



Ministério da Economia
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS



Processo nº 14485.000086/2007-64
Recurso nº Especial do Procurador
Acórdão nº 9202-009.572 – CSRF / 2ª Turma
Sessão de 22 de junho de 2021
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado AME ASSISTENCIA MEDICA E ENFERMAGEM LTDA

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/07/1998 a 31/01/1999

CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. DECADÊNCIA. DECISÃO DEFINITIVA DO STJ SOBRE A MATÉRIA. AUSÊNCIA DE PAGAMENTO. DECADÊNCIA ART. 173, I DO CTN.

O Superior Tribunal de Justiça em decisão vinculante - Resp nº 973.733/SC, firmou entendimento de que a homologação do art. 150, §4º do CTN refere-se ao pagamento antecipado realizado pelo contribuinte.

Hipótese em que, não havendo nos autos comprovação do pagamento do tributo, ainda que parcial, deve-se aplicar a decadência segundo a norma do art. 173, I do CTN.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial e, no mérito, por maioria de votos, em dar-lhe provimento, vencido o conselheiro João Victor Ribeiro Aldinucci (relator), que lhe negou provimento. Designada para redigir o voto vencedor a conselheira Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri.

(assinado digitalmente)

Maria Helena Cotta Cardozo – Presidente em Exercício

(assinado digitalmente)

João Victor Ribeiro Aldinucci – Relator

(assinado digitalmente)

Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri – Redatora Designada

Participaram do presente julgamento os conselheiros: Mário Pereira de Pinho Filho, Ana Cecília Lustosa da Cruz, Pedro Paulo Pereira Barbosa, João Victor Ribeiro Aldinucci,

Maurício Nogueira Righetti, Marcelo Milton da Silva Risso, Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri e Maria Helena Cotta Cardozo (Presidente em Exercício).

Relatório

Trata-se de recurso especial interposto pela Fazenda Nacional, em face do acórdão 206-01.280, de recurso voluntário, e que foi totalmente admitido pela Presidência da 4ª Câmara da 2ª Seção, para que seja rediscutida a seguinte matéria: aplicação do prazo decadencial previsto no art. 150, § 4º vs. 173, I, do CTN. Segue a ementa da decisão, nos pontos que interessam:

PREVIDENCIÁRIO. RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA CESSÃO DE MÃO DE OBRA. OCORRÊNCIA. EMPRESA TOMADORA DE SERVIÇOS. NÃO COMPROVAÇÃO DO RECOLHIMENTO. JUROS.

É inconstitucional o artigo 45 da Lei nº 8.212/1991, que trata de decadência de crédito tributário. Súmula Vinculante nº 8 do STF.

TERMO INICIAL: (a) Primeiro dia do exercício seguinte ao da ocorrência do fato gerador, se não houve antecipação do pagamento (CTN, ART. 173, I); (b) Fato Gerador, caso tenha ocorrido recolhimento, ainda que parcial (CTN, ART. 150, § 4º).

No caso, trata-se de tributo sujeito a lançamento por homologação e houve antecipação de pagamento. Aplicável, portanto, a regra do art. 150, § 4º do CTN.

A decisão foi assim registrada:

ACORDAM os membros da SEXTA CÂMARA do SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUÍNTES, por maioria de votos, em dar provimento ao recurso, para reconhecer a decadência das contribuições apuradas. Vencido(a)s o(a)s Conselheiro(a)s Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira, Bernadete de Oliveira Barros e Ana Maria Bandeira, que votaram por reconhecer a decadência somente até a competência 11/98.

Foi lavrada a NFLD nº 35.479.184-2 contra a MULTIBRAS S/A ELETRODOMÉSTICOS, a qual seria solidariamente obrigada ao recolhimento das contribuições devidas à seguridade social, correspondentes à parte dos segurados, à parte da empresa, outras entidades ou fundos (terceiros) e RAT, incidentes sobre o total das remunerações de serviços executados mediante cessão de mão-de-obra utilizada por trabalhadores em serviços de saúde, no período de 07/1998 a 01/1999, em decorrência do contrato de prestação de serviços com a empresa AME ASSISTÊNCIA MÉDICA E ENFERMAGEM LTDA.

Em seu recurso especial, a Fazenda Nacional basicamente alega que:

- é cabível recurso especial por violação a dispositivo de lei ou à evidência da prova, conforme o Regimento Interno do CARF com redação da Portaria MF 256/09, arts. 4º e 7º, sendo aplicável a legislação vigente à época da prolação da decisão recorrida, mais precisamente o art. 7º, I, do revogado Regimento Interno da Câmara Superior de Recursos Fiscais, aprovado pela Portaria MF 147/07;
- não há nos autos qualquer elemento probatório que demonstre a existência de pagamentos relacionados aos fatos geradores em questão;
- o acórdão recorrido deve ser reformado, uma vez que a premissa fática adotada não consta nos autos, ou seja, não houve qualquer pagamento referente aos créditos lançados pela NFLD nº 35.479.184-2.

O sujeito passivo MULTIBRAS foi intimado do acórdão de recurso voluntário, do recurso especial e do seu exame de admissibilidade, e apresentou contrarrazões, nas quais basicamente pede o não conhecimento do apelo, ou, sucessivamente, o seu desprovimento. Segundo a MULTIBRAS, a recorrente não teria feito o cotejo analítico e nem juntado cópia do

acórdão paradigma e, quanto ao mérito, teria havido recolhimentos antecipados e seria aplicável a regra do art. 150, § 4º, do Código Tributário Nacional.

A AME ASSISTÊNCIA MÉDICA E ENFERMAGEM LTDA foi intimada por Edital, mas não apresentou contrarrazões e nem manifestação.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro João Victor Ribeiro Aldinucci – Relator

1 Conhecimento

O presente recurso foi interposto com base no art. 7º, I, do revogado Regimento Interno da Câmara Superior de Recursos Fiscais, aprovado pela Portaria MF 147/07, segundo o qual:

Art. 7º Compete à Câmara Superior de Recursos Fiscais, por suas Turmas, julgar recurso especial interposto contra:

I - decisão não-unânime de Câmara, quando for contrária à lei ou à evidência da prova;
e

A recorrente defende o cabimento de seu recurso, porque a decisão recorrida não foi unânime e porque foi prolatada na vigência do revogado Regimento, quando era cabível recurso especial por contrariedade à lei ou à evidência da prova. Com razão a recorrente quanto ao conhecimento.

O Regimento aprovado pela Portaria MF 256/09 contemplava uma regra de transição em seu art. 4º, segundo a qual os recursos interpostos em face de acórdãos proferidos nas sessões de julgamento ocorridas em data anterior à sua vigência seriam processados de acordo com o rito previsto nos arts. 15 e 16 e nos arts. 43 e 44 do revogado regimento. Veja-se:

Art. 4º. **Os recursos** com base no inciso I do art. 7º e do art. 9º do Regimento Interno da Câmara Superior de Recursos Fiscais, aprovado pela Portaria MF nº 147, de 25 de junho de 2007, **interpostos em face de acórdãos proferidos nas sessões de julgamento ocorridas em data anterior à vigência do Anexo II desta Portaria, serão processados de acordo com o rito previsto nos arts. 15 e 16 e nos arts. 43 e 44 daquele Regimento.**

É exatamente o caso dos autos, visto que a decisão objurgada foi proferida sob a égide do revogado Regimento, sendo aplicável tal regra regimental transitória.

Logo, equivocou-se a MULTIBRAS quando afirmou que o recurso não deveria ser conhecido porque a recorrente não teria feito o cotejo analítico e nem juntado cópia do acórdão paradigma. Não se trata, aqui, de recurso por divergência jurisprudencial, mas sim de recurso por contrariedade à lei ou à evidência da prova, o qual era cabível quando proferida a decisão recorrida e que, portanto, deve ser admitido à luz do precitado art. 4º.

2 Decadência

Discute-se nos autos se o prazo decadencial do presente lançamento é contado na forma do art. 150, § 4º, do Código Tributário Nacional, ou de acordo com seu art. 173, I.

Segundo a decisão recorrida, “*ocorreu a antecipação do pagamento pelo sujeito passivo Razão pela qual se aplica a regra do art. 150, § 4º, do CTN, ou seja, conta-se o prazo decadencial a partir do fato gerador*” (como no original, efl. 182).

Por outro viés, a Fazenda Nacional defende inexistir nos autos qualquer elemento probatório que demonstre a existência de pagamentos relacionados aos fatos geradores em questão.

Discordo do argumento da Fazenda Nacional, vez que o Termo de Encerramento da Auditoria Fiscal – TEAF de efl. 22 afirma textualmente que durante a ação fiscal foram examinados os “*Comprovantes de Recolhimento*”, o que demonstra, sim, a existência de recolhimentos antecipados parciais e atrai a aplicação do disposto no art. 150, § 4º, do Código. Nessa toada, o recurso fazendário deve ser desprovido.

O critério de determinação da regra decadencial aplicável (art. 150, § 4º ou art. 173, I) é a existência de pagamento antecipado do tributo, ainda que parcial, mesmo que não tenha sido incluída na sua base de cálculo a rubrica ou o levantamento específico apurado pela fiscalização, bem como a inexistência de dolo, fraude ou simulação.

Se o sujeito passivo antecipa o montante do tributo, mas em valor inferior ao efetivamente devido, o prazo para a autoridade administrativa manifestar se concorda ou não com o recolhimento tem início; em não havendo concordância, deve haver lançamento de ofício no prazo determinado pelo art. 150, § 4º, salvo a existência de dolo, fraude ou simulação, casos em que se aplica o art. 173, I. Expirado o prazo, considera-se realizada tacitamente a homologação pelo Fisco, de maneira que essa homologação tácita tem natureza decadencial.

Se, por outro lado, não houver o pagamento prévio pelo contribuinte, não há homologação (expressa ou tácita) a ser exercida pelo Fisco e o direito de constituição do crédito não é contado do fato gerador, mas sim do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

E caracteriza pagamento antecipado qualquer recolhimento de contribuição previdenciária na competência do fato gerador, independentemente de ter sido incluída na base de cálculo do recolhimento a rubrica específica (ex. custeio de alimentação) exigida no Auto de Infração ou na Notificação de Lançamento. Essa questão foi definitivamente pacificada com a edição da Súmula CARF 99:

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

No mesmo sentido, o entendimento do colendo STJ em sede de recurso representativo de controvérsia:

PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ARTIGO 543-C, DO CPC. TRIBUTÁRIO. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. INEXISTÊNCIA DE PAGAMENTO ANTECIPADO. DECADÊNCIA DO DIREITO DE O FISCO CONSTITUIR O CRÉDITO TRIBUTÁRIO. TERMO INICIAL. ARTIGO 173, I, DO CTN. APLICAÇÃO CUMULATIVA DOS PRAZOS PREVISTOS NOS ARTIGOS 150, § 4º, e 173, DO CTN. IMPOSSIBILIDADE.

1. **O prazo decadencial quinquenal para o Fisco constituir o crédito tributário (lançamento de ofício) conta-se do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, nos casos em que a lei não prevê o pagamento antecipado da exação ou quando, a despeito da previsão legal, o mesmo incorre**, sem a constatação de dolo, fraude ou simulação do contribuinte, inexistindo declaração prévia do débito (Precedentes da Primeira Seção: REsp 766.050/PR, Rel. Ministro Luiz Fux, julgado em 28.11.2007, DJ 25.02.2008; AgRg nos EREsp 216.758/SP, Rel. Ministro Teori Albino Zavascki, julgado em 22.03.2006, DJ 10.04.2006; e EREsp 276.142/SP, Rel. Ministro Luiz Fux, julgado em 13.12.2004, DJ 28.02.2005).

2. É que a decadência ou caducidade, no âmbito do Direito Tributário, importa no perecimento do direito potestativo de o Fisco constituir o crédito tributário pelo lançamento, e, consoante doutrina abalizada, encontra-se regulada por cinco regras jurídicas gerais e abstratas, entre as quais figura a regra da decadência do direito de lançar nos casos de tributos sujeitos ao lançamento de ofício, ou nos casos dos tributos sujeitos ao lançamento por homologação em que o contribuinte não efetua o pagamento antecipado (Eurico Marcos Diniz de Santi, "Decadência e Prescrição no Direito Tributário", 3ª ed., Max Limonad, São Paulo, 2004, págs.. 163/210).

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

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

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

(REsp 973.733/SC, Rel. Ministro LUIZ FUX, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 12/08/2009, DJe 18/09/2009) *(destacou-se)*

Logo, o recurso da Fazenda Nacional deve ser desprovido.

3 Conclusão

Diante do exposto, voto por conhecer e negar provimento ao recurso especial da Fazenda Nacional.

(assinado digitalmente)

João Victor Ribeiro Aldinucci

Voto Vencedor

Conselheira Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri – Redatora Designada

Peço licença ao Conselheiro Relator para discordar das suas conclusões.

No que tange ao reconhecimento da decadência, lembramos que a autuação refere-se a NFLD por meio da qual foi apurado e constituído crédito para a Secretaria da Receita Federal do Brasil, relativo as contribuições devidas pela MULTIBRAS S/A ELETRODOMÉSTICOS na condição responsável solidária. O relatório fiscal assim resumiu a autuação:

1 Este relatório é integrante da NFLD nº 35 479 184-2. Trata-se de débito para com a Seguridade Social relativo a contribuições devidas, pelo contribuinte acima identificado, incidente sobre a Remuneração de

a) Mão-de-obra utilizada por trabalhadores em cessão de MO

...

3 Os levantamentos "SAE" e "9AE" foram lançados através do exame das contas do Razão, Notas Fiscais, faturas e contrato. A empresa não apresentou a esta fiscalização Copias de Folhas de Pagamento e Guias de Recolhimento-GRPS específicas dos segurados que prestaram os serviços, ensejando ao Auto de Infração pela não apresentação de todos os documentos solicitados pela fiscalização

A Conta do Razão examinada foi:

300 329 — Serviços de terceiros

3 1) Prestadora de Serviços por Cessão de Mão-de-Obra de Trabalhadores - Responsabilidade Solidaria

3 11) No exame dos registros contábeis verificou-se que a empresa, no período mencionado, contratou os serviços de trabalhadores no seu estabelecimento

3 1 2) Foi lançado o presente debito, em razão de não terem sido apresentados, pela empresa contratante as copias autenticadas das Guias de Recolhimento quitadas (GRPS) e respectivas Folhas de Pagamento específicas conforme dispunha o artigo 31 e parágrafos da Lei Nº 8 212/91e OS INSS/DAF nº 176 de 05/12/1997, alteradas pela lciNº9 711 de 20/11/1998

3 1 3) Os valores foram apurados de acordo com os dados lançados no Razão e em Notas Fiscais e faturas disponibilizados pelo contribuinte

3 14) O salário de contribuição relativo a mão de obra foi determinado pela aplicação do percentual de 40% sobre o valor total do serviço, conforme o item 11, b da OS INSS/DAF nº 176 de 05/12/1997

3 1 5) Sendo assim, lavra-se o presente debito em nome do contratante por solidariedade com o executor dos serviços prestados, conforme estabelece o art 31, da Lei Nº 8 212 de 24/07/1991 e alterações posteriores.

O período autuado é de 07/1998 a 01/1999.

Contribuinte foi intimado em 21/10/2004.

Discute-se por meio do presente recurso se haveria nos autos comprovação de pagamento, ainda que parcial, do tributo cobrado.

Tal discussão é relevante na medida em que, como destacado pelo Relator, após exaustivo debate, a jurisprudência se posicionou no sentido de que para aqueles tributos

classificados na modalidade de lançamento por homologação o prazo decadencial aplicável é o do art. 150, §4º do CTN, salvo nas hipóteses em que o contribuinte tenha agido com dolo, fraude ou simulação, ou se restar comprovado que não ocorreu a antecipação de pagamento.

O Superior Tribunal de Justiça em decisão vinculante - Resp nº 973.733/SC, firmou entendimento de que a homologação do art. 150, §4º do CTN refere-se ao pagamento antecipado realizado pelo contribuinte, nas palavras do Ministro Luiz Fux: *"Assim é que 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 inócorre, sem a constatação de dolo, fraude ou simulação do contribuinte, inexistindo declaração prévia do débito"*.

Referido julgado recebeu a seguinte ementa:

PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ARTIGO 543C, DO CPC. TRIBUTÁRIO. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. INEXISTÊNCIA DE PAGAMENTO ANTECIPADO. DECADÊNCIA DO DIREITO DE O FISCO CONSTITUIR O CRÉDITO TRIBUTÁRIO. TERMO INICIAL. ARTIGO 173, I, DO CTN. APLICAÇÃO CUMULATIVA DOS PRAZOS PREVISTOS NOS ARTIGOS 150, § 4º, e 173, DO CTN. IMPOSSIBILIDADE.

1. O prazo decadencial quinquenal para o Fisco constituir o crédito tributário (lançamento de ofício) 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 inócorre, 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 impositivo, 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 543C, do CPC, e da Resolução STJ 08/2008. (destaques do original)

A doutrina se manifestava neste mesmo sentido, valendo citar o posicionamento da Doutora Christiane Mendonça, no artigo intitulado "Decadência e Prescrição em Matéria Tributária", publicado livro Curso de Especialização em Direito Tributário: estudos analíticos em homenagem a Paulo de Barros Carvalho, editora Forense:

Nos lançamentos por homologação - o prazo de cinco anos é contado da data da ocorrência do fato gerador, art. 150, §4º. Ocorre que quando o contribuinte não cumpre o seu dever de produzir a norma individual e concreta e de pagar tributo, compete à autoridade administrativa, segundo art. 149, IV do CTN efetuar o lançamento de ofício. Dessa forma, consideramos apressada a afirmação genérica que sempre que for lançamento por homologação o prazo será contado a partir da ocorrência do fato gerador, pois não é sempre, dependerá se houve ou não pagamento antecipado. Caso não haja o pagamento antecipado, não há o que se homologar e, portanto, caberá ao Fisco promover o lançamento de ofício, submetendo-se ao prazo do art. 173, I do CTN. Nesse sentido, explica Sacha Colmon Navarro Coelho: "A solução do dia primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado aplica-se ainda aos impostos sujeitos a homologação do pagamento na hipótese de não ter ocorrido pagamento antecipado... Se tal não houve, não há o que se homologar."

Também a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça é firme no mesmo sentido de que na hipótese de ausência de pagamento de tributo sujeito a lançamento por homologação, o prazo decadencial para constituição do crédito tributário segue a regra do art. 173, I do CTN, contando-se os cinco anos a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em o lançamento poderia ter sido efetuado.

Destaca-se que tendo o REsp nº 973.733/SC sido julgado sob a sistemática do Recurso Repetitivo deve este Conselho, por força do art. 62, §2º do seu Regimento Interno, reproduzir tal entendimento em seus julgados.

Ocorre que, embora não haja mais dúvidas de que para se considerar a data do fato gerador como termo inicial da decadência é necessário verificar acerca da ocorrência de antecipação do pagamento do tributo, permanece sob debate qual seria a abrangência do termo 'pagamento' adotado por aquele Tribunal Superior.

Em outras palavras, quais pagamentos realizados pelo contribuinte devem ser considerados para fins de aplicação do art. 150, §4º do CTN?

No que tange as contribuições previdenciárias entendo que a resposta já foi construída por este Conselho quando da edição da Súmula CARF nº 99, que dispõe:

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.

Embora a referida Súmula não seja aplicada ao caso - pois a mesma contempla lançamento cujo objeto é cobrança da Contribuição Social incidente sobre pagamentos de salários tidos como indiretos - o entendimento ali exposto é compatível com o caso em questão.

Assim, a verificação da ocorrência de pagamento para fins de atração da regra o art. 150, §4º do CTN deve se dar pela análise de ter o contribuinte recolhido ao longo do período autuado contribuição previdenciária decorrente do mesmo fato gerador objeto do lançamento, ainda que os respectivos recolhimentos não se refiram propriamente aos fatos cujas hipóteses de incidência tenham sido questionadas pela fiscalização. Deve-se entender por 'mesmo fato gerador' as hipóteses de incidência que possuem identidade entre os critérios que compõem a

respectiva regra matriz de incidência, ou seja, tributo previsto no mesmo dispositivo legal com coincidência de sujeito passivo e base de cálculo, ainda que esta última não tenha sido quantificada corretamente.

Ora a contribuição previdenciária devida em razão da contratação de serviços mediante cessão de mão de obra é tributo recolhido na condição de substituto tributário (pagamento em favor de terceiros) e portanto possuiu fato gerador distinto da contribuição eventualmente devida e recolhida pelo Contribuinte em relação aos seus segurados com ou sem vínculo de emprego. Assim eventual adimplemento dessa última se quer seria suficiente para atrair a regra decadencial prevista pelo art. 150, §4º do CTN.

Destacamos que também não há nos autos provas de que os valores cobrados foram efetivamente ou parcialmente recolhidos pelas empresas prestadoras dos serviços, fato ao meu ver seria relevante e justificaria a aplicação do art. 150, §4º do CTN.

Assim, diante da total ausência de provas quanto ao recolhimento do tributo lançado, o início da contagem do prazo decadencial deverá ser postergado para o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o referido lançamento poderia ser efetuado, nos termos do art. 173, I do CTN.

No presente caso, considerando que o lançamento se refere ao período de 01/07/1998 a 31/01/1999 e que o Contribuinte foi intimado em 21/10/2004, deve-se afastar a decadência das competências 12/1998 e seguintes.

Diante do exposto, dou provimento ao recurso da Fazenda Nacional.

(assinado digitalmente)

Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri