



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

Processo n° 35444.001800/2006-15
Recurso n° 245.468 Especial do Procurador
Acórdão n° 9202-01.737 – 2ª Turma
Sessão de 26 de setembro de 2011
Matéria CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado MUNICÍPIO DE TUPÃ - PREFEITURA MUNICIPAL DA ESTÂNCIA TURÍSTICA

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

PREVIDENCIÁRIO - CUSTEIO - NOTIFICAÇÃO FISCAL DE LANÇAMENTO DE DÉBITO - RETENÇÃO DE 11% - APLICAÇÃO DA SÚMULA VINCULANTE N. 08 DO STF. - DECADÊNCIA.

O STF em julgamento proferido em 12 de junho de 2008, declarou a inconstitucionalidade do art. 45 da Lei n.º 8.212/1991, tendo inclusive no intuito de eximir qualquer questionamento quanto ao alcance da referida decisão, editado a “Súmula Vinculante n.º 8 “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””.

A empresa contratante não efetuou a regular retenção nas notas fiscais ou faturas da empresa contratada.

O crédito tributário foi lançado na forma preconizada no art. 33, § 5º da Lei n.º 8.212/91.

O sujeito passivo passou a suportar o ônus de não ter realizado a retenção que era obrigada a realizar na condição de substituto tributário, passando a ficar diretamente responsável pela retenção que deixou de realizar e, conseqüentemente, pelo recolhimento do tributo devido.

Para fins de averiguação da antecipação de pagamento, as contribuições previdenciárias a cargo da empresa na condição de responsável direto devam ser apreciadas como um todo.

Para fins de averiguação da antecipação de pagamento, as contribuições previdenciárias a cargo da empresa na condição de responsável direto devam ser apreciadas como um todo.

Os documentos constantes nos autos, especificamente no Relatório de Documentos Apresentados – RDA (fls. 47/48), possibilitam concluir que

houve antecipação de pagamento de contribuições previdenciárias por parte do sujeito passivo no período em discussão.

Assim, na data em que o sujeito passivo foi cientificado do lançamento, em 13/12/2005, as contribuições com fatos geradores ocorridos até a competência 11/2000 encontravam-se fulminados pela decadência.

Recurso especial negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em negar provimento ao recurso. Vencidos os Conselheiros Luiz Eduardo de Oliveira Santos, Marcelo Oliveira, Francisco Assis de Oliveira Junior e Henrique Pinheiro Torres.

(Assinado digitalmente)

Henrique Pinheiro Torres - Presidente-Substituto

(Assinado digitalmente)

Elias Sampaio Freire – Relator

EDITADO EM: 17/10/2011

Participaram, do presente julgamento, os Conselheiros Henrique Pinheiro Torres (Presidente-Substituto), Gonçalo Bonet Allage (Vice-Presidente substituto), Luiz Eduardo de Oliveira Santos, Alexandre Naoki Nishioka (Conselheiro Convocado), Marcelo Oliveira, Manoel Coelho Arruda Junior, Gustavo Lian Haddad, Francisco Assis de Oliveira Junior, Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira e Elias Sampaio Freire.

Relatório

A Fazenda Nacional, inconformada com o decidido no Acórdão nº 206-01.137, proferido pela antiga Sexta Câmara do 2º CC em 06/08/2008 (fls. 372/388), interpôs, dentro do prazo regimental, recurso especial de contrariedade e recurso especial de divergência à Câmara Superior de Recursos Fiscais (fls. 392/408).

O acórdão recorrido, por maioria de votos, rejeitou a nulidade argüida, declarou a decadência das contribuições incidentes sobre os fatos geradores ocorridos até 11/2000 e, no mérito, negou provimento ao recurso. Segue abaixo sua ementa:

“PREVIDENCIÁRIO - CUSTEIO - NOTIFICAÇÃO FISCAL DE LANÇAMENTO DE DÉBITO - RETENÇÃO DOS 11% CARACTERIZAÇÃO DA CESSÃO DE MÃO DE OBRA E EMPREITADA - SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. ÔNUS DA TOMADORA DE SERVIÇOS. O instituto da retenção de 11% está previsto no art. 30, IV, 31 da Lei nº 8.212/1991, com redação conferida pela Lei nº 9.711/1998. Na contratação de serviços que envolvem cessão de mão de obra e empreitada a caracterização pode encontrar-se demonstrada no próprio

relatório fiscal e nos contratos anexados aos autos. A não apresentação de todos os documentos durante o procedimento fiscal, no caso contratos, acaba por inverter o ônus da prova, para que o recorrente demonstre e comprove a não existência de cessão que o obrigasse a realizar a referida retenção. A mera alegação sem a comprovação dos fatos, não possui o condão de desconstituir o lançamento realizado. O relatório fiscal fez o cotejamento entre a documentação e a descrição das contratações mediante empreitada e cessão de mão-obra (quando possível). Desse modo, a recorrente deveria ter retido o valor de 11% sobre o valor bruto da nota fiscal/fatura, observados os limites de deduções e recolher a importância até o dia dois do mês subsequente à emissão da respectiva nota fiscal/fatura. CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. DECADÊNCIA. PRAZO QUINQUENAL. O prazo decadencial para a constituição dos créditos previdenciários é de 05 (cinco) anos, contados da data da ocorrência do fato gerador do tributo, nos termos do artigo 150, § 4º, do Código Tributário Nacional, tendo em vista a declaração da inconstitucionalidade do artigo 45 da Lei nº 8.212/91, pelo Supremo Tribunal Federal, nos autos dos RE's TN 556664, 559882 e 560626, oportunidade em que fora aprovada Súmula Vinculante nº 08, disciplinando a matéria. Recurso Voluntário Provido em Parte.”

A recorrente explica que, no que concerne à decadência dos tributos sujeitos a lançamento por homologação, a Col. Sexta Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes promoveu, com espeque no art. 150, §4º do CTN, interpretação no sentido de que o marco inicial da decadência deveria ser a ocorrência do fato gerador, indistintamente, sem averiguar se na competência em tela houve ou não recolhimento antecipado do tributo.

Nesse contexto, afirma que o aresto merece reforma em parte, pois incorreu em equívoco de interpretação, posicionando-se em manifesta contrariedade à legislação tributária em vigor — artigo 173, inciso I e artigo 150, § 4º, ambos do CTN, bem como à evidência da prova.

Além disso, apresenta paradigmas segundo os quais o prazo decadencial no lançamento por homologação, não havendo antecipação de pagamento, é, em regra, o do art. 173, I do CTN.

Argumenta que, muito embora não tenha ocorrido a antecipação do pagamento da exigência tributária na maior parte das competências objeto de lançamento, o acórdão objurgado aplicou indistintamente à espécie o artigo 150, § 4º, do CTN, para o efeito de declarar a decadência dos períodos de apuração compreendidos entre 12/1999 e 11/2000.

Destaca jurisprudência do STJ segundo a qual, não se verificando recolhimento de exação e montante a homologar, ou havendo dolo, o prazo 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.

Ao final, em razão da divergência apontada e da violação à lei e à prova exaustivamente demonstrada, requer o provimento dos recursos especiais interpostos.

Nos termos do Despacho n.º 2400-273 (fls. 410/412), foi dado seguimento ao pedido em análise.

O contribuinte ofereceu, tempestivamente, contra-razões às fls 420/431.

Explica que a tese defendida pela recorrente não encontra respaldo legal, porquanto o prazo decadencial aplicável aos tributos sujeitos ao lançamento por homologação, rege-se pelo art. 150, §4º do CTN, independente de ter ou não havido pagamento antecipado.

Aduz que, conforme pacificado pelo STJ, na hipótese de lançamento por homologação, há regra específica de decadência, devendo-se aplicar o artigo 150, §4º do CTN em razão do princípio da especialidade das normas.

Ressalta que a homologação a que se refere ao artigo 150, §4º do CTN, é a homologação de toda a atividade do sujeito passivo, não necessariamente do pagamento do tributo. Conforme o STJ, o que se homologa, quer expressamente, quer tacitamente, é o proceder do contribuinte, que pode ser o pagamento suficiente do tributo, o pagamento a menor ou a maior, ou também, o não pagamento.

Ao final, requer seja negado provimento ao recurso especial da PGFN.

Eis o breve relatório.

Voto

Conselheiro Elias Sampaio Freire, Relator

O recurso preenche os requisitos formais de admissibilidade e, portanto, dele tomo conhecimento.

No que diz respeito à decadência dos tributos lançados por homologação temos o Recurso Especial nº 973.733 - SC (2007/0176994-0), julgado em 12 de agosto de 2009, sendo relator o Ministro Luiz Fux, que teve o acórdão submetido ao regime do artigo 543-C, do CPC e da Resolução STJ 08/2008, assim ementado:

“PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ARTIGO 543-C, 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) conta-se do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, nos casos em que a lei não prevê o pagamento antecipado da exação ou quando, a despeito da previsão legal, o mesmo incorre, sem a constatação de dolo, fraude ou simulação do contribuinte, inexistindo declaração prévia do

débito (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, encontra-se 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 rege-se 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 imponible, 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) cuida-se 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 deu-se 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 efetuassem o lançamento de ofício substitutivo.

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

O Regimento Interno deste Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF, através de alteração promovida pela Portaria do Ministro da Fazenda n.º 586, de 21.12.2010 (Publicada no em 22.12.2010), passou a fazer expressa previsão no sentido de que "As decisões definitivas de mérito, proferidas pelo Supremo Tribunal Federal e pelo Superior

Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional, na sistemática prevista pelos artigos 543-B e 543-C da Lei nº 5.869, de 11 de janeiro de 1973, Código de Processo Civil, deverão ser reproduzidas pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF” (Art. 62-A do anexo II).

Em suma, inexistindo a comprovação de ocorrência de dolo, fraude ou simulação por parte do contribuinte, o termo inicial será: (a) Primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, se não houve antecipação do pagamento (CTN, ART. 173, I); (b) Fato Gerador, caso tenha ocorrido recolhimento, ainda que parcial (CTN, ART. 150, § 4º).

No presente caso, o contribuinte está sendo tributado em decorrência de não ter efetuado o regular recolhimento das contribuições que deveriam ter sido retidas do contratado, previsto no art. 31 da Lei nº 8212/91, *in verbis*:

“Art. 31. A empresa contratante de serviços executados mediante cessão de mão de obra, inclusive em regime de trabalho temporário, deverá reter 11% (onze por cento) do valor bruto da nota fiscal ou fatura de prestação de serviços e recolher, em nome da empresa cedente da mão de obra, a importância retida até o dia 20 (vinte) do mês subsequente ao da emissão da respectiva nota fiscal ou fatura, ou até o dia útil imediatamente anterior se não houver expediente bancário naquele dia, observado o disposto no § 5º do art. 33 desta Lei.”

Sobre esta questão há de se fazer distinção entre duas situações. A primeira diz situação diz respeito às hipóteses nas quais a empresa contratante efetua a retenção da empresa contratada e não recolhe estes valores aos cofres públicos. Sobre esta hipótese já se manifestou o STJ, em acórdão submetido ao regime do artigo 543-C, do CPC (REsp 1131047 / MA, sendo relator o ministro Teori Albino Zavascki), no sentido de que a empresa contratante é responsável, com exclusividade, pelo recolhimento da contribuição previdenciária por ela retida do valor bruto da nota fiscal ou fatura de prestação de serviços, afastada, em relação ao montante retido, a responsabilidade supletiva da empresa prestadora, cedente de mão-de-obra, assim ementado:

“TRIBUTÁRIO. RESPONSABILIDADE. RETENÇÃO E RECOLHIMENTO DE CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. FORNECEDOR E TOMADOR DE MÃO-DE-OBRA.

ART. 31 DA LEI 8.212/91, COM A REDAÇÃO DA LEI 9.711/98.

1. A partir da vigência do art. 31 da Lei 8.212/91, com a redação dada pela Lei 9.711/98, a empresa contratante é responsável, com exclusividade, pelo recolhimento da contribuição previdenciária por ela retida do valor bruto da nota fiscal ou fatura de prestação de serviços, afastada, em relação ao montante retido, a responsabilidade supletiva da empresa prestadora, cedente de mão-de-obra.

2. Recurso especial parcialmente conhecido e, nesta parte, provido.

Acórdão sujeito ao regime do art. 543-C do CPC e da Resolução STJ 08/08.”

A segunda situação, que é a dos autos, diz respeito à hipótese na qual o fisco tributa a empresa contratante em virtude de esta empresa não ter efetuado a regular retenção nas notas fiscais ou faturas da empresa contratada.

Sobre a natureza jurídica da retenção de 11% incidente sobre as notas fiscais ou faturas de prestação de serviços o STJ proferiu o seguinte entendimento em acórdão submetido ao regime do artigo 543-C, do CPC (REsp 1036375 / SP, sendo relator o ministro Luiz Fux):

PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ART. 543-C, DO CPC. TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. EMPRESAS PRESTADORAS DE SERVIÇO. RETENÇÃO DE 11% SOBRE FATURAS. ART. 31, DA LEI Nº 8.212/91, COM A REDAÇÃO DA LEI Nº 9.711/98. NOVA SISTEMÁTICA DE ARRECADAÇÃO MAIS COMPLEXA, SEM AFETAÇÃO DAS BASES LEGAIS DA ENTIDADE TRIBUTÁRIA MATERIAL DA EXAÇÃO.

1. A retenção de contribuição previdenciária determinada pela Lei 9.711/98 não configura nova exação e sim técnica arrecadatória via substituição tributária, sem que, com isso, resulte aumento da carga tributária.

2. A Lei nº 9.711/98, que alterou o artigo 31 da Lei nº 8.212/91, não criou nova contribuição sobre o faturamento, tampouco alterou a alíquota ou a base de cálculo da contribuição previdenciária sobre a folha de pagamento.

3. A determinação do mencionado artigo configura apenas uma nova sistemática de arrecadação da contribuição previdenciária, tornando as empresas tomadoras de serviço como responsáveis tributários pela forma de substituição tributária. Nesse sentido, o procedimento a ser adotado não viola qualquer disposição legal.

4. Precedentes: REsp 884.936/RJ, Rel. Ministro TEORI ALBINO ZAVASCKI, PRIMEIRA TURMA, julgado em 07/08/2008, DJe 20/08/2008; AgRg no Ag 906.813/SP, Rel. Ministro HERMAN BENJAMIN, SEGUNDA TURMA, julgado em 18/10/2007, DJe 23/10/2008; AgRg no Ag 965.911/SP, Rel. Ministro JOSÉ DELGADO, PRIMEIRA TURMA, julgado em 22/04/2008, DJe 21/05/2008; EDcl no REsp 806.226/RJ, Rel. MIN. CARLOS FERNANDO MATHIAS (JUIZ CONVOCADO DO TRF 1ª REGIÃO), SEGUNDA TURMA, julgado em 04/03/2008, DJe 26/03/2008; AgRg no Ag 795.758/SP, Rel. Ministro LUIZ FUX, PRIMEIRA TURMA, julgado em 19/06/2007, DJ 09/08/2007.

5. Recurso especial provido. Acórdão submetido ao regime do art. 543-C do CPC e da Resolução STJ 08/2008.

Este intróito se fez necessário para demonstrar o que considero como pagamento antecipado ou não para fins de enquadramento na regra prevista no art. 150, § 4º do CTN.

No caso de tributo lançado por homologação, quando não há pagamento antecipado, ou há a ocorrência de fraude, dolo ou simulação, o direito da Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após cinco anos, contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado (artigo 173, inciso I, do Código Tributário Nacional).

Inicialmente ressalto que no presente caso a empresa contratante não efetuou a regular retenção nas notas fiscais ou faturas da empresa contratada.

O crédito tributário foi lançado na forma preconizada no art. 33, § 5º da Lei n.º 8.212/91, *in verbis*:

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”

Ou seja, o sujeito passivo passou a suportar o ônus de não ter realizado a retenção que era obrigada a realizar na condição de substituto tributário, passando a ficar diretamente responsável pela retenção que deixou de realizar e, conseqüentemente, pelo recolhimento do tributo devido.

Para fins de averiguação da antecipação de pagamento, as contribuições previdenciárias a cargo da empresa na condição de responsável direto devam ser apreciadas como um todo.

Os documentos constantes nos autos, especificamente no Relatório de Documentos Apresentados – RDA (fls. 47/48), possibilitam concluir que houve antecipação de pagamento de contribuições previdenciárias por parte do sujeito passivo no período em discussão.

Assim, na data em que o sujeito passivo foi cientificado do lançamento, em 13/12/2005, as contribuições com fatos geradores ocorridos até a competência 11/2000 encontravam-se fulminados pela decadência.

Pelo exposto, voto por NEGAR PROVIMENTO ao recurso ESPECIAL DA Fazenda Nacional.

É como voto.

(Assinado digitalmente)

Elias Sampaio Freire

Processo nº 35444.001800/2006-15
Acórdão n.º **9202-01.737**

CSRF-T2
Fl. 5
