



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

Processo n° 14485.000089/2007-06
Recurso n° 152.620 Especial do Procurador
Acórdão n° 9202-002.441 – 2ª Turma
Sessão de 07 de novembro de 2012
Matéria DECADÊNCIA
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado MULTIBRÁS S/A ELETRODOMÉSTICOS (WHIRLPOOL S.A)

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

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

DECADÊNCIA. COMPROVAÇÃO DE EXISTÊNCIA DE PAGAMENTO ANTECIPADO POR PARTE DO CONTRIBUINTE AUTUADO. INCIDÊNCIA DO ARTIGO 150, §4º, DO CTN. DECISÃO DO STJ EM RECURSO REPETITIVO.

Conforme entendimento fixado pelo STJ, em sede de recurso repetitivo, havendo pagamento antecipado parcial por parte do contribuinte, a contagem do prazo decadencial deve ocorrer nos termos do artigo 150, §4º, do CTN. Decadência que se configurou na hipótese.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros da 2ª Turma da Câmara Superior de Recursos **FISCAIS**, por unanimidade de votos, negar provimento ao recurso.

(assinado digitalmente)

Otacílio Dantas Cartaxo

Presidente

(assinado digitalmente)

Susy Gomes Hoffmann

Relatora

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Otacílio Dantas Cartaxo, Susy Gomes Hoffmann, Luiz Eduardo de Oliveira Santos, Gonçalo Bonet Allage, Marcelo Oliveira, Manoel Coelho Arruda Junior, Gustavo Lian Haddad, Maria Helena Cotta Cardozo, Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira e Elias Sampaio Freire .

Relatório

Trata-se de recurso especial de divergência interposto pela Procuradoria da Fazenda Nacional.

A autuação teve por objeto débito para com o INSS, concernente a contribuições devidas, incidente em remuneração. Conforme o relatório de NFLD presente às fls. 14 e seguintes:

“1. Este relatório é integrante da NFLD nº 35.745.280-1, 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.

2. Para melhor compreensão dos valores apurados desta notificação fiscal, o levantamento foi denominado:

- "STR": período de 07/98 a 01/99.

3. O levantamento "STR", foi lançado através do exame das contas do Razão, Notas Fiscais, faturas e contrato. A empresa não apresentou a esta fiscalização Cópias 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.

3.1) Prestadora de Serviços por Cessão de Mão-de-Obra de Trabalhadores - Responsabilidade Solidária

3.1.1) 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 débito, em razão de não terem sido apresentados, pela empresa contratante as cópias autenticadas das Guias de Recolhimento quitadas (GRPS) e respectivas Folhas de Pagamento específicas conforme dispunha o artigo 31 e parágrafos da Lei Nº 8.212/91 OS INSS/DAF nº 176 de 05/12/1997 alteradas pela lei Nº 9.711 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 .

3.1.1) O salário de contribuição relativo à 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 débito 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 contribuinte apresentou impugnação (fls. 33/50).

Julgou-se procedente o lançamento, nos termos da ementa constante da decisão presente às fls. 65/79:

CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. EMPRESA TOMADORA DE SERVIÇOS E EMPRESA DE CESSÃO DE MÃO-DE-OBRA. NÃO COMPROVAÇÃO DO RECOLHIMENTO. JUROS.

Aplica-se o instituto da solidariedade quando a empresa tomadora de mão-de-obra não comprova o pagamento das contribuições previdenciárias devidas pela empresa prestadora de serviços, não cabendo o benefício de ordem. Art. 31 da Lei n.º 8.212/91, com redação dada pela Lei n.º 9.528/97.

Os juros e a multa de mora têm caráter irrelevável, a eles aplicando-se a legislação vigente em cada competência.

Artigo 34 da Lei n.º 8.212/91 c/c parágrafo 6º do artigo 239 do decreto n.º 3.048/99).

LANÇAMENTO PROCEDENTE.

O contribuinte interpôs recurso (fls. 90/111).

Contrarrazões às fls. 115/116.

A antiga Sexta Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes (fls. 172/179) deu provimento ao recurso do contribuinte, para declarar a decadência referente às contribuições apuradas, nos termos da seguinte ementa:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

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

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.

Recurso Voluntário Provido.

A Procuradoria da Fazenda Nacional opôs embargos de declaração (fls. 184/185), alegando que, no acórdão recorrido, não se demonstrou, de acordo com as provas constantes dos autos, para a aplicação do artigo 150, §4º, do CTN, a existência do pagamento antecipado.

Os Embargos não foram conhecidos (fls. 187/188), com base no fundamento de que, em verdade, a aplicação do artigo 150, §4º, do CTN, dera-se em face de ausência de comprovação, pela Fiscalização, da não ocorrência de pagamento parcial, ressaltando-se que:

“Em que pese o esforço da Fazenda Nacional em demonstrar a ocorrência de contradição no decisum embargado, deixo de concordar com sua tese. É muito comum nesse tipo de lançamento o fisco lançar apenas as bases de cálculo relativas aos fatos geradores em relação aos quais o autuado não se reconheceu como contribuinte ou responsável pelo recolhimento.”

Às fls. 190/195, a Procuradoria da Fazenda Nacional interpôs o presente recurso especial, com fundamento na contrariedade à prova dos autos.

Argumentou que:

“A r. decisão a quo, data máxima venia, é contrária à evidência da prova, uma vez que não há nos autos qualquer elemento probatório que demonstre a existência de pagamentos relacionados aos fatos geradores em questão. Afastada a premissa fática adotada pelo acórdão recorrido, incide na espécie o art. 173, I, do CTN, que fixa o termo inicial do prazo decadencial como o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ser efetuado.

A inexistência dos pagamentos se percebe pela consulta ao DAD (Discriminativo Analítico de Débito), fls. 04/05, e ao relatório fiscal, fls. 14/17.

Assim, quando não há pagamento, destaca-se a inexistência de lançamento por homologação, pois o contribuinte não antecipou o pagamento do tributo.

De fato, o presente lançamento teve como fundamento, justamente, a omissão quanto à comprovação de qualquer pagamento relacionado aos serviços prestados, no aludido período, pela contratação de cessão de mão-de-obra.

Comprovada a ausência de pagamento, cai por terra a conclusão do acórdão recorrido, haja vista que a tese por ele

adotada é, corretamente, no sentido de que somente é aplicável o art. 150, §4º, do CTN, quando há pagamento parcial.

Merece destaque a afirmação manifestada pela eminente Relatora do acórdão recorrido, Cleusa Vieira de Souza, ao rejeitar os embargos, segundo a qual "tem sido esse o entendimento adotado quando, compulsando-se os autos, não é possível concluir pela ocorrência ou não de antecipação de pagamento" (fl. 187) (Grifou-se).(...)

A tese adotada pelo acórdão recorrido, a qual, frise-se, não está sendo contestada neste recurso, afinal é a defendida pela Fazenda Nacional, pressupõe a prova nos autos do pagamento, o que não ocorreu.

Desse modo, o acórdão de origem contrariou a prova dos autos, ao reputar ocorrido o pagamento parcial do crédito tributário lançado.

Demonstrada a ausência do pagamento, aplica-se a regra do art. 173, I, do CTN, o que afasta parcialmente a decadência. Com efeito, segundo esse critério, só estão decaídos os créditos referentes aos fatos geradores até 11/1998, conforme, inclusive, a orientação vencida no julgamento.

Por outro lado, os créditos relativos à competência 12/1998 e seguintes não foram extintos, uma vez que somente poderiam ser lançados no ano seguinte, em 1999, sendo o termo a quo decadencial protraído para 1º de janeiro de 2000. Como o lançamento ocorreu em 21/10/2004, ainda não haviam transcorrido os cinco anos do prazo de decadência.

Ante o exposto, 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 35.745.280-1.

O contribuinte apresentou contrarrazões (fls. 205/213).

Voto

Conselheira Susy Gomes Hoffmann, Relatora

O presente recurso especial é tempestivo. Preenche, também, os demais requisitos de admissibilidade, tendo em vista que a recorrente o fundamentou na violação à prova dos autos.

No caso, deve-se decidir pela aplicação, na hipótese, para a contagem do prazo decadencial, do artigo 150, §4º, ou do artigo 173, inciso I, ambos do CTN.

O entendimento desta relatora sempre foi no sentido de que, nos termos do artigo 150, parágrafo 4º., do CTN o que se homologa é a atividade do contribuinte e não o pagamento, de tal forma que, para o julgamento, não interessava a ocorrência ou não do pagamento.

Conforme recente alteração do Regimento Interno do CARF, impõe-se a este tribunal administrativo a reprodução dos julgados definitivos proferidos pelo STF e pelo STJ, na sistemática prevista pelos artigos 543-B e 543-C do Código de Processo Civil.

Diante disso, tem-se que o STJ já enfrentou o tema objeto do presente recurso especial, julgando-o sob o rito dos recursos repetitivos, no seguinte sentido:

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 incoorre, 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 impositivos 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.

A imperiosidade de aplicação dessa decisão do STJ, no âmbito do CARF, é inequívoca, conforme o disposto no artigo 62-A do seu Regimento Interno.

Discussões surgiram, no entanto, em relação a como se deveria dar tal aplicação, tendo em vista que, na determinação de incidência do artigo 173, inciso I, do CTN, estabeleceu-se, em discrepância com a previsão literal desse dispositivo legal, que o prazo decadencial começaria a correr do primeiro dia do exercício seguinte ao da ocorrência do fato impositivo.

Neste aspecto, após muitas idas e vindas, e profunda reflexão, consolidei o meu posicionamento no sentido de que a aplicação da decisão do Superior Tribunal de Justiça tramitada no rito dos recursos repetitivos deve dar-se, analisando-o (o acórdão) em face da lei que trata do tema nele versado.

Neste passo, é de se ter que o artigo 173, inciso I, do CTN, por diversas vezes citado no acórdão do STJ, dispõe expressa e inequivocamente que o prazo decadencial deve ser computado a partir do primeiro dia do exercício financeiro seguinte ao que o lançamento poderia ter sido efetuado.

Pois bem, superadas tais questões, uma outra acabou por assomar.

Analisando-se a decisão do STJ, tem-se que, em princípio, nos casos dos tributos sujeitos a lançamento por homologação, inexistindo o pagamento antecipado por parte do contribuinte, nada haveria que ser homologado, de sorte que dispositivo legal regente da decadência, em tal hipótese, é o artigo 173, inciso I, do CTN.

Contudo, perquirindo-se mais detidamente o teor da decisão, pode-se extrair, expressamente, que:

*“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 incorre, sem a constatação de dolo, fraude ou simulação do contribuinte, **inexistindo declaração prévia do débito.**”*

O que se depreende da passagem transcrita? Que o prazo decadencial contar-se-á do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado:

a) quando a lei não prevê o pagamento antecipado da exação;

b) quando a lei prevê o pagamento antecipado, mas este não ocorre, sem a constatação de dolo, fraude ou simulação (porque havendo tais posturas por parte do contribuinte, mesmo a existência do pagamento antecipado não elide a incidência do artigo 173, inciso I, do CTN);

c) quando não existe declaração prévia do débito.

Este detalhe do acórdão do STJ leva à conclusão de que ao pagamento antecipado do tributo equiparou-se, cuidando-se de tributos sujeitos a lançamento por homologação, a declaração prévia do débito prestada pelo contribuinte. A inexistência de ambos leva à aplicação do artigo 173, inciso I, do CTN. Isto é, mesmo não tendo ocorrido o pagamento antecipado do tributo, se houve declaração prévia do débito, incide o artigo 150, §4º, do CTN.

Estas constatações, não se toma por base apenas a passagem mencionada da decisão do STJ.

Deveras, analisando-se ainda mais a fundo a decisão do STJ, verifica-se que, em seu bojo, citou-se acórdãos do próprio Tribunal que respaldam o entendimento fixado. Ilustrativamente, cite-se o quanto decidido nos Embargos de Divergência no Resp. nº 276.142-SP, de relatoria do próprio Ministro Luiz Fux:

“Impende salientar que a homologação a que se refere o art. 150 do Código Tributário é da atividade do sujeito passivo, não necessariamente do pagamento do tributo. O que se homologa, quer expressamente, quer tacitamente, é o proceder do contribuinte, que pode ser o pagamento suficiente do tributo, o pagamento a menor ou a maior ou, também, o não-pagamento.

Seja qual for, dentre todas as possíveis condutas do contribuinte, ocorre uma ficção do Direito Tributário, sendo irrelevante que tenha havido ou não o pagamento, uma vez que relevante é apenas o transcurso do prazo legal sem pronunciamento da autoridade fazendária, di-lo o Codex Tributário.”

Desta forma, não se pode desconsiderar aqui tais questões, pois que integram claramente o acórdão cuja aplicação se impõe no âmbito do CARF.

Do modo que, tratando-se de tributo sujeito a lançamento por homologação, deve-se aferir, no caso concreto, se o contribuinte efetuou o recolhimento antecipado ou se perpetrou declaração prévia do débito. Havendo um ou outro, o prazo decadencial terá início nos termos do artigo 150, §4º, do CTN, ou seja, a partir da ocorrência do fato gerador. Caso contrário, o prazo rege-se pelo artigo 173, inciso I, do CTN, tendo como termo inicial o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

No presente caso, a autuação refere-se aos fatos geradores ocorridos entre 07/1998 e 01/1999.

A notificação da NFLD ocorreu em 21/10/2004.

Na hipótese, a discussão foi travada, em face do acórdão recorrido, primeiro com a oposição dos embargos de declaração, depois com a interposição do recurso especial, acerca da existência ou não do pagamento parcial.

Ao se enfrentar os embargos de declaração, consignou-se que a incidência do artigo 150, §4º, do CTN deu-se porque não comprovou a inexistência do pagamento antecipado.

A recorrente sustentou, em seu recurso especial, veementemente, a inexistência de prova de pagamento antecipado.

Ocorre que não há prova do pagamento que era devido pelo prestador do serviço, mas há pagamento de contribuições previdenciárias de forma geral, como se verifica pelo documento de fls. 21 – TEAF em que o Auditor constatou que houve recolhimentos previdenciários da própria Multibrás no período de 07/1998 a 12/1999 (na verdade verificou-se recolhimento até 12/2002).

Consoante a interpretação que deve ser dada ao julgamento do STJ havendo pagamento por qualquer rubrica de contribuições previdenciárias, pelo contribuinte autuado, este pagamento dá ensejo à aplicação do artigo 150, § 4º do CTN.

Como a ciência do auto de infração ocorreu em 21/10/2004, a decadência, em conformidade com o que dispõe o artigo 150, § 4º se configurou no que tange a todos os fatos geradores indicados no lançamento objeto deste processo administrativo.

Diante do exposto, nego provimento ao recurso especial da Fazenda Nacional.

Sala das Sessões, em 07 de novembro de 2012.

(assinado digitalmente)

Susy Gomes Hoffmann

Processo nº 14485.000089/2007-06
Acórdão n.º **9202-002.441**

CSRF-T2
Fl. 11

CÓPIA