

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer o Recurso Especial da Fazenda Nacional e, no mérito, em dar-lhe provimento. Votou pelas conclusões a conselheira Patrícia da Silva.

(assinado digitalmente)

Luiz Eduardo de Oliveira Santos - Presidente em Exercício e Relator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Luiz Eduardo de Oliveira Santos (Presidente em exercício), Maria Helena Cotta Cardozo, Patrícia da Silva, Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira, Ana Paula Fernandes, Heitor de Souza Lima Junior, Gerson Macedo Guerra e Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri.

Relatório

Trata o presente processo de Auto de Infração de Obrigação Principal - AIOP - DEBCAD nº 37.283.729-8, às e-fls. 01 a 79, cientificado à contribuinte em 10/11/2010 (e-fl. 01), com relatório do auto de infração às e-fls. 80 a 90. O AIOP é referente a contribuições a outras entidades e fundos (terceiros), quais sejam, Salário Educação, Instituto Nacional de Colonização e Reforma Agrária - INCRA, Serviço Nacional do Transporte - SEST, Serviço Nacional de Aprendizagem do Transporte - SENAT e Serviço Brasileiro de Apoio às Micros e Pequenas Empresas - SEBRAE, incidentes sobre remunerações pagas a segurados empregados.

Em procedimento fiscal foi constatado que: a empresa havia sido excluída do Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e Empresas de Pequeno Porte - SIMPLES, por ultrapassar o limite da recita; utilizou-se de créditos oriundos de ação judicial adquiridos de outra empresa para realizar compensações em GFIP; e efetuou pagamentos com cestas básicas em espécie e outros sob a rubrica PAT em folha de pagamento, sem a devida inscrição no programa.

O crédito lançado atingiu o montante de R\$ 305.386,62, consolidado na data de 09/11/2010, para o período de apuração de 01/2005 a 08/2009.

O AIOP foi impugnado, às e-fls. 170 a 203, em 08/12/2010. Já a 7ª Turma da DRJ/RPO, no acórdão nº 14-33.508, prolatado em 27/04/2011, às e-fls. 224 a 234, considerou, por unanimidade, a impugnação improcedente.

Inconformada, em 15/06/2011, a contribuinte, interpôs recurso voluntário, às e-fls. 239 a 271, discutindo, em síntese:

- decadência período anterior a 11/2005, pela contagem do prazo decadencial com base no art. 150, § 4º do CTN;
- compensação, por entender possível a utilização de crédito de terceiros;
- exclusão do SIMPLES e efeitos *ex-nunc* desta;

- cerceamento do direito de defesa;
- inexigibilidade das contribuições ao SEBRAE;
- cobrança indevida de juros pela aplicação da taxa SELIC;
- inconstitucionalidade da multa por caracterizar confisco.

O recurso voluntário foi apreciado pela 3ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da Segunda Seção de Julgamento em 19/01/2012, resultando no acórdão 2403-000.979, às e-fls. 278 a 288, que tem a seguinte ementa:

INCONSTITUCIONALIDADE. AFASTAMENTO DE NORMAS LEGAIS. VEDAÇÃO.

O Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) não é competente para afastar a aplicação de normas legais e regulamentares sob fundamento de inconstitucionalidade.

DECADÊNCIA

Deve-se aplicar regra única de decadência para o lançamento.

PROGRAMA DE ALIMENTAÇÃO DO TRABALHADOR

Integra o salário-de-contribuição a parcela recebida em desacordo com os programas de alimentação aprovados pelo Ministério do Trabalho e da Previdência Social, nos termos da Lei nº 6.321, de 14 de abril de 1976.

JUROS DE MORA. TAXA SELIC. APLICAÇÃO À COBRANÇA DE TRIBUTOS.

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.

COMPENSAÇÃO. CRÉDITO DE TERCEIROS

É proibida a compensação de débitos próprios com créditos de terceiros.

O acórdão teve o seguinte teor:

ACORDAM os membros do Colegiado, Por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao recurso, reconhecendo a decadência parcial do crédito tributário até a competência 10/2005, com base na regra do art. 150, § 4º do CTN.

Embargos da Procuradoria da Fazenda Nacional

Em 03/04/2012, a Procuradora da Fazenda Nacional interpôs embargos de declaração, às e-fls. 290 a 295, apenas no tocante à discussão da decadência. Contudo estes

embargos foram tidos como improcedentes, conforme despacho nº 075 do Presidente da 3ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da Segunda Seção de Julgamento, à e-fl. 298, em 21/08/2012.

RE da Fazenda Nacional

Cientificada do resultado dos embargos, em 16/11/2012, a Procuradora da Fazenda Nacional, na mesma data, manejou recurso especial de divergência - RE (e-fls. 300 a 316) ao citado acórdão, entendendo que o aresto diverge de entendimentos firmados no CARF em matéria de decadência para fatos geradores que não tiveram pagamento antecipado. Traz por paradigmas os acórdãos: nº 2301-002.267 da 1ª Turma Ordinária da 3ª Câmara e nº 2402-01.443 da 2ª Turma Ordinária da 4ª Câmara, ambos da Segunda Seção de Julgamento.

A Procuradora afirma que os acórdãos paradigmas distinguem cada período e os respectivos fatos geradores para aplicação do art. 150, § 4º do CTN, quando haja pagamento antecipado, enquanto para o recorrido, basta a existência de um pagamento para que sobre todos os outros fatos geradores incida essa norma. Assevera, ainda, que inexistindo pagamento parcial, impõem-se a aplicação da regra de contagem do art. 173, inc. I, do CTN.

Nesse sentido, requer seja conhecido e provido o recurso, para que (a) seja aplicado o art. 173, I, do CTN em relação a todos os fatos geradores em que não houve a antecipação do pagamento do tributo (competências 02/2005 a 05/2005 e 07/2005).

O RE da contribuinte foi apreciado pelo Presidente da 4ª Câmara da Segunda Seção de Julgamento do CARF, nos termos dos arts. 68 do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - RICARF, aprovado pela Portaria nº 256 de 22/06/2009, por meio do despacho nº 2400-010/2014, datado de 16/01/2014, às e-fls. 319 a 322, entendendo por lhe dar seguimento, em face do cumprimento dos requisitos regimentais.

Contrarrrazões da contribuinte

A contribuinte foi cientificada do acórdão nº 2403-000.979, do RE interposto pela Fazenda Nacional e do despacho de admissibilidade nº 2400-010/2014, por meio da comunicação nº 13842/ARFB/SJRPARDO/32/2014 (e-fl. 325), em 26/02/2014 (e-fl. 326).

Em 07/03/2014, a contribuinte apresentou suas contrarrrazões ao RE da Procuradoria, às e-fls. 329 a 337, onde em suma afirma que o prazo decadencial para os tributos por homologação é aquele previsto no art. 150, § 4º do CTN, havendo ou não pagamento antecipado ou mesmo expressa informação do sujeito passivo sobre o tributo devido. Por essa razão pleiteia que o RE não seja provido.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Luiz Eduardo de Oliveira Santos - Relator

O recurso é tempestivo e atende os demais requisitos de admissibilidade e, portanto, dele conheço.

Verifico, a propósito, que cinge-se o litígio aos períodos de apuração objeto de lançamento que poderiam estar fulminados pelo efeito decadencial, ao se considerar a aplicação do art. 150 §4º do CTN ou, alternativamente, o art. 173, I do CTN.

A propósito, a decadência dos tributos lançados por homologação é questão tormentosa que vem dividindo a jurisprudência administrativa e judicial há tempos. No âmbito dos antigos Conselhos de Contribuintes, e agora no Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, praticamente todas as interpretações possíveis já tiveram seu espaço.

É notório que as inúmeras teses que versam sobre o assunto surgiram do fato do nosso Código Tributário Nacional - CTN possuir duas regras de decadência, uma para o direito de constituir o crédito tributário (art. 173), e outra para o direito de não homologar o pagamento antecipado de certos tributos previstos em lei (art. 150, §4º). Apesar de serem situações distintas, o efeito atingido é o mesmo, pois, uma vez homologado tacitamente o pagamento, o crédito tributário estará definitivamente extinto, não se permitindo novo lançamento, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.

Na verdade, a celeuma não está no prazo da decadência, que é de cinco anos nas duas situações, mas na data de início de sua contagem. Enquanto o art. 173 fixa essa data no primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, ou no dia em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado, o art. 150, §4º, determina o marco inicial na ocorrência do fato gerador.

Pacificando essa discussão, o Superior Tribunal de Justiça – STJ, órgão máximo de interpretação das leis federais, firmou o entendimento de que a regra do art. 150, §4º, do CTN, só deve ser adotada nos casos em que o sujeito passivo antecipar o pagamento e não for comprovada a existência de dolo, fraude ou simulação, prevalecendo os ditames do art. 173, nos demais casos. Veja-se a ementa do Recurso Especial nº 973.733 - SC (2007/0176994-0), julgado em 12 de agosto de 2009, sendo relator o Ministro Luiz Fux:

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).

(...)

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

Observe-se que o acórdão do REsp nº 973.733/SC foi submetido ao regime do art. 543-C do Código de Processo Civil, reservado aos recursos repetitivos, o que significa que essa interpretação deverá ser aplicada pelas instâncias inferiores do Poder Judiciário.

A Portaria MF nº 152, de 2016, deu nova redação ao § 2º do art. 62 do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - RICARF, aprovado pela Portaria nº 343 de 09/06/2015, com a seguinte redação:

§ 2º As decisões definitivas de mérito, proferidas pelo Supremo Tribunal Federal e pelo Superior Tribunal de Justiça em matéria

infraconstitucional, na sistemática dos arts. 543-B e 543-C da Lei nº 5.869, de 1973, ou dos arts. 1.036 a 1.041 da Lei nº 13.105, de 2015 - Código de Processo Civil, deverão ser reproduzidas pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF.

Desta forma, este CARF forçosamente deve abraçar a interpretação do Recurso Especial nº 973.733 – SC, de que a regra do art. 150, §4º, do CTN, só deve ser adotada nos casos em que o sujeito passivo antecipar o pagamento e não for comprovada a existência de dolo, fraude ou simulação, prevalecendo os ditames do art. 173 nos demais casos.

A polêmica, no caso em questão, em verdade, está na existência ou não de pagamento antecipado.

Conforme relatado, a Fazenda Nacional alega que, a decisão a quo utilizou-se do art. 150 do CTN e seu § 4º, porém entende não haveria pagamentos parciais, nem mesmo relativos às competências de 02/2005 a 05/2005 e 07/2005, pois os recolhimentos correspondentes foram efetuados através de Guias da Previdência Social GPS, apenas na rubrica " Valor do INSS, que refere-se às contribuições parte dos segurados e da empresa, não havendo valores recolhidos na rubrica "Val.Outras Entidades, relativa às contribuições a outras entidades e fundos (terceiros).

A propósito, faço notar que editou este Conselho Administrativo de Recursos Fiscais a Súmula nº 99, aprovada por esta 2ª. Turma desta Câmara Superior em 09 de dezembro de 2013 e que assim reza:

*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.**(Grifei.)*

Ou seja, para fins de aplicação da Súmula supra na situação sob análise, deve haver convicção de que há recolhimento, **ainda que parcial**, do valor considerado como devido pelo contribuinte nas competências dos fatos geradores a que se referem a autuação, mesmo que não tenha sido incluída, na base de cálculo destes recolhimentos, parcela relativa a rubrica especificamente exigida no auto de infração, a fim de que se possa decidir pela aplicação, para fins de contagem do prazo decadencial, do disposto no art. 150, §4º da Lei nº 5.172, de 1966 (no caso de existência de recolhimento, ainda que parcial) ou do art. 173, I do mesmo Código (no caso da inexistência de recolhimento).

Filio-me à corrente que entende que essa verificação de antecipação de pagamento se dá de forma individualizada, por período de apuração, em virtude de o art. 150, § 4º do CTN fazer expressa referência a fato gerador, e não ao período objeto de fiscalização ou lançamento, conforme abaixo reproduzido:

Art. 150. ...

§ 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.

Ora, para cada fato gerador, ou seja, para cada período de apuração, deve haver pagamento parcial, para atração da regra decadencial insculpida no § 4º do art. 150 do CTN, devendo ser aplicada a regra geral, constante do art. 173, I, do mesmo CTN aos demais períodos de apuração.

No caso, não há nenhum recolhimento relativo aos fatos geradores objeto do presente auto de infração, conforme claramente colocado na decisão de primeira instância, nos termos a seguir reproduzidos:

*Em consulta ao sistema informatizado da Secretaria da Receita Federal do Brasil - RFB relativa aos recolhimentos efetuados pela autuada (fls. 220/222). constatamos, para o período questionado (01/2005 a 11/2005). recolhimentos parciais para as competências 01/2005, 06/2005, e de 08/2005 a 11/2005. Entretanto, tais **recolhimentos** foram efetuados, através de Guias da Previdência Social - GPS. **apenas na rubrica "Valor do INSS", que refere-se às contribuições parte dos segurados e da empresa, não havendo valores recolhidos na rubrica "Val.Outras Entidades", relativa às contribuições a outras entidades e fundos (terceiros).***

Esclareça-se que os recolhimentos de contribuições patronais e parte do segurado são relativos a fatos geradores diversos daqueles correspondentes à contribuições de terceiros, que têm bases legais diversas e destinações específicas.

Destarte, tendo a fiscalização constituído o crédito previdenciário com a devida ciência da contribuinte em 10/11/2010, deveria ser aplicado o critério de apuração da decadência disposto na regra geral, do art. 173, inc. I, do CTN para todos os fatos geradores lançados. Porém, como a Fazenda Nacional apenas requer a aplicação da regra do art. 173, I, do CTN aos períodos 02/2005 a 05/2005 e 07/2005, para que a decisão não seja *extra petita*, é de se dar provimento ao Recurso da Fazenda Nacional, nos estritos termos de seu pedido.

Conclusão

Diante do exposto, voto no sentido de conhecer do recurso especial da Fazenda Nacional para, no mérito, dar-lhe provimento, reformando o acórdão recorrido, pela aplicação da regra do art. 173, I, do CTN aos períodos 02/2005 a 05/2005 e 07/2005.

(assinado digitalmente)

Luiz Eduardo de Oliveira Santos

Processo nº 10865.003526/2010-13
Acórdão n.º **9202-004.438**

CSRF-T2
Fl. 360

CÓPIA