



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

Processo n° 17546.000579/2007-21
Recurso n° 000.000 Voluntário
Acórdão n° 2401-002.580 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 14 de agosto de 2012
Matéria RETENÇÃO DE 11%
Recorrente AMSTED - MAXION FUNDIÇÃO EQUIPAMENTOS FERROVIÁRIOS S/A
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/03/2000 a 31/07/2005

PREVIDENCIÁRIO - CUSTEIO - NOTIFICAÇÃO FISCAL DE LANÇAMENTO DE DÉBITO - RETENÇÃO DOS 11% -

O instituto da retenção de 11% está previsto no art. 31 da Lei n° 8.212/1991, com redação conferida pela Lei n° 9.711/1998.

A empresa contratante de serviços executados mediante cessão ou empreitada de mão-de-obra deverá reter onze por cento do valor bruto da nota fiscal, fatura ou recibo de prestação de serviços e recolher a importância retida em nome da empresa contratada, observado o disposto no § 5º do art. 216.

O dever de reter os 11% é da tomadora de serviços, a presunção do desconto sempre se presume oportuna e regularmente realizado.

RETENÇÃO DOS 11% - CARACTERIZADA A CESSÃO DE MÃO DE OBRA - SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. ÔNUS DA TOMADORA DE SERVIÇOS.-

O dever de reter os 11% é da tomadora de serviços, a presunção do desconto sempre se presume oportuna e regularmente realizado.

APLICAÇÃO DE JUROS SELIC - PREVISÃO LEGAL.

Dispõe a Súmula n° 03, do 2º Conselho de Contribuintes, aprovada na Sessão Plenária de 18 de setembro de 2007, publicadas no DOU de 26/09/2007, Seção 1, pág. 28: “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 do Brasil com base na taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - Selic para títulos federais.”

O contribuinte inadimplente tem que arcar com o ônus de sua mora, ou seja, os juros e a multa legalmente previstos.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-8 de 24/08/2004

Autenticado digitalmente em 06/09/2012 por ELAINE CRISTINA MONTEIRO E SILVA, Assinado digitalmente em 06/09/2012 por ELAINE CRISTINA MONTEIRO E SILVA, Assinado digitalmente em 30/09/2012 por ELIAS SAM PAIO FREIRE, Assinado digitalmente em 20/09/2012 por RYCARDO HENRIQUE MAGALHAES DE OLIVEIRA
 Impresso em 04/10/2012 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Período de apuração: 01/03/2000 a 31/03/2001

CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. DECADÊNCIA. PRAZO QUINQUENAL. RETENÇÃO DE 11%. ANTECIPAÇÃO DE PAGAMENTO. COMPROVAÇÃO.

Tratando-se de tributo sujeito ao lançamento por homologação, havendo a ocorrência de pagamento, é entendimento uníssono deste Colegiado a aplicação do prazo decadencial de 05 (cinco) anos, contados da ocorrência do fato gerador do tributo, nos termos do artigo 150, § 4º, do Códex Tributário, ressalvados entendimentos pessoais dos julgadores a propósito da importância ou não da antecipação de pagamento para efeito da aplicação do instituto, sobretudo após a alteração do Regimento Interno do CARF, notadamente em seu artigo 62-A, o qual impõe à observância das decisões tomadas pelo STJ nos autos de Recursos Repetitivos - Resp nº 973.733/SC. *In casu*, constatou-se a antecipação de pagamento a partir das guias de recolhimentos analisadas por ocasião da fiscalização, consoante informação constante do TEAF e Relatório Fiscal, bem como daquelas trazidas à colação pela contribuinte.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/03/2000 a 31/07/2005

PREVIDENCIÁRIO - CUSTEIO - NOTIFICAÇÃO FISCAL DE LANÇAMENTO DE DÉBITO - NULIDADE DA DECISÃO DE 1. INSTÂNCIA - APRECIÇÃO DA INCONSTITUCIONALIDADE NA ESFERA ADMINISTRATIVA - IMPOSSIBILIDADE.

Houve discriminação clara e precisa dos fatos geradores, tendo a decisão de 1. Instância apreciado todos os argumentos trazidos na impugnação.

A verificação de inconstitucionalidade de ato normativo é inerente ao Poder Judiciário, não podendo ser apreciada pelo órgão do Poder Executivo.

RETENÇÃO DOS 11% - CARACTERIZADA A CESSÃO DE MÃO DE OBRA OU EMPREITADA - SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. ÔNUS DA TOMADORA DE SERVIÇOS.-

A recorrente tomou serviços que envolveram cessão de mão-de-obra e empreitada de mão de obra, prova disso são as notas fiscais anexadas aos presentes autos.

Ao não apresentar o recorrente durante o procedimento fiscal os contratos correspondentes, razão porque inverte-se 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 prova documental será apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual, a menos que fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior, refira-se a fato ou a direito superveniente ou destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos, o que não é o caso do lançamento em questão.

Recurso Voluntário Negado

ACORDAM os membros do colegiado, I) Por maioria de votos, declarar a decadência até a competência 03/2001. Vencidos a conselheira Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira (relatora) e o conselheiro Kleber Ferreira de Araújo, que declaravam a decadência até a competência 11/2000. II) Por unanimidade de votos, no mérito, negar provimento ao recurso. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira.

Elias Sampaio Freire - Presidente

Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira – Relatora

Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira, Redator Designado.

Participaram do presente julgamento, os Conselheiros Elias Sampaio Freire, Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira, Kleber Ferreira de Araújo, Igor Araújo Soares, Marcelo Freitas de Souza Costa e Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira.

Relatório

A presente NFLD, lavrada sob o n. DEBCAD 35.509.191-7, em desfavor da recorrente, decorrente da falta da retenção e recolhimento previdenciários de 11% incidente sobre as remunerações pagas aos segurados empregados das empresas cedentes de mão-de-obra, conforme notas fiscais de prestação de serviços, emitidas pela empresa LUCIO FORASTIERE M.E, na forma prevista no art. 31 da Lei nº 8.212/91. O lançamento compreende competências entre o período de 03/2000 a 07/2005.

Conforme descrito no relatório fiscal, fl. 59, não foi apresentado o competente Contrato de Prestação de Serviços, bem como parte das notas fiscais arroladas, prejudicando, assim, a determinação das condições e a forma de execução dos serviços contratados, restando, desta forma, impossibilitada a admissibilidade de qualquer redução na base de cálculo tributável, nos termos do artigo 151, do mesmo ato, ambos acima transcritos.

Foram desprezados, na apuração do crédito, os documentos cujos valores correspondentes a onze por cento dos serviços contidos em cada nota fiscal, fatura ou recibo de prestação de serviços resultou inferior ao limite mínimo estabelecido pela SRP para recolhimento em documento de arrecadação, nos termos do inciso I do artigo 148, da IN 03/2005.

Importante, destacar que a lavratura da NFLD deu-se em 27/04/2006, tendo a cientificação ao sujeito passivo ocorrido no dia 28/04/2006.

Inconformado com o lançamento a empresa apresentou impugnação, fls. 108 a 128.

O processo foi baixado em diligência, considerando os argumentos trazidos pelo impugnante e o fato de o auditor descrever que a empresa não apresentou os contratos de prestação de serviços, fl. 160.

Foi emitida informação fiscal, fl. 163 a 167, destacando a consideração de algumas guias, bem como em relação a cessão de mão de obra, tal fato deve-se ao fato de não apresentação dos contratos, serviços contínuos de manutenção de equipamentos pintura, bem como ter o contribuinte realizado retenção em algumas notas para o mesmo prestador de serviços. Destaca a emissão de auto de infração pela não apresentação de documentos. Destaca, ainda que na impugnação também não foram apresentados os documentos requeridos durante o procedimento fiscal.

Devidamente cientificado dos termos da diligência, manifestou-se o recorrente, reiterando a nulidade da autuação pela ausência de caracterização da cessão de mão de obra, bem como que apresentou os documentos na impugnação, fl. 183 a 190. Colaciona diversas declarações de que o serviço foi prestado diretamente pelo proprietário e que o mesmo não possuía empregados.

Foi exarada Decisão, fls. 251 a 262, julgando procedente em parte o lançamento, determinando a exclusão das guias cuja retenção restou contatada conforme informação fiscal da autoridade fiscal.

ensejou a reabertura de diligências, sem que a deficiência fosse suprida considerando que a apuração do crédito foi efetuada a partir dos arquivos digitais, alega a impugnante que parcela considerável dos valores incluídos na NFLD já foi objeto de retenção por parte da empresa;

7. Ocorreu decadência do direito de constituir créditos relativos a fatos geradores ocorridos anteriormente a 03/2001, uma vez que é inconstitucional o art. 45 da Lei nº 8.212/1991.
8. O conceito contido no § 3 do art. 31 da Lei nº 8.212/91, depreende-se claramente que o dever de retenção restringe-se aos contratos que envolvem locação de serviços, em que é de sua essência o simples "fazer". Assim, se o ajuste não se limita ao fornecimento de mão-de-obra, sob o controle e orientação do locatário do serviço, não se depara com cessão de mão-de-obra.
9. A doutrina esclarece que a "colocação à disposição do contratante" significa que o contratante é quem dirigirá a prestação dos serviços.
10. A impugnante não contratou cessão de mão-de-obra, mas prestação de serviços na área de *manutenção de equipamentos e pintura*.
11. Por se tratar de serviço especializado, o prestador é o único responsável por seus empregados. Nos termos do item 16 da OS nº 203/99, não é considerado cessão de mão-de-obra o serviço que exija a utilização de conhecimentos e/ou capacidades especiais da contratada.
12. Ainda que não haja a previsão contratual, considerando que a utilização de material/equipamento é inerente aos serviços prestados, há de ser aplicada a redução de 50% da base de cálculo, conforme previsão contida no § 8º do art. 219 do Decreto nº 3.048/1999, c/c o § 1º do art. 159 da IN nº 100/2003 e o § 10 do art. 150 da IN nº 3/2005.
13. A impugnante descreve as rotinas utilizadas no pagamento e no lançamento dos valores contidos nas Notas Fiscais de Serviço, concluindo, ao final, que ao apurar as bases de cálculo a partir dos arquivos digitais "Contas a pagar", a Fiscalização incidiu em equívocos, a saber: do valor constante das AP's — Autorização de Pagamento, a fiscalização considerou valores que, na verdade, já haviam sido objetos da retenção.
14. Foram tributados valores que não guardam nenhuma relação com a hipótese de incidência da retenção, tais como: adiantamentos aos prestadores para pagamento de vale-transporte e vale-refeição, valores relativos a reembolso de despesas incorridas na prestação de serviço, como despesas de viagens e estadia e outros.
15. O tomador dos serviços é o responsável tributário, conforme previsão contida no art. 128 do Código Tributário Nacional — CTN, mas, por analogia ao Regulamento do Imposto de Renda (Decreto 3000/1999), a comprovação do recolhimento por parte da empresa contratada, o desobriga.
16. Não bastar, verifica-se que o serviço foi prestado por • empresa sem empregados, efetuado pessoalmente pelo próprio titular, conforme declarações da própria empresa prestadora, firmadas por seu representante legal, sob as penas da lei, nas quais atesta não possuir empregados, e que seu faturamento no mês anterior foi igual ou inferior a duas vezes o limite máximo do salário de contribuição. Sendo assim, a Recorrente não estava mesmo obrigada a efetuar a retenção, nos moldes do que dispõe o art. 148, II, juntamente com seu § 1º.

17. 33. A decisão recorrida sustenta que a contratada — Lucio Forastiere - ME — não atenderia os requisitos da IN 03105, art. 148, já que "*o faturamento ... foi superior a duas vezes o limite do salário-de-contribuição*" (fls.262).
18. 38. Além disso, é inócua e sem qualquer respaldo legal a exigência adicional quanto ao faturamento da contratada ("*faturamento do mês anterior ... igual ou inferior a duas vezes o limite máximo do salário de contribuição, cumulativamente*" eis que o prestador de serviços que não possui empregados não pratica o fato jurídico tributável e, portanto, não é sujeito passivo de obrigação.
19. Nesse sentido, ao manter a retenção nos casos em que a contribuição é indevida — assim, quando o prestador de serviços não tem empregados, mas ostenta faturamento superior "*a ... duas vezes o limite máximo do salário-de-contribuição*" - a Administração passou a exigir exação diversa daquela prevista no artigo 195, I, 'a', da CF/88. Ou seja, a norma infra-legal pretendeu fazer nascer uma nova contribuição previdenciária residual.
20. É inconstitucional e ilegítima a cobrança dos juros com base na taxa SELIC, por afronta ao artigo 161, *caput* e § 11 do CTN e ao artigo 150, inciso I, da Constituição da República.
21. Diante do exposto, requer-se o provimento do presente recurso pelo Eg. Conselho de Contribuintes, para anular o lançamento, pautado, exclusivamente em presunção, ou, assim não se entendendo, o que se admite à guisa de argumentação, para reformar a decisão e cancelar o lançamento.

A DRFB encaminhou o recurso a este conselho para julgamento.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheira Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira, Relatora

PRESSUPOSTOS DE ADMISSIBILIDADE:

O recurso foi interposto com presunção de tempestivamente, considerando que não consta informação acerca da data da cientificação da Decisão de 1 instância, e não há por parte da autoridade da DRFB, qualquer informação em sentido contrário.

Superados os pressupostos, passo as preliminares ao exame do mérito.

DAS PRELIMINARES AO MÉRITO

O primeiro argumento que merece análise no lançamento em questão, diz respeito a aplicação da decadência quinquenal, sendo que nesse ponto entendo que razão assiste em parte ao recorrente nos termos abaixo expostos.

Quanto a preliminar referente ao prazo de decadência para o fisco constituir os créditos objeto desta NFLD, subsumo todo o meu entendimento quanto a legalidade do art. 45 da Lei 8212/91 (10 anos), outrora defendido, à decisão do STF. Assim, profiro meu entendimento acerca da matéria.

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

Súmula Vinculante n° 8 “São inconstitucionais os parágrafo único do artigo 5° 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”.

O texto constitucional em seu art. 103-A deixa claro a extensão dos efeitos da aprovação da súmula vinculando, obrigando toda a administração pública ao cumprimento de seus preceitos. Dessa forma, entendo que este colegiado deverá aplicá-la de pronto, mesmo nos casos em que não argüida a decadência quinquenal por parte dos recorrentes. Assim, prescreve o artigo em questão:

Art. 103-A. O Supremo Tribunal Federal poderá, de ofício ou por provocação, 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.

Ao declarar a inconstitucionalidade do art. 45 da Lei n° 8.212, prevalecem as disposições contidas no Código Tributário Nacional – CTN, quanto ao prazo para a autoridade previdenciária constituir os créditos resultantes do inadimplemento de obrigações previdenciárias. Cite-se o posicionamento do STJ quando do julgamento proferido pela 1ª Seção no Recurso Especial de n° 766.050, cuja ementa foi publicada no Diário da Justiça em 25 de fevereiro de 2008, nestas palavras:

PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. ISS. ALEGADA NULIDADE DO AUTO DE INFRAÇÃO. VALIDADE DA CDA. IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS DE QUALQUER NATUREZA - ISS. INSTITUIÇÃO FINANCEIRA. ENQUADRAMENTO DE ATIVIDADE NA LISTA DE SERVIÇOS ANEXA AO DECRETO-LEI N° 406/68.

ANALOGIA. IMPOSSIBILIDADE. INTERPRETAÇÃO EXTENSIVA. POSSIBILIDADE. HONORÁRIOS ADVOCATÍCIOS. FAZENDA PÚBLICA VENCIDA. FIXAÇÃO. OBSERVAÇÃO AOS LIMITES DO § 3.º DO ART. 20 DO CPC. IMPOSSIBILIDADE DE REVISÃO EM SEDE DE RECURSO ESPECIAL. REDISCUSSÃO DE MATÉRIA FÁTICO-PROBATÓRIA. SÚMULA 07 DO STJ. DECADÊNCIA DO DIREITO DE O FISCO CONSTITUIR O CRÉDITO TRIBUTÁRIO. INOCORRÊNCIA. ARTIGO 173, PARÁGRAFO ÚNICO, DO CTN.

1. O Imposto sobre Serviços é regido pelo DL 406/68, cujo fato gerador é a prestação de serviço constante na lista anexa ao referido diploma legal, por empresa ou profissional autônomo, com ou sem estabelecimento fixo. 2. A lista de serviços anexa ao Decreto-lei n.º 406/68, para fins de incidência do ISS sobre serviços bancários, é taxativa, admitindo-se, contudo, uma leitura extensiva de cada item, no afã de se enquadrar serviços idênticos aos expressamente previstos (Precedente do STF: RE 361829/RJ, publicado no DJ de 24.02.2006; Precedentes do STJ: AgRg no Ag 770170/SC, publicado no DJ de 26.10.2006; e AgRg no Ag 577068/GO, publicado no DJ de 28.08.2006). 3. Entrementes, o exame do enquadramento das atividades desempenhadas pela instituição bancária na Lista de Serviços anexa ao Decreto-Lei 406/68 demanda o reexame do conteúdo fático probatório dos autos, insindicável ante a incidência da Súmula 7/STJ (Precedentes do STJ: AgRg no Ag 770170/SC, publicado no DJ de 26.10.2006; e REsp 445137/MG, publicado no DJ de 01.09.2006). 4. Deveras, a verificação do preenchimento dos requisitos em Certidão de Dívida Ativa demanda exame de matéria fático-probatória, providência inviável em sede de Recurso Especial (Súmula 07/STJ). 5. Assentando a Corte Estadual que "na Certidão de Dívida Ativa consta o nome do devedor, seu endereço, o débito com seu valor originário, termo inicial, maneira de calcular juros de mora, com seu fundamento legal (Código Tributário Municipal, Lei n.º 2141/94; 2517/97, 2628/98 e 2807/00) e a descrição de todos os acréscimos" e que "os demais requisitos podem ser observados nos autos de processo administrativo acostados aos autos de execução em apenso, onde se verificam: a procedência do débito (ISSQN), o exercício correspondente (01/12/1993 a 31/10/1998), data e número do Termo de Início de Ação Fiscal, bem como do Auto de Infração que originou o débito", não cabe ao Superior Tribunal de Justiça o reexame dessa inferência. 6. Vencida a Fazenda Pública, a fixação dos honorários advocatícios não está adstrita aos limites percentuais de 10% e 20%, podendo ser adotado como base de cálculo o valor dado à causa ou à condenação, nos termos do artigo 20, § 4º, do CPC (Precedentes: AgRg no AG 623.659/RJ, publicado no DJ de 06.06.2005; e AgRg no Resp 592.430/MG, publicado no DJ de 29.11.2004). 7. A revisão do critério adotado pela Corte de origem, por equidade, para a fixação dos honorários, encontra óbice na Súmula 07, do STJ, e no entendimento sumulado do Pretório Excelso: "Salvo limite legal, a fixação de honorários de advogado, em complemento da condenação, depende das circunstâncias da causa, não dando lugar a recurso extraordinário" (Súmula 389/STF). 8. O Código Tributário Nacional, ao dispor sobre a decadência, causa extintiva do crédito tributário, assim estabelece em seu artigo 173: "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. Parágrafo único. O direito a que se refere este artigo extingue-se definitivamente com o decurso do prazo nele previsto, contado da data em que tenha sido iniciada a constituição do crédito tributário pela notificação, ao sujeito passivo, de qualquer medida preparatória indispensável ao lançamento." 9. 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, quais sejam: (i) 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; (ii) regra da decadência do direito de lançar nos casos em que notificado o contribuinte de medida preparatória do lançamento, em se tratando de tributos sujeitos a lançamento de ofício ou de tributos sujeitos a lançamento por homologação em que incorre o pagamento antecipado; (iii) regra da decadência do direito de lançar nos casos dos tributos sujeitos a lançamento por homologação em que há parcial pagamento da exação devida; (iv) regra da decadência do direito de lançar em que o pagamento antecipado se dá com fraude, dolo ou simulação, ocorrendo notificação do contribuinte acerca de medida preparatória; e (v) regra da decadência do direito de lançar perante anulação do lançamento anterior (In: *Decadência e Prescrição no Direito Tributário*, Eurico Marcos Diniz de Santi, 3ª Ed., Max Limonad, págs. 163/210). 10. Nada obstante, as aludidas regras decadenciais apresentam prazo quinquenal com dies a quo diversos. 11. Assim, conta-se do "do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado" (artigo 173, I, do CTN), o prazo quinquenal para o Fisco constituir o crédito tributário (lançamento de ofício), quando não prevê a lei 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, bem como inexistindo notificação de qualquer medida preparatória por parte do Fisco. No particular, cumpre enfatizar 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, sendo inadmissível a aplicação cumulativa dos prazos previstos nos artigos 150, § 4º, e 173, do CTN, em se tratando de tributos sujeitos a lançamento por homologação, a fim de configurar desarrazoado prazo decadencial decenal. 12. Por seu turno, nos casos em que inexistente dever de pagamento antecipado (tributos sujeitos a lançamento de ofício) ou quando, existindo a aludida obrigação (tributos sujeitos a lançamento por homologação), há omissão do contribuinte na antecipação do pagamento, desde que incorrentes quaisquer ilícitos (fraude, dolo ou simulação), tendo sido, contudo, notificado de medida preparatória indispensável ao lançamento, fluindo o termo inicial do prazo decadencial da aludida notificação (artigo 173, parágrafo único, do CTN), independentemente de ter sido a mesma realizada antes ou depois de iniciado o prazo do inciso I, do artigo 173, do CTN. 13. Por outro lado, a decadência do direito de lançar do Fisco, em se tratando de tributo sujeito a lançamento por homologação, quando ocorre 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, obedece a regra prevista na primeira parte do § 4º, do artigo 150, do Codex Tributário, segundo o qual, se a lei não fixar prazo a homologação, será ele de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador: "Neste caso, concorre a contagem do prazo para o Fisco homologar expressamente o pagamento antecipado, concomitantemente, com o prazo para o Fisco, no caso de não homologação, empreender o correspondente lançamento tributário. Sendo assim, no termo final desse período, consolidam-se simultaneamente a homologação tácita, a perda do direito de homologar expressamente e, conseqüentemente, a impossibilidade jurídica de lançar de ofício" (In *Decadência e Prescrição no Direito Tributário*, Eurico Marcos Diniz de Santi, 3ª Ed., Max Limonad, pág. 170). 14. A notificação do ilícito tributário, medida indispensável para justificar a realização do ulterior lançamento, afigura-se como dies a quo do prazo decadencial quinquenal, em havendo pagamento antecipado efetuado com fraude, dolo ou simulação, regra que configura ampliação do lapso decadencial, in casu, reiniciado. Entrementes, "transcorridos cinco anos sem que a autoridade administrativa se pronuncie, produzindo a indigitada notificação formalizadora do ilícito, operar-se-á ao mesmo tempo a decadência do direito de

lançar de ofício, a decadência do direito de constituir juridicamente o dolo, fraude ou simulação para os efeitos do art. 173, parágrafo único, do CTN e a extinção do crédito tributário em razão da homologação tácita do pagamento antecipado" (Eurico Marcos Diniz de Santi, in obra citada, pág. 171). 15. Por fim, o artigo 173, II, do CTN, cuida da regra de decadência do direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário quando sobrevém decisão definitiva, judicial ou administrativa, que anula o lançamento anteriormente efetuado, em virtude da verificação de vício formal. Neste caso, o marco decadencial inicia-se da data em que se tornar definitiva a aludida decisão anulatória. 16. In casu: (a) cuida-se de tributo sujeito a lançamento por homologação; (b) a obrigação ex lege de pagamento antecipado do ISSQN pelo contribuinte não restou adimplida, no que concerne aos fatos geradores ocorridos no período de dezembro de 1993 a outubro de 1998, consoante apurado pela Fazenda Pública Municipal em sede de procedimento administrativo fiscal; (c) a notificação do sujeito passivo da lavratura do Termo de Início da Ação Fiscal, medida preparatória indispensável ao lançamento direto substitutivo, deu-se em 27.11.1998; (d) a instituição financeira não efetuou o recolhimento por considerar intributáveis, pelo ISSQN, as atividades apontadas pelo Fisco; e (e) a constituição do crédito tributário pertinente ocorreu em 01.09.1999. 17. Desta sorte, a regra decadencial aplicável ao caso concreto é a prevista no artigo 173, parágrafo único, do Codex Tributário, contando-se o prazo da data da notificação de medida preparatória indispensável ao lançamento, o que sucedeu em 27.11.1998 (antes do transcurso de cinco anos da ocorrência dos fatos impositivos apurados), donde se deduz a higidez dos créditos tributários constituídos em 01.09.1999. 18. Recurso especial parcialmente conhecido e desprovido. (GRIFOS NOSSOS)

Podemos extrair da referida decisão as seguintes orientações, com o intuito de balizar a aplicação do instituto da decadência quinquenal no âmbito das contribuições previdenciárias após a publicação da Súmula vinculante nº 8 do STF:

Conforme descrito no recurso descrito acima: "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, quais sejam: (i) 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; (ii) regra da decadência do direito de lançar nos casos em que notificado o contribuinte de medida preparatória do lançamento, em se tratando de tributos sujeitos a lançamento de ofício ou de tributos sujeitos a lançamento por homologação em que incorre o pagamento antecipado; (iii) regra da decadência do direito de lançar nos casos dos tributos sujeitos a lançamento por homologação em que há parcial pagamento da exação devida; (iv) regra da decadência do direito de lançar em que o pagamento antecipado se dá com fraude, dolo ou simulação, ocorrendo notificação do contribuinte acerca de medida preparatória; e (v) regra da decadência do direito de lançar perante anulação do lançamento anterior (In: Decadência e Prescrição no Direito Tributário, Eurico Marcos Diniz de Santi, 3ª Ed., Max Limonad, págs. 163/210)

O Código Tributário Nacional, ao dispor sobre a decadência, causa extintiva do crédito tributário, nos casos de lançamentos em que não houve antecipação do pagamento assim estabelece em seu artigo 173:

"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.

Parágrafo único. O direito a que se refere este artigo extingue-se definitivamente com o decurso do prazo nele previsto, contado da data em que tenha sido iniciada a constituição do crédito tributário pela notificação, ao sujeito passivo, de qualquer medida preparatória indispensável ao lançamento."

Já em se tratando de tributo sujeito a lançamento por homologação, quando ocorre pagamento antecipado inferior ao efetivamente devido, sem que o contribuinte tenha incorrido em fraude, dolo ou simulação, aplica-se o disposto no § 4º, do artigo 150, do CTN, segundo o qual, se a lei não fixar prazo à homologação, será ele de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador, Senão vejamos o dispositivo legal que descreve essa assertiva:

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 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. (grifo nosso)

Contudo, para que possamos identificar o dispositivo legal a ser aplicado, seja o art. 173 ou art. 150 do CTN, devemos identificar a natureza das contribuições omitidas, bem como a existência de recolhimentos antecipados, para que, só assim, possamos declarar da maneira devida a decadência de contribuições previdenciárias.

No caso, a aplicação do art. 150, § 4º, é possível quando realizado pagamento de contribuições, que em data posterior acabam por ser homologados expressa ou tacitamente. Contudo, antecipar o pagamento de uma contribuição significa delimitar qual o seu fato gerador e em processo contíguo realizar o seu pagamento. Deve ser possível ao fisco, efetuar de forma, simples ou mesmo eletrônica a conferência do valor que se pretendia recolher e o efetivamente recolhido. Neste caso, a inércia do fisco em buscar valores já declarados, ou mesmo continuamente pagos pelo contribuinte é que lhe tira o direito de lançar créditos pela aplicação do prazo decadencial consubstanciado no art. 150, § 4º.

Entendo que atribuir esse mesmo raciocínio a todos os fatos geradores de contribuições previdenciárias é no mínimo abrir ao contribuinte possibilidades de beneficiar-se pelo seu “desconhecimento ou mesmo interpretação tendenciosa” para sempre escusar-se ao pagamentos de contribuições que seriam devidas.

De forma sintética, podemos separar duas situações: em primeiro, aquelas em que não há por parte do contribuinte o reconhecimento dos valores pagos como salário de contribuição, caso em que entende que dito pagamento não constitui base de cálculo de

contribuição e aqueles, onde tendo reconhecida a obrigação não efetivou o recolhimento da totalidade da contribuição.

Assim, para os casos em que está obrigado a reter 11% do valor da nota fiscal em se tratando de empreitada ou cessão de mão de obra, ao não fazê-lo, entendo que não houve por parte do recorrente qualquer recolhimento sobre o fato gerador ora lançado. Incabível considerar que houve pagamento antecipado, simplesmente porque não houve reconhecimento do fato gerador pelo recorrente e caso não ocorresse a atuação do fisco, nunca haveria o referido recolhimento.

Nesse caso, toda a máquina administrativa, em especial a fiscalização federal terá que ser movida para identificar a existência pontual de contribuições a serem recolhidas. Não é algo que se possa determinar pelo simples confronto eletrônico de declarações e guias de recolhimento. Dessa forma, em sendo desconsiderada a natureza tributária de determinada verba, como poder-se-ia considerar que houve antecipação de pagamento de contribuições. Entendo que só se antecipa, aquilo que se reconhece como devido.

Na verdade, entendo ser aplicável em regra o art. 173 do CTN, só passando para o § 4º do art. 150, nos casos em que se comprova o efetivo recolhimento, ou melhor, a antecipação de um recolhimento.

Conforme descrito pelo órgão julgador, no caso em questão, o lançamento foi efetuado em 27/06/2006, tendo a cientificação ao sujeito passivo ocorrido no dia 28/04/2006.

Os fatos geradores que ensejaram a autuação ocorreram entre as competências de 03/2000 a 07/2005, sendo assim, devem ser excluídas a luz do art. 173, I as contribuições até 11/2000.

DO MÉRITO

Em primeiro lugar cumpre-nos destacar que o procedimento fiscal atendeu todas as determinações legais, não havendo, pois, nulidade por cerceamento de defesa ou falta de definição clara dos fatos geradores que ensejaram o lançamento. No mesmo sentido, não existe qualquer nulidade na decisão de 1. Instância, tendo em vista que o julgador promoveu a apreciação dos fatos dentro do que prevê a legislação pertinente, sendo que o fato de não ter se engajado ao raciocínio do recorrente, desde que tenha fundamentado seu voto não importa qualquer nulidade.

Em se tratando de contratação de serviços mediante cessão ou empreitada de mão de obra é clara a legislação vigente à época, acerca da responsabilidade do contratante em reter 11% do valor da nota fiscal, recolhendo o fruto da retenção no CNPJ da empresa contratada, cabendo a empresa contratante, quando da execução dos serviços, reunir os elementos que comprovassem que a mesma estaria dispensada da execução da referida retenção de 11%.

Pelas informações trazidas no relatório fiscal, bem como pelo que restou demonstrado na informação fiscal, a recorrente não cumpriu a obrigação de reter e recolher as contribuições previdenciárias correspondentes sobre a totalidade dos serviços que lhe foram prestados.

Quanto a alegação do recorrente de que o lançamento deu-se por presunção não lhe confiro razão.

O instituto da retenção de 11% está previsto no art. 31 da Lei nº 8.212/1991, com redação conferida pela Lei nº 9.711/1998, nestas palavras:

“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 retida até o dia dois do mês subsequente ao da emissão da respectiva nota fiscal ou fatura, em nome da empresa cedente da mão-de-obra, observado o disposto no § 5º do art. 33. (Redação dada pela MP nº 1.663-15, de 22/10/98 e convertida no art. 23 da Lei nº 9.711, de 20/11/98). Vigência a partir de 01/02/99, conforme o art. 29 da Lei nº 9.711/98.”

A recorrente tomou serviços que envolveram cessão de mão-de-obra e empreitada de mão de obra, prova disso são as notas fiscais anexadas aos presentes autos. Nesse sentido, destaco a obrigação do fisco em identificar a prestação de serviços de cessão ou empreitada por meio da análise dos documentos disponíveis, lançando as contribuições correspondentes apenas em relação aos contratos realizados nessa modalidade, desde que possível dita identificação

Contudo, em diversos lançamentos não apresentou o recorrente durante o procedimento fiscal os contratos correspondentes, nem mesmo qualquer outro documento relacionado a inexigência de retenção, razão porque inverte-se 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 oportuna dos fatos, não possui o condão de desconstituir o lançamento realizado.

Portanto, em relação aos argumentos de inexistência de cessão, por não se tratar de serviços contínuos, destaco que esse elemento, por si só, não desconstitui o lançamento, devendo-se apreciar a execução dos mesmos, uma vez que em contratos de empreitada, no qual não se verifica continuidade, também exigível a respectiva retenção. Assim, entendo que razão não assiste ao recorrente, tendo em vista que na decisão notificação, rebateu o julgador, pontualmente, todos os argumentos do recorrente, motivo pelo qual adoto como fundamento para as razões de decidir.

O fato de a lei não exigir que os contratos de prestação de serviços sejam solenes, não desobriga o contratante de “comprovar” o cumprimento da obrigação previdenciária, ou mesmo o ônus de prova da não incidência de contribuições.

O relatório fiscal fez o cotejamento entre a documentação disponível e a descrição das contratações mediante empreitada e cessão de mão-de-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 (quando cabíveis) e recolher a importância até o dia dois do mês subsequente à emissão da respectiva nota fiscal/fatura.

De acordo com o previsto no art. 33, § 5º da Lei nº 8.212/1991, o desconto sempre se presume feito oportuna e regularmente pela empresa, sendo a responsabilidade direta de quem tinha o dever de realizá-lo.

“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.”

No caso da retenção de 11% não há que se falar em solidariedade, tampouco em benefício de ordem, pois o comando legal impôs a responsabilidade à tomadora de serviços, assim como o fez em relação ao desconto dos segurados empregados. Essa é uma presunção legal absoluta que milita em favor da fiscalização previdenciária.

Ao contrário dos argumentos trazidos pelo recorrente, entendo que no caso de retenção há duas obrigações: a primeira, acessória, que é o desconto dos 11%; a segunda é a principal, que é o recolhimento das contribuições retidas. Uma vez que as contribuições previdenciárias são tributos, o objeto da retenção dos 11% também possui natureza tributária, haja vista ser uma antecipação das contribuições, possuindo natureza de substituição tributária. Não importa o cumprimento da obrigação pela prestadora, pois a obrigação da retenção é da prestadora.

Cumpre-nos esclarecer ainda, que a fiscalização previdenciária é competente para constituir os créditos tributários decorrentes dos fatos geradores de contribuições previdenciárias, conforme descrito no art. 1º da Lei 11.098/2005:

“Art. 1º Ao Ministério da Previdência Social compete arrecadar, fiscalizar, lançar e normatizar o recolhimento, em nome do Instituto Nacional do Seguro Social - INSS, das contribuições sociais previstas nas alíneas a, b e c do parágrafo único do art. 11 da Lei no 8.212, de 24 de julho de 1991, e das contribuições instituídas a título de substituição, bem como as demais atribuições correlatas e conseqüentes, inclusive as relativas ao contencioso administrativo fiscal, conforme disposto em regulamento.”

Ademais, não compete ao auditor fiscal agir de forma discricionária no exercício de suas atribuições. Desta forma, em constatando a falta de recolhimento, face a ocorrência do fato gerador, cumpra-se lavrar de imediato a notificação fiscal de lançamento de débito de forma vinculada, constituindo o crédito previdenciário. O art. 243 do Decreto 3.048/99, assim dispõe neste sentido:

“Art.243. Constatada a falta de recolhimento de qualquer contribuição ou outra importância devida nos termos deste Regulamento, a fiscalização lavrará, de imediato, notificação fiscal de lançamento com discriminação clara e precisa dos fatos geradores, das contribuições devidas e dos períodos a que se referem, de acordo com as normas estabelecidas pelos órgãos competentes.”

Ainda quanto a demonstração de existência ou não de cessão de mão de obra, entendo que se o auditor tivesse acesso a todos os contratos ou documentos durante o procedimento fiscal, ou mesmo durante a descrição da diligência requerida, poderia demonstrar com maior detalhe a execução dos serviços, porém ao não apresentar os contratos a empresa inverteu o ônus da prova, e neste caso teria que provar a não existência da obrigação de realizar a retenção.

Quanto a empresa estar desobrigada de efetuar a retenção nos termos do art. 148, II da IN n. 03/2005. Entendo que no momento oportuno, ou seja, à época da contratação, deveria o recorrente demonstrar que os mesmos não se encaixavam dentre aqueles sujeitos a retenção, e não apenas tentar demonstrá-lo na esfera recursal. Vejamos trecho das instruções que disciplinam a questão.

Art. 148. A contratante fica dispensada de efetuar a retenção e a contratada de registrar o destaque da retenção na nota fiscal, na fatura ou no recibo, quando:

II - a contratada não possuir empregados, o serviço for prestado pessoalmente pelo titular ou sócio e o seu faturamento do mês anterior for igual ou inferior a duas vezes o limite máximo do salário de contribuição, cumulativamente;

III(...) §1º Para comprovação dos requisitos previstos no inciso II do capta, a contratada apresentará à fornadora declaração assinada por seu representante legal, sob as penas da lei, de que não possui empregados e o seu faturamento no

mês anterior foi igual ou inferior a duas vezes o limite máximo do salário de contribuição.

A recorrente alega que o lançamento em questão, envolve prestação de serviços na hipótese prevista no inciso II do art. 148 da IN/INSS n.º 03/2005. Claro está que não basta alegar genericamente, mas é necessário que a empresa tomadora comprove, por meio de declaração da empresa prestadora, a presença das condições necessárias ao enquadramento na hipótese de dispensa da retenção. E o prazo limite para tal comprovação é aquele disposto no artigo 37, parágrafo 1º, da Lei n.º 8.212, de 24/07/1991, e do artigo 243, parágrafo 2º do Regulamento da Previdência Social (RPS), aprovado pelo Decreto n.º 3.048, de 06/05/1999, na redação vigente à época da lavratura e ciência da NFLD e da expiração do prazo de defesa, art. 37 da lei n.º 8212/91 e respectivamente art. 243 do Regulamento da Previdência Social aprovado pelo Decreto n.º 3048/99:

Art. 37 (..)

§12 Recebida a notificação do débito, a empresa ou segurado terá o prazo de 15 (quinze) dias para apresentar defesa, observado o disposto em regulamento. (Renumerado pela Lei nº 9.711, de 20.11.98)

Art.243. (..)

§2º Recebida a notificação, a empresa, o empregador doméstico ou o segurado terão o prazo de quinze dias para efetuar o pagamento ou apresentar defesa. (Redação original)

Vigente ainda à época da lavratura e ciência da NFLD e da expiração do prazo de defesa, a Portaria MPS n.º 520, de 19 de maio de 2004, publicada no DOU de 20/05/2004, regia o Contencioso Administrativo Fiscal no âmbito do Instituto Nacional do Seguro Social e determinava que:

Art. 8º É de 15 (quinze) dias o prazo para apresentar impugnação, contados da data da ciência do procedimento a ser impugnado, devendo ser formalizada por escrito e instruída com os documentos em que se fundamentar. (grifei)

Art. 9º (..)

,55. 1º A prova documental será apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual, a menos que:

- a) fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior;*
- b) refira-se a fato ou a direito superveniente;*
- c) destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos.*

Não merece prosperar, portanto, a alegação de que as empresas prestadoras cumpriam os pré-requisitos para que fosse a tomadora dispensada da retenção sobre a nota fiscal/fatura. O próprio recorrente argumenta que o faturamento não deveria fazer parte da exigência quanto a dispensa. Ou seja, mais uma vez demonstra que à época dos fatos não observou dito fundamento para se desincumbir da obrigação de reter. A apresentação apenas na esfera recursal de declarações da empresa, enseja preclusão, importando no não conhecimento de ditos documentos.

DOS JUROS SELIC

Com relação à cobrança de juros está prevista em lei específica da previdência social, art. 34 da Lei n.º 8.212/1991, abaixo transcrito, desse modo foi correta a aplicação do índice pela autarquia previdenciária:

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

Autenticado digitalmente em 06/09/2012 por ELAINE CRISTINA MONTEIRO E SILVA, Assinado digitalmente em 06/09/2012 por ELAINE CRISTINA MONTEIRO E SILVA, Assinado digitalmente em 30/09/2012 por ELIAS SAM PAIO FREIRE, Assinado digitalmente em 20/09/2012 por RYCARDO HENRIQUE MAGALHAES DE OL

Impresso em 04/10/2012 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Art.34. As contribuições sociais e outras importâncias arrecadadas pelo INSS, incluídas ou não em notificação fiscal de lançamento, pagas com atraso, objeto ou não de parcelamento, ficam sujeitas aos juros equivalentes à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e de Custódia-SELIC, a que se refere o art. 13 da Lei nº 9.065, de 20 de junho de 1995, incidentes sobre o valor atualizado, e multa de mora, todos de caráter irrelevável. (Artigo restabelecido, com nova redação dada e parágrafo único acrescentado pela Lei nº 9.528, de 10/12/97)

Parágrafo único. O percentual dos juros moratórios relativos aos meses de vencimentos ou pagamentos das contribuições corresponderá a um por cento.

Nesse sentido já se posicionou o STJ no Recurso Especial n.º 475904, publicado no DJ em 12/05/2003, cujo relator foi o Min. José Delgado:

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. EXECUÇÃO FISCAL. CDA. VALIDADE. MATÉRIA FÁTICA. SÚMULA 07/STJ. COBRANÇA DE JUROS. TAXA SELIC. INCIDÊNCIA. A averiguação do cumprimento dos requisitos essenciais de validade da CDA importa o revolvimento de matéria probatória, situação inadmissível em sede de recurso especial, nos termos da Súmula 07/STJ. No caso de execução de dívida fiscal, os juros possuem a função de compensar o Estado pelo tributo não recebido tempestivamente. Os juros incidentes pela Taxa SELIC estão previstos em lei. São aplicáveis legalmente, portanto. Não há confronto com o art. 161, § 1º, do CTN. A aplicação de tal Taxa já está consagrada por esta Corte, e é devida a partir da sua instituição, isto é, 1º/01/1996. (REsp 439256/MG). Recurso especial parcialmente conhecido, e na parte conhecida, desprovido.

Não tendo o contribuinte recolhido à contribuição previdenciária em época própria, tem por obrigação arcar com o ônus de seu inadimplemento. Caso não se fizesse tal exigência, poder-se-ia questionar a violação ao princípio da isonomia, por haver tratamento similar entre o contribuinte que cumprira em dia com suas obrigações fiscais, com aqueles que não recolheram no prazo fixado pela legislação.

Dessa forma, não há que se falar em excesso de cobrança de juros, estando os valores descritos na NFLD, em consonância com o prescrito na legislação previdenciária.

Nesse sentido, dispõe a Súmula nº 03, do CARF:

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 do Brasil com base na taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia – Selic para títulos federais

Quanto a alegação de inconstitucionalidade, seja da contribuição devida ou mesmo dos juros aplicáveis, no mesmo sentido posiciona-se este Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF ao publicar a súmula nº. 2 aprovada em sessão plenária de 08/12/2009, sessão que determinou nova numeração após a extinção dos Conselhos de Contribuintes.

SÚMULA N. 2

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

Por todo o exposto, entendo que o lançamento fiscal seguiu os ditames previstos, devendo ser mantido nos termos acima.

CONCLUSÃO

Voto pelo CONHECIMENTO DO RECURSO, para que se exclua, face a decadência quinquenal a contribuições até 11/2000 e no mérito NEGAR PROVIMENTO AO RECURSO.

É como voto.

Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira

Voto Vencedor

Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira, Redator Designado.

Não obstante as sempre bem fundamentadas razões de decidir da ilustre Conselheira Relatora, peço vênia para manifestar entendimento divergente, **somente em relação ao prazo decadencial**, por vislumbrar na hipótese vertente conclusão diversa da adotada pela nobre julgadora, como passaremos a demonstrar.

PRELIMINAR DE DECADÊNCIA

Preliminarmente, vindica a contribuinte seja acolhida a decadência de 05 (cinco) anos do artigo 150, § 4º, do Código Tributário Nacional, em detrimento do prazo decenal insculpido no art. 45 da Lei nº 8.212/91, por considerá-lo inconstitucional, restando maculada a exigência cujo fato gerador tenha ocorrido fora do prazo encimado, hipótese que se amolda ao presente caso.

O exame dessa matéria impõe sejam levadas a efeito algumas considerações, senão vejamos.

O artigo 45, inciso I, da Lei nº 8.212/91, estabelece prazo decadencial de 10 (dez) anos para a apuração e constituição das contribuições previdenciárias, como segue:

“Art. 45 – O direito da Seguridade Social apurar e constituir seus créditos extingue-se após 10 (dez) anos contados:

I – do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o crédito poderia ter sido constituído;

[...]”

Por outro lado, o Código Tributário Nacional em seu artigo 173, *caput*, determina que o prazo para se constituir crédito tributário é de 05 (cinco) anos, contados do exercício seguinte àquele em que poderia ter sido lançado, *in verbis*:

“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;

[...]”

Com mais especificidade, o artigo 150, § 4º, do CTN, contempla a decadência para os tributos sujeitos ao lançamento por homologação, nos seguintes termos:

“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 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.”

O núcleo da questão reside exatamente nesses três artigos, ou seja, qual deles deve prevalecer para as contribuições previdenciárias, tributos sujeitos ao lançamento por homologação.

Ocorre que, após muitas discussões a respeito do tema, o Supremo Tribunal Federal, em 11/06/2008, ao julgar os RE's nºs 556664, 559882 e 560626, por unanimidade de votos, declarou a inconstitucionalidade do artigo 45 da Lei nº 8.212/91, oportunidade em que aprovou a Súmula Vinculante nº 08, abaixo transcrita, rechaçando de uma vez por todas a pretensão do Fisco:

“Súmula nº 08: São inconstitucionais o 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.”

Registre-se, ainda, que na mesma Sessão Plenária, o STF achou por bem modular os efeitos da declaração de inconstitucionalidade em comento, estabelecendo, em suma, que somente não retroagem à data da edição da Lei em relação a pedido de restituição judicial ou administrativo formulado posteriormente à 11/06/2008, concedendo, por conseguinte, efeito *ex tunc* para os créditos pendentes de julgamentos e/ou que não tenham sido objeto de execução fiscal.

Consoante se positiva da análise dos autos, a controvérsia a respeito do prazo decadencial para as contribuições previdenciárias, após a aprovação/edição da Súmula Vinculante nº 08, passou a se limitar a aplicação dos artigos 150, § 4º, ou 173, inciso I, do Código Tributário Nacional.

Indispensável ao deslinde da controvérsia, mister se faz elucidar, resumidamente, as espécies de lançamento tributário que nosso ordenamento jurídico contempla, como segue.

Primeiramente destaca-se o **lançamento de ofício ou direto**, previsto no artigo 149 do CTN, onde o fisco toma a iniciativa de sua prática, por razões inerentes a natureza do tributo ou quando o contribuinte deixa de cumprir suas obrigações legais. Já o **lançamento por declaração ou misto**, contemplado no artigo 147 do mesmo Diploma Legal, é aquele em que o contribuinte toma a iniciativa do procedimento, ofertando sua declaração tributária, colaborando ativamente. Alfim, o **lançamento por homologação**, inscrito no artigo 150 do Códex Tributário, em que o contribuinte presta as informações, calcula o tributo devido e promove o pagamento, ficando sujeito a eventual homologação por parte das autoridades fazendárias.

Dessa forma, estando às contribuições previdenciárias sujeitas ao lançamento por homologação, defende parte dos julgadores e doutrinadores que a decadência a ser aplicada

seria aquela constante do artigo 150, § 4º, do CTN, levando-se em consideração a natureza do tributo atribuída por lei, independentemente da ocorrência de pagamento, entendimento compartilhado por este conselheiro.

Ou seja, a regra para os tributos sujeitos ao lançamento por homologação é o artigo 150, § 4º, do Código Tributário, o qual somente não prevalecerá nas hipóteses de ocorrência de dolo, fraude ou conluio, o que ensejaria o deslocamento do prazo decadencial para o artigo 173, inciso I, do mesmo Diploma Legal.

Não é demais lembrar que o lançamento por homologação não se caracteriza tão somente pelo pagamento. Ao contrário, trata-se, em verdade, de um procedimento complexo, constituído de vários atos independentes, culminando com o pagamento ou não.

Observe-se, pois, que a ausência de pagamento não desnatura o lançamento por homologação, especialmente quando a sujeição dos tributos àquele lançamento é conferida por lei. E, esta, em momento algum afirma que assim o é tão somente quando houver pagamento.

Não fosse assim, o que se diria quando o contribuinte apura prejuízos e não tem nada a recolher, ou mesmo quando encontra-se beneficiado por isenções e/ou imunidades, onde, em que pese haver o dever de elaborar declarações pertinentes, informando os fatos geradores dos tributos dentre outras obrigações tributárias, deixa de promover o pagamento do tributo em razão de uma benesse fiscal?

Cabe ao Fisco, porém, no decorrer do prazo de 05 (cinco) anos, contados do fato gerador do tributo, nos termos do artigo 150, § 4º, do CTN, proceder à análise das informações prestadas pelo contribuinte homologando-as ou não, quando inexistir concordância. Neste último caso, promover o lançamento de ofício da importância que imputar devida.

Aliás, como afirmado alhures, a regra nos tributos sujeitos ao lançamento por homologação é o prazo decadencial insculpido no artigo 150, § 4º, do CTN, o qual dispôs expressamente os casos em que referido prazo deslocar-se-á para o artigo 173, inciso I, na ocorrência de dolo, fraude ou simulação comprovados. Somente nessas hipóteses a legislação específica contempla a aplicação de outro prazo decadencial, afastando-se a regra do artigo 150, § 4º. Como se constata, a toda evidência, a contagem do lapso temporal em comento independe de pagamento.

Ou seja, comprovando-se que o contribuinte deixou efetuar o recolhimento dos tributos devidos e/ou promover o autolancamento com dolo, utilizando-se de instrumentos ardilosos (fraude e/ou simulação), o prazo decadencial será aquele inscrito no artigo 173, inciso I, do CTN. Afora essa situação, não se cogita na aplicação daquele dispositivo legal. É o que se extrai da perfunctória leitura das normas legais que regulamentam o tema.

Por outro lado, alguns julgadores e doutrinadores entendem que somente aplicar-se-ia o artigo 150, § 4º, do CTN quando comprovada a ocorrência de recolhimentos relativamente ao fato gerador lançado, seja qual for o valor. Em outras palavras, a homologação dependeria de antecipação de pagamento para se caracterizar, e a sua ausência daria ensejo ao lançamento de ofício, com observância do prazo decadencial do artigo 173, inciso I.

Ressalta-se, ainda, o entendimento de outra parte dos juristas, suscitando que o artigo 150, 4º, do Código Tributário Nacional, prevalecerá quando o contribuinte promover qualquer ato tendente a apuração da base de cálculo do tributo devido, seja pelo pagamento, escrituração contábil, declaração do imposto em documento próprio, etc. Melhor elucidando, o contribuinte deverá adotar algum procedimento com o fito de apurar o tributo para que pudesse se cogitar em “homologação”. Esta, aliás, é a tese que prevaleceu na última reunião do Conselho Pleno da Câmara Superior de Recursos Fiscais.

Afora posicionamento pessoal a propósito da matéria, por entender que as contribuições previdenciárias devem observância ao prazo decadencial do artigo 150, § 4º, do Códex Tributário, independentemente de antecipação de pagamento, salvo quando comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação, o certo é que a partir da alteração do Regimento Interno do CARF (artigo 62-A), introduzida pela Portaria MF nº 586/2010, os julgadores deste Colegiado estão obrigados a “reproduzir” as decisões do STJ tomadas por recurso repetitivo, razão pela qual deixaremos de abordar aludida discussão, mantendo o entendimento que a aplicação do dispositivo legal retro depende da existência de recolhimentos do mesmo tributo no período objeto do lançamento, na forma decidida por aquele Tribunal Superior nos autos do Resp nº 973.733/SC, 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).

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

Autenticado digitalmente em 06/09/2012 por ELAINE CRISTINA MONTEIRO E SILVA, Assinado digitalmente em 06/09/2012 por ELAINE CRISTINA MONTEIRO E SILVA, Assinado digitalmente em 30/09/2012 por ELIAS SAM PAIO FREIRE, Assinado digitalmente em 20/09/2012 por RYCARDO HENRIQUE MAGALHAES DE OL

Impresso em 04/10/2012 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

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 efetuasse 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."

Na esteira desse raciocínio, uma vez delimitado pelo STJ e, bem assim, pelo Regimento Interno do CARF que nos lançamentos por homologação a antecipação de pagamento é indispensável à aplicação do instituto da decadência, nos cabe tão somente nos quedar a aludida conclusão e constatar ou não a sua ocorrência.

Entrementes, a controvérsia em relação a referido tema encontra-se distante de remansoso desfecho, se fixando agora em determinar o que pode ser considerado como antecipação de pagamento nas contribuições previdenciárias, sobretudo em face das diversas modalidades e/ou procedimentos adotados por ocasião do lançamento fiscal.

In casu, porém, despiciendas maiores elucubrações a propósito da matéria, uma vez que a simples análise dos autos nos leva a concluir pela existência de antecipação de pagamento, a partir da informação da ocorrência da verificação de guias de recolhimentos constante do Termo de Encerramento de Ação Fiscal – TEAF, às fls. 48/52, bem como com base nos comprovantes de recolhimentos apresentados pela contribuinte nos autos do processo, os quais devem ser aproveitados para efeito da aplicação do prazo decadencial, ainda que não se refiram à prestadora de serviço específica.

Igualmente, o item 12 do Relatório Fiscal, às fls. 59/60, é por demais enfático ao afirmar ter havido aproveitamento das guias de recolhimentos apresentadas pela contribuinte e, bem assim, aquelas confirmadas junto aos sistemas informatizados do Fisco

Previdenciário, afastando qualquer dúvida quanto à ocorrência de antecipação de pagamento, senão vejamos:

“[...]”

12. As GRPS/GPS, com códigos de pagamento “2631 – Contribuição retida sobre a NF/Fatura da Empresa Prestadora”, que foram apresentadas à fiscalização, foram consideradas e, devidamente, deduzidas no levantamento fiscal. Igualmente foram considerados e abatidos os recolhimentos cujos comprovantes, muito embora não apresentados pela empresa contratante, foram confirmados junto aos contacorrentes das empresas prestadoras, através dos sistemas informatizados. [...]”

Assim, é de se restabelecer a ordem legal no sentido de acolher o prazo decadencial de 05 (cinco) anos, na forma do artigo 150, § 4º, do Código Tributário Nacional.

Na hipótese dos autos, tendo a fiscalização constituído o crédito previdenciário em **28/04/2006**, com a devida ciência da contribuinte constante da folha de rosto da notificação, a exigência fiscal resta parcialmente fulminada pela decadência, em relação aos fatos geradores ocorridos até a competência **03/2001**, os quais encontram-se fora do prazo decadencial inscrito no dispositivo legal supra, impondo seja decretada a improcedência parcial do feito.

Por todo o exposto, estando a NFLD parcialmente em dissonância com os dispositivos legais que regulam a matéria, **VOTO NO SENTIDO CONHECER DO RECURSO VOLUNTÁRIO DA CONTRIBUINTE E DAR-LHE PROVIMENTO PARCIAL**, acolhendo a preliminar de decadência parcial do crédito previdenciário até a competência **03/2001**, inclusive, pelas razões de fato e de direito acima esposadas.

Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira.