

“São inconstitucionais os 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”.

Os efeitos da Súmula Vinculante são previstos no artigo 103A da Constituição Federal, regulamentado pela Lei nº 11.417, de 19/12/2006, in verbis:

Art. 103A.

O Supremo Tribunal Federal poderá, de ofício ou por provação, mediante decisão de dois terços dos seus membros, após reiteradas decisões sobre matéria constitucional, aprovar súmula que, a partir de sua publicação na imprensa oficial, terá efeito vinculante em relação aos demais órgãos do Poder Judiciário e à administração pública direta e indireta, nas esferas federal, estadual e municipal, bem como proceder à sua revisão ou cancelamento, na forma estabelecida em lei.

(Incluído pela Emenda Constitucional nº 45, de 2004).

Lei nº 11.417, de 19/12/2006:

Regulamenta o art. 103A da Constituição Federal e altera a Lei no 9.784, de 29 de janeiro de 1999, disciplinando a edição, a revisão e o cancelamento de enunciado de súmula vinculante pelo Supremo Tribunal Federal, e dá outras providências.

...

Art. 2º O Supremo Tribunal Federal poderá, de ofício ou por provação, após reiteradas decisões sobre matéria constitucional, editar enunciado de súmula que, a partir de sua publicação na imprensa oficial, terá efeito vinculante em relação aos demais órgãos do Poder Judiciário e à administração pública direta e indireta, nas esferas federal, estadual e municipal, bem como proceder à sua revisão ou cancelamento, na forma prevista nesta Lei.

§ 1º O enunciado da súmula terá por objeto a validade, a interpretação e a eficácia de normas determinadas, acerca das quais haja, entre órgãos judiciários ou entre esses e a administração pública, controvérsia atual que acarrete grave insegurança jurídica e relevante multiplicação de processos sobre idêntica questão.

Assim, a partir da publicação, que se deu em 20/06/2008, todos os órgãos judiciais e administrativos ficam obrigados a acatarem a Súmula Vinculante.

Assim, afastado por inconstitucionalidade o artigo 45 da Lei nº 8.212/91, resta verificar qual regra de decadência prevista no Código Tributário Nacional CTN se aplica ao caso concreto.

Ocorre que este Código prevê a aplicação de duas regras, aparentemente conflitantes, tomando a primeira como termo inicial o pagamento indevido (art. 150, §4º), e a segunda o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido realizado (art. 173, I). Cumpre transcrever os referidos dispositivos legais:

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, operase 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 a homologação, será ele de 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.

Art. 173. O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados:

I do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado; II da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado.

Harmonizando as normas acima transcritas, o Superior Tribunal de Justiça esclareceu a aplicação do art. 173 para os casos em que o tributo sujeitar-se a lançamento por homologação:

1) Quando não tiver havido pagamento antecipado; 2) Quando tiver ocorrido dolo, fraude ou simulação; 3) Quando não tiver havido declaração prévia do débito.

Cumpre transcrever o acórdão prolatado em sede de Recurso Especial representativo da controvérsia:

*PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL
REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ARTIGO 543C, DO
CPC. TRIBUTÁRIO. 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.*

1. O prazo decadencial quinquenal para o Fisco constituir o crédito tributário (lançamento de ofício) contase 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 inocorre, sem a constatação de dolo, fraude ou simulação do contribuinte, inexistindo declaração prévia do débito (Precedentes da Primeira Seção: REsp 766.050/PR, Rel. Ministro Luiz Fux, julgado em 28.11.2007, DJ 25.02.2008; AgRg nos EREsp 216.758/SP, Rel. Ministro Teori Albino Zavascki, julgado em 22.03.2006, DJ 10.04.2006; e EREsp 276.142/SP, Rel. Ministro Luiz Fux, julgado em 13.12.2004, DJ 28.02.2005).

2. É que a decadência ou caducidade, no âmbito do Direito Tributário, importa no perecimento do direito potestativo de o Fisco constituir o crédito tributário pelo lançamento, e, consoante doutrina abalizada, encontrase regulada por cinco regras jurídicas gerais e abstratas, entre as quais figura a regra

da decadência do direito de lançar nos casos de tributos sujeitos ao lançamento de ofício, ou nos casos dos tributos sujeitos ao lançamento por homologação em que o contribuinte não efetua o pagamento antecipado (Eurico Marcos Diniz de Santi, "Decadência e Prescrição no Direito Tributário", 3ª ed., Max Limonad, São Paulo, 2004, págs. 163/210).

3. *O dies a quo do prazo quinquenal da aludida regra decadencial regese pelo disposto no artigo 173, I, do CTN, sendo certo que o "primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado" corresponde, iniludivelmente, ao primeiro dia do exercício seguinte à ocorrência do fato imponível, ainda que se trate de tributos sujeitos a lançamento por homologação, revelando-se inadmissível a aplicação cumulativa/concorrente dos prazos previstos nos artigos 150, § 4º, e 173, do Codex Tributário, ante a configuração de desarrazoado prazo decadencial decenal (Alberto Xavier, "Do Lançamento no Direito Tributário Brasileiro", 3ª ed., Ed. Forense, Rio de Janeiro, 2005, págs. 91/104; Luciano Amaro, "Direito Tributário Brasileiro", 10ª ed., Ed. Saraiva, 2004, págs. 396/400; e Eurico Marcos Diniz de Santi, "Decadência e Prescrição no Direito Tributário", 3ª ed., Max Limonad, São Paulo, 2004, págs. 183/199).*

5. *In casu, consoante assente na origem: (i) cuidase de tributo sujeito a lançamento por homologação; (ii) a obrigação ex lege de pagamento antecipado das contribuições previdenciárias não restou adimplida pelo contribuinte, no que concerne aos fatos imponíveis ocorridos no período de janeiro de 1991 a dezembro de 1994; e (iii) a constituição dos créditos tributários respectivos deuse em 26.03.2001.*

6. *Destarte, revelam-se caducos os créditos tributários executados, tendo em vista o decurso do prazo decadencial quinquenal para que o Fisco efetuasse o lançamento de ofício substitutivo.*

7. *Recurso especial desprovido. Acórdão submetido ao regime do artigo 543C, do CPC, e da Resolução STJ 08/2008.*

(REsp 973733/SC, Rel. Ministro LUIZ FUX, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 12/08/2009, DJe 18/09/2009).

No voto lavrado no referido REsp 973.733/SC, foi transscrito entendimento firmado em outros julgamento (REsp 766.050/PR, Rel. Ministro Luiz Fux, DJ 25.02.2008), que limitam a aplicação do art. 150, §4º do CTN às hipóteses que tratam de tributo sujeito a lançamento por homologação, “quando ocorrer pagamento antecipado inferior ao efetivamente devido, sem que o contribuinte tenha incorrido em fraude, dolo ou simulação, nem sido notificado pelo Fisco de quaisquer medidas preparatórias” .

No caso, verificou-se que há demonstração pela autuada de recolhimento [fl. 78], logo, devendo ser aplicada à regra disposta no art. 150, §4º, CTN, conforme dispõe o enunciado da Súmula CARF n. 99:

Súmula CARF nº 99: Para fins de aplicação da regra decadencial prevista no art. 150, § 4º, do CTN, para as contribuições previdenciárias, caracteriza pagamento antecipado o recolhimento, ainda que parcial, do valor considerado como devido pelo contribuinte na competência do fato gerador a que se referir a autuação, mesmo que não tenha sido incluída, na base de cálculo deste recolhimento, parcela relativa a rubrica especificamente exigida no auto de infração.

Deste modo, considerando que o crédito previdenciário foi constituído em **01/06/2007**, consideram-se fulminadas pela decadência as competências até **05/2002**.

Multa

Em relação à multa há de se registrar que o dispositivo legal que lhe dá supedâneo foi alterado pela Lei 11.941, de 27 de maio de 2009, merecendo verificar a questão relativa à retroatividade benigna prevista na alínea “c”, do inciso II, do artigo 106, da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966.

Segundo as novas disposições legais, a multa de mora que antes respeitava a gradação prevista na redação original do artigo 35, da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, passou a ser prevista no caput desse mesmo artigo, mas agora limitada a 20% (vinte por cento), uma vez que submetida às disposições do artigo 61 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996.

Incabível a comparação da multa prevista no artigo 35-A da Lei nº 8.212/91, já que este dispositivo veicula multa de ofício, a qual não existia na legislação previdenciária à época do lançamento e, de acordo com o artigo 106 do Código Tributário Nacional deve ser verificado o fato punido.

Ora se o fato “atraso” aqui apurado era punido com multa moratória, consequentemente, com a alteração da ordem jurídica, só pode lhe ser aplicada, se for o caso, a novel multa moratória, prevista no caput do artigo 35 acima citado.

Incide na espécie a retroatividade benigna prevista na alínea “c”, do inciso II, do artigo 106, da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, Código Tributário Nacional, devendo a multa lançada na presente autuação ser calculada nos termos do artigo 35 caput da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, com a redação dada pela Lei nº 11.941, de 27 de maio de 2009, se mais benéfica ao contribuinte.

Ante o exposto, VOTO no sentido de CONHECER o recurso voluntário e DAR-LHE PROVIMENTO PARCIAL para, reconhecer a decadência até a competência 05/2002, anteriores a 06/2002, e a multa, para a obrigação principal, deverá ser calculada nos termos do artigo 35 caput da Lei nº 8.212/91, se mais benéfica ao contribuinte.

É como voto.

Manoel Coelho Arruda Júnior - Relator

CÓPIA