



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

Processo nº 12269.004711/2008-57
Recurso nº Especial do Contribuinte
Resolução nº **9202-000.042 – 2ª Turma**
Data 26 de outubro de 2016
Assunto Solicitação de Resolução
Recorrente FUNDAÇÃO MÉDICA DO RIO GRANDE DO SUL
Interessado FAZENDA NACIONAL

Resolvem os membros do colegiado, por unanimidade de votos, converter o julgamento em diligência à Unidade de Origem, para que esta junte aos autos a informação de todos os recolhimentos de contribuição social previdenciária, realizados pelo contribuinte no período cuja decadência está sendo discutida (de 01/01/2003 a 31/12/2003). Após, que seja intimado o contribuinte para manifestação, no prazo de trinta dias, retornando-se os autos ao relator, para prosseguimento.

(assinado digitalmente)

Luiz Eduardo de Oliveira Santos - Relator e Presidente em exercício

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

Do AI até a Decisão Recorrida Trata o presente processo de auto de infração - NFLD DEBCAD nº 37.200.617-5, às e-fls. 03 a 30, cientificado à contribuinte em 23/12/2008, com relatório fiscal às e-fls. 51 a 58. As notificações decorreram de: contribuições cujos recolhimentos não foram comprovados e também não constam do banco de dados do Sistema de Arrecadação do MF/RFB - Dataprev no período 01/2003 a 12/2007. Tais contribuições são relativas a contribuição da empresa sobre o valor pago a cooperativa de trabalho médico (UNIMED) e relativas remuneração paga, devida ou creditada a segurados contribuintes individuais (Bolsas de Pesquisa e Bolsas de Extensão).

A NFLD foi impugnada, às e-fls. 62 a 171, em 22/01/2009. Já a 5ª Turma da DRJ/JFA, no acórdão nº 09-27.637, prolatado em 16/12/2009, às e-fls. 285 a 297, considerou, por unanimidade, procedente em parte a impugnação, pelo afastamento apenas dos valores relativos a utilização dos serviços da UNIMED, em face da existência de pagamento realizado antes do início da ação fiscal.

Inconformada, em 13/05/2010, a contribuinte, interpôs recurso voluntário - RV, às e-fls. 300 a 340. Essa contestação teve em resumo, o conteúdo abaixo extraído do relatório do acórdão de julgamento do mesmo RV, à e-fl. 435:

- a) *Não foi oferecida a produção de prova, nem perícia;*
- b) *É nula a decisão por cerceamento do direito de defesa;*
- c) *as bolsas de pesquisa e extensão atenderam integralmente ao disposto previsto na Lei nº 8.958/94 e o respectivo Decreto nº 5.205/04 que o regulamenta, de forma que estão totalmente isentas de quaisquer recolhimentos de contribuições sociais.*
- d) *Outrossim, os profissionais que receberam as respectivas bolsas, jamais podem ser considerados como contribuintes individuais, haja vista que não recebem valores a título de remuneração e sim como mera doação, ou seja, recebem os valores como ressarcimento ou indenização pelo desenvolvimento de pesquisa ou pela extensão.*
- e) *Há norma específica da Previdência Social dispondo que não há incidência sobre os valores pagos a título de bolsa na forma da Lei 8.958;*
- f) *O doador não se beneficiou da atividade dos beneficiários;*
- g) *Não há a prestação de serviço de assistência médica por parte do professor médico preceptor, que tem por único objetivo o ensino.*
- h) *A recorrente possui direito à imunidade;*
- i) *Não há certeza nem liquidez na presente autuação;*

O recurso voluntário foi apreciado pela 2ª Turma Ordinária da 3ª Câmara da Segunda Seção de Julgamento em 26/10/2011, resultando no acórdão 2302-01.388, às e-fls. 433 a 441, que tem a seguinte ementa:

CERCEAMENTO DE DEFESA. INOCORRÊNCIA. PRODUÇÃO DE PROVAS. SIMPLES PROTESTO.

A recorrente não tem que protestar pelas provas documentais no processo administrativo, mas sim tem que produzi-las. Como as demonstrações das alegações são provas documentais, as mesmas tem que ser colacionadas na peça de defesa, no processo judicial tal procedimento não é distinto, pois cabe ao autor juntar na exordial as provas, assim como ao réu colacioná-las na contestação.

CERCEAMENTO DE DEFESA. INOCORRÊNCIA. INDEFERIMENTO DA PROVA PERICIAL.

Quanto d. prova pericial a mesma tem que ser requerida na peça inaugural da defesa, conforme disposição expressa no regulamento do Processo Administrativo.

No presente caso, a perícia é despicienda; pois toda a matéria probatória já consta nos autos. E como já afirmado, caberia A. parte adversa, no caso o contribuinte, a contraprova.

CONTRIBUINTES INDIVIDUAIS. REMUNERAÇÃO. BOLSAS DE ENSINO. LEI 8.958.

A condição para que os valores sejam enquadrados como bolsas é justamente não ser contraprestação a serviços executados pelos beneficiários, conforme previsto no art. 6º do Decreto nº 5.205.

Retribuindo o serviço prestado pelo segurados, os valores não podem ser enquadrados como doação. De acordo com o disposto no art. 538 do Código Civil, considera-se doação o contrato em que uma pessoa, por liberalidade, transfere do seu patrimônio bens ou vantagens para o de outra. Assim, os valores foram devidos aos segurados não por uma liberalidade da empresa; pois a liberalidade não teria uma causa jurídica. Os valores foram devidos em virtude de serviços prestados (a verdadeira causa jurídica) no interesse da entidade. Como se sabe, a prestação de serviços remunerada é fato gerador de contribuição previdenciária.

Não haveria incidência de contribuição previdenciária se os valores fossem pagos de acordo com a Lei nº 8.958. Todavia restou demonstrada a desobediência do comando legal O acórdão teve o seguinte teor:

ACORDAM os membros da Segunda Turma da Terceira Câmara da Segunda Seção do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, por maioria foi negado provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que integram o presente julgado. Quanto à preliminar de decadência, vencidos os Conselheiros Manoel Coelho Arruda Júnior e Eduardo Augusto Marcondes de Freitas que entenderam aplicar-se o art. 150, parágrafo 4 do CTN. Quanto ao mérito vencido o Conselheiro Manoel Coelho Arruda Júnior que entendeu pela exclusão apenas dos valores relativos à bolsa de extensão.

Embargos de declaração da contribuinte A contribuinte manejou embargos de declaração - ED ao acórdão, em 30/03/2012, às e-fls. 446 a 452, afirmando a existência de contradição

naquele aresto ao não aceitar suas afirmações de que os médicos preceptores não prestavam serviços assistenciais e por essa razão as bolsas por eles recebidas não estariam sujeitas à tributação previdenciária.

Através da Informação nº 2302-159, às e-fls. 476 e 477, em 15/05/2012, o Presidente da 2ª Turma Ordinária da 3ª Câmara da Segunda Seção de Julgamento rejeitou os ED por não entender existentes as contradições alegadas e vendo nestes embargos apenas ataque aos fundamentos da decisão, para o que tal recurso é inservível.

RE da contribuinte Ciente da denegação dos embargos em 06/11/2012 (e-fl. 481), no dia 20 do mesmo mês a empresa manejou recurso especial de divergência (e-fls. 482 a 496) ao citado acórdão, entendendo que o aresto diverge de entendimento firmado no CARF em duas matérias.

A primeira diz respeito à decadência, que entende dever ser contada nos termos do disposto no art. 150 da Lei nº 5.172 de 25/10/1966 - CTN, para os lançamentos por homologação, ao passo que o voto condutor do recorrido se utilizou do hiato temporal estabelecido pelo art. 173, inc. I, do mesmo Código, para os lançamentos de ofício. Apresenta como paradigmas para essa divergência, os acórdãos nº 2401-002.480 e nº 2401-02.439. Outrossim, a recorrente pleiteia que seja aplicada a regra dos lançamentos por homologação, alegando inclusive a existência de pagamentos a serem comprovados com os documentos de e-fls. 497 a 507.

A segunda, trataria de nulidade do lançamento, por falta de fundamentação, pelo autuante, da comprovação da sua falsa premissa de que os médicos prestariam serviço à população do SUS. Esse proceder adotado pela fiscalização resultou em inversão do ônus probatório que levaria à realização de prova negativa pela autuada. Para sustentar a divergência arguida, informa os acórdãos paradigmas nº 2803-001.686 e nº 9202-01.924, nos quais se inquinava de nulidade lançamentos com incompleta descrição dos fatos e fundamentos legais da autuação.

O RE da contribuinte foi apreciado pelo Presidente da 3ª Câmara da Segunda Seção de Julgamento do CARF, que, 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 2300-283/2014, datado de 07/04/2014, às e-fls. 3189 a 3195, deu seguimento, à primeira divergência arguida e negou seguimento à segunda.

Quanto a primeira, entendeu presentes as similitudes fáticas e jurídicas dos paradigmas e do recorrido, por isso os admitiu. Já com relação à segunda, o acórdão guerreado não teria tratado de erros na descrição dos fatos geradores que foi o foco dos paradigmas, mas do ônus de colacionar as provas aos autos, autuada ou autuante; por isso a denegou.

No despacho de e-fl. 3197, o Presidente da Câmara Superior de Recursos Fiscais - Câmara Superior de Recursos Fiscais - CSRF, em reexame baseado no art. 71 do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - RICARF, aprovado pela Portaria nº 256 de 22/06/2009, decidiu por manter totalmente o despacho acima citado, dando prosseguimento ao RE apenas no tocante à primeira divergência.

Cientificada do RE em 16/09/2014, a Fazenda Nacional, manifestou-se pela não apresentação de contrarrazões em 18/09/2014, à e-fl. 3199.

Em 27/08/2014, a contribuinte, através de novos representantes, juntou petição aos autos, à e-fls. 3210 e 3211, na qual afirma que não teriam sido juntadas aos autos algumas planilhas correspondentes às competências de agosto, setembro e outubro de 2006, o que prejudicaria sua defesa

no que tange ao valor e a natureza de cada bolsa doada (ensino/pesquisa/extensão), o nome do bolsista, e o projeto que a justificou, não há como proceder-se a uma defesa casuística, demonstrando em quais bolsas o fiscal utilizou base de cálculo a maior do que o salário-de-contribuição.

No seu entender, tal omissão ensejaria a nulidade dos débitos em razão de suposta preterição do direito de defesa, pelo que requer que sejam acostadas aos autos os citados documentos.

Já em 09/03/2015, traz novo requerimento aos autos, às e-fls. 3287 a 3292, alegando em síntese:

a) Ilegitimidade passiva da recorrente, pois não seria ela a tomadora dos serviços ou quem teria as verbas para pagamento das verbas oriundas do Ministério da Educação - MEC para patrocínio das ações no âmbito das rotinas hospitalares necessárias à formação dos médicos residentes do Hospital de Clínicas de Porto Alegre - HCPA; ela seria apenas intermediária as contratações com os médicos/professores e repassaria os valores recebidos pelo HCPA provindos do MEC;

b) reafirma que existiriam recolhimentos de contribuições que suportam a decadência com base no art. 150, § 4º do CTN e que a documentação supostamente extraviada, cuja juntada foi requerida em 27/08/2014, seria imprescindível, demandando assim, a realização de diligência nesse sentido;

c) por fim, requer redução da multa de mora para 20%, conforme prevista pela MP 499/09, e afastamento dos juros moratórios sobre as multas aplicadas.

É o relatório.

VOTO

Conselheiro Luiz Eduardo de Oliveira Santos - Relator

O recurso é tempestivo e atende os demais requisitos de admissibilidade.

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. Contudo, há nos autos também requerimentos juntados às e-fls. 3210/3211 e 3287/3292, que representam verdadeiramente novos recursos, tratando de matéria jurídica e fática não alentada, seja em sede de ED seja no RE, sem qualquer previsão regimental, pedindo manifestação de ofício pelo colegiado.

Antes de manifestar-me sobre o mérito, cabe fazer uma colocação.

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 inocorre, sem a constatação de dolo, fraude ou simulação do contribuinte, inexistindo declaração prévia do débito (Precedentes da Primeira Seção: **REsp 766.050/PR**, Rel. Ministro Luiz Fux, julgado em 28.11.2007, DJ 25.02.2008; **AgRg nos EREsp 216.758/SP**, Rel. Ministro Teori Albino Zavascki, julgado em 22.03.2006, DJ 10.04.2006; e **EResp 276.142/SP**, Rel. Ministro Luiz Fux, julgado em 13.12.2004, DJ 28.02.2005).*

2. É que a decadência ou caducidade, no âmbito do Direito Tributário, importa no perecimento do direito potestativo de o Fisco constituir o crédito tributário pelo lançamento, e, consoante doutrina abalizada, 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, se cinge a existência ou não de pagamento antecipado. O voto que orienta o acórdão vergastado dispõe:

No presente caso trata-se de tributo sujeito a lançamento por homologação, cujo pagamento não foi realizado, sendo necessário o lançamento de ofício. Por não ter pago, nem declarado em GFIP, os valores somente conseguiriam ser apurados em lançamento do fiscal, daí a aplicabilidade do art. 173, inciso I do CTN, para efeitos da contagem do prazo decadencial.

Mesmo porque para aplicação do art. 150, parágrafo 4º ou 173, inciso I do CTN, há que se analisar o recolhimento rubrica por rubrica, pois na hipótese de o contribuinte não reconhecer determinada parcela como incidente, a mesma somente conseguiria ser apurada em urna ação fiscal. A obrigação não restou adimplida, no que concerne aos fatos geradores ocorridos no período de janeiro de 2003 a dezembro de 2007. O lançamento foi realizado em 23 de dezembro de 2008.

Caso o sujeito passivo não antecipe o pagamento, porque entende que o tributo não é devido, obviamente não haverá crédito a ser extinto por homologação.

Por sua vez, defende a contribuinte que se aplicaria o art. 150, §4º do CTN, até mesmo porque teria ocorrido pagamentos entre janeiro e novembro de 2003.

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).

Não é possível depreender do cotejo aos autos a efetiva existência de recolhimento de tributos aptos a atrair a regra decadencial do art. 150, § 4o do Código Tributário Nacional.

Assim, voto por converter o julgamento em diligência, para que a autoridade preparadora junte aos autos a informação de todos os débitos declarados como devidos e todos os correspondentes recolhimentos de contribuição social previdenciária, realizados pelo contribuinte no período cuja decadência está sendo discutida: entre 01/01/2003 e 31/12/2003. Em seguida, elabore relatório circunstanciado quanto à existência de pagamento por fato gerador: (a) folha de pagamento - cota patronal, (b) folha de pagamento - contribuição do segurado, (c) folha de pagamento - terceiros, (d) autônomos/contribuintes individuais - cota patronal, (e) autônomos/contribuintes individuais - contribuição do segurado. Por fim, abra prazo de trinta dias para manifestação do contribuinte, com posterior retorno ao relator, para prosseguimento.

(assinado digitalmente)

Luiz Eduardo de Oliveira Santos.