



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

Processo nº 18108.002386/2007-36
Recurso nº Especial do Procurador
Acórdão nº 9202-002.964 – 2ª Turma
Sessão de 06 de novembro de 2013
Matéria Decadência
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado LA STUDIUM MOVEIS LTDA

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2002 a 30/11/2002

DECADÊNCIA. DECISÃO DEFINITIVA DO STJ SOBRE A MATÉRIA. APLICAÇÃO AO PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. O Superior Tribunal de Justiça - STJ, em acórdão submetido ao regime do artigo 543-C, do CPC (Recurso Especial nº 973.733 - SC) definiu que o prazo decadencial 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”(artigo 173, I do CTN); e da data do fato gerador, quando a lei prevê o pagamento antecipado e este é efetuado (artigo 150, § 4º, do CTN).

Por força do art. 62-A do anexo II do RICARF, as decisões definitivas proferidas pelo Supremo Tribunal Federal e pelo Superior Tribunal de Justiça, em matéria infraconstitucional, na sistemática prevista pelos artigos 543-B e 543-C da Lei nº 5.869, de 11 de janeiro de 1973, Código de Processo Civil, deverão ser reproduzidas pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF.

DECADÊNCIA. TERMO INICIAL E PRAZO.

É de cinco anos o prazo para a Fazenda Nacional constituir crédito tributário relativo a contribuição previdenciária. Confirmado o pagamento antecipado, ainda que se trate de recolhimento genérico, relativo aos valores consolidados na folha de pagamento elaborada pelo sujeito passivo, o prazo se inicia na data do fato gerador, na forma definida pelo art. 150, § 4º, do Código Tributário Nacional.

Recurso especial negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso.

(Assinado digitalmente)

Henrique Pinheiro Torres – Presidente em exercício

(Assinado digitalmente)

Maria Helena Cotta Cardozo - Relatora.

EDITADO EM: 06/12/2013

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Henrique Pinheiro Torres (Presidente em exercício), Susy Gomes Hoffmann (Vice-Presidente), 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 NFLD, por meio da qual se exige as contribuições sociais referentes à parcela a cargo da empresa, sobre a contratação de pessoas jurídicas mediante empreitada e cessão de mão de obra nas atividades de portaria e limpeza. O lançamento compreende o período de 01/2002 a 11/2002, e os fatos geradores foram constatados nas notas fiscais relativas às empresas Dunamis e World Clean. A NFLD foi lavrada em 29/11/2007 e a ciência ao sujeito passivo ocorreu em 03/12/2007.

Em sessão plenária de 11/02/2011, foi julgado o Recurso Voluntário 272.104, prolatando-se o Acórdão 240101.654 (fls. 224 a 232/verso), assim ementado:

“ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2002 a 30/11/2002

PREVIDENCIÁRIO – CUSTEIO – NOTIFICAÇÃO FISCAL DE LANÇAMENTO DE DÉBITO – RETENÇÃO DE 11% - APLICAÇÃO DA SÚMULA VINCULANTE N. 08 DO STF -. DECADÊNCIA.

O STF em julgamento proferido em 12 de junho de 2008, declarou a inconstitucionalidade do art. 45 da Lei nº 8.212/1991, tendo inclusive no intuito de eximir qualquer questionamento quanto ao alcance da referida decisão, editado a “Súmula Vinculante nº 8 “São inconstitucionais os 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””.

A empresa contratante não efetuou a regular retenção nas notas fiscais ou faturas da empresa contratada.

O crédito tributário foi lançado na forma preconizada no art. 33, § 5º da Lei nº 8.212/91.

O sujeito passivo passou a suportar o ônus de não ter realizado a retenção que era obrigada a realizar na condição de substituto tributário, passando a ficar diretamente responsável pela retenção que deixou de realizar e, conseqüentemente, pelo recolhimento do tributo devido

Para fins de averiguação da antecipação de pagamento, as contribuições previdenciárias a cargo da empresa na condição de responsável direto devam ser apreciadas como um todo.

Os documentos constantes nos autos impossibilitam concluir acerca da ausência de antecipação de pagamento de contribuições previdenciárias por parte do sujeito passivo.

A regra do art. 150, § 4º, do CTN trata-se de regra específica a ser aplicada a tributo sujeito ao lançamento por homologação, que prefere à regra geral prevista no art. 173, I do CTN.

Para que se aplique a regra do art. 173, I do CTN, em detrimento a regra do art. 150, § 4º, deve o fisco comprovar a ocorrência de uma das seguintes situações: (i) ocorrência de dolo, fraude ou simulação; ou (ii) que não houve antecipação do pagamento. O que não ocorreu no presente caso.

Na data em que o sujeito passivo foi cientificado do lançamento, em 03/12/2007, os fatos geradores objeto da presente NFLD, compreendidos entre as competências 01/2002 a 11/2002, encontravam-se fulminados pela decadência.

Recurso Voluntário Provido”

A decisão foi assim registrada:

“ACORDAM os membros do colegiado, por maioria de votos, declarar a decadência do lançamento. Vencidos os conselheiros Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira (relatora) e Kleber Ferreira de Araújo, que votaram por não acolher a decadência. Designado para redigir o voto vencedor o(a) Conselheiro(a) Elias Sampaio Freire.”

Cientificada do acórdão em 13/05/2011 (fls. 233), a Fazenda Nacional interpôs, na mesma data (fls. 235), o Recurso Especial de fls. 236 a 241, com fundamento nos artigos 67 e 68 do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, aprovado pela Portaria MF nº 256, de 2009, contendo os seguintes argumentos, em síntese:

- a Quarta Câmara da Segunda Seção de Julgamento do CARF aduziu, a partir do exame dos autos, não ter sido possível chegar a uma conclusão segura acerca da existência ou não de antecipação de pagamento, optando, diante da dúvida, por adotar a regra prevista no art. 150, § 4º, do CTN para a contagem do prazo decadencial;

- tal entendimento, entretanto, não merece prevalecer, porque o ônus de comprovar a existência de eventual pagamento é do contribuinte, e na falta da demonstração do efetivo recolhimento, aplica-se a regra do art. 173, I, do CTN para a análise da decadência;

- confira-se a respeito o que dispõem o art. 16, III, do Decreto-lei no 70.235/72 e o art. 333, I, do Código de Processo Civil:

Art. 16. A impugnação mencionará:

(...)

III - os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância e as razões e provas que possuir."

"Art. 333. O ônus da prova incumbe:

I - ao autor, quanto ao fato constitutivo do seu direito;

II - ao réu, quanto à existência de fato impeditivo, modificativo ou extintivo do direito do autor.

- segundo os dispositivos legais acima transcritos, cabe ao contribuinte comprovar o fato constitutivo do seu direito, ou em outros termos, cabe a ele comprovar o fato desconstitutivo do direito/dever do Fisco de efetuar o lançamento;

- com efeito, uma vez demonstrados pela fiscalização os motivos de fato e de direito que ensejaram o lançamento, constitui ônus do contribuinte carrear aos autos elementos e provas que infirmem o suporte fático-jurídico do auto de infração;

- nesse diapasão, caberia ao sujeito passivo instruir sua defesa com toda a documentação pertinente, demonstrando que efetuou recolhimentos, pois, conforme já ressaltado, o ônus da prova relativo ao pagamento do tributo é do contribuinte e o seu momento de produção se dá no momento da apresentação da sua defesa;

- não tendo ele se desincumbido do ônus da prova que lhe cabia, nos termos determinados pelo art. 16, III, do Decreto nº 70.235/72, e do art. 333 do CPC, resta inviável repassar tal ônus à Administração Tributária.

- observe-se, por oportuno, o entendimento jurisprudencial deste Conselho acerca da distribuição do ônus da prova:

"PAF - ÔNUS DA PROVA - cabe à autoridade lançadora provar a ocorrência do fato constitutivo do direito de lançar do fisco.

Comprovado o direito de lançar cabe ao sujeito passivo alegar fatos impeditivos, modificativos ou extintivos e além de alegá-los, comprová-los efetivamente, nos termos do Código de Processo Civil, que estabelece as regras de distribuição do ônus da prova aplicáveis ao PAF, subsidiariamente." (Acórdão 108-08449, Rel. Conselheira Ivete Malaquias)

- resta claro, portanto, que incumbe ao contribuinte demonstrar que efetivamente realizou algum pagamento. Isto é, incumbe ao sujeito passivo o ônus de comprovar fatos impeditivos, modificativos ou extintivos do direito do Fisco de exigir tributos cujo recolhimento não foi identificado;

- nesse sentido, quando o Colegiado examina os autos e não localiza elementos que permitam concluir pela ocorrência de pagamento antecipado, deve utilizar a regra insculpida no art. 173, I, do CTN para a contagem do prazo decadencial.

- com toda vênia, não é possível aplicar a regra do artigo 150, §4º do CTN no caso em apreço como se estivessemos diante de uma presunção de pagamento antecipado em favor do contribuinte, que sequer se empenhou em demonstrar o que lhe competia.

- assim sendo, faz-se necessária a reforma do acórdão recorrido, a fim de que seja aplicada a regra do art. 173, I, do CTN para análise da decadência.

Ao final, a Fazenda Nacional pede que o recurso seja conhecido e provido, para reformar o acórdão recorrido, a fim de que seja aplicado o art. 173, I, do CTN, para contagem do prazo decadencial em relação a todas as competências.

Ao Recurso Especial da Fazenda Nacional foi dado seguimento, conforme o Despacho nº 2400-344/2011, de 27/06/2011 (fls. 253 a 255).

Cientificado do acórdão, do Recurso Especial e do despacho que lhe deu seguimento (fls. 257 a 267), o Contribuinte ficou-se silente (fls. 269).

Voto

Conselheira Maria Helena Cotta Cardozo, Relatora

O Recurso Especial, interposto pela Fazenda Nacional, é tempestivo e atende aos demais pressupostos de admissibilidade, portanto deve ser conhecido.

Trata-se de exigência de contribuições sociais referentes à parcela a cargo da empresa, sobre a contratação de pessoas jurídicas mediante empreitada e cessão de mão de obra nas atividades de portaria e limpeza. O lançamento compreende o período de 01/2002 a 11/2002, e os fatos geradores foram constatados nas notas fiscais relativas às empresas Dunamis e World Clean. A NFLD foi lavrada em 29/11/2007 e a ciência ao sujeito passivo ocorreu em 03/12/2007.

A matéria em discussão é a decadência, sobre a qual a jurisprudência já foi pacificada, no que diz respeito ao prazo de cinco anos para efetivação do lançamento, inclusive no que tange às contribuições previdenciárias.

Nesse sentido, por imposição do artigo 62-A do Regimento Interno do CARF, o Colegiado deve aderir à tese esposada pelo STJ no Recurso Especial nº 973.733 - SC (2007/0176994-0), julgado em 12 de agosto de 2009, sendo relator o Ministro Luiz Fux, que teve o acórdão submetido ao regime do artigo 543-C, do CPC e da Resolução STJ 08/2008, 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).

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 o 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

quinqüenal 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.

Assim, nos casos em que há pagamento antecipado, o termo inicial é a data do fato gerador, na forma do § 4º, do art. 150, do CTN. Por outro lado, na hipótese de não haver antecipação do pagamento, o *dies a quo* é o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, conforme prevê o inciso I, do art. 173, do mesmo Código.

Destarte, o deslinde da questão passa necessariamente pela verificação da existência ou não de pagamento e, mais especificamente, que tipo de recolhimento poderia ser considerado, já que se trata de substituição tributária.

No presente caso, a autuação teve por base o artigo 31 da Lei nº 8.212, de 1991, com a redação da Lei nº 9.711, de 1998, que assim estabelecia:

“Art. 31. A empresa contratante de serviços executados mediante cessão de mão de obra, inclusive em regime de trabalho temporário, deverá reter 11% (onze por cento) do valor bruto da nota fiscal ou fatura de prestação de serviços e recolher, em nome da empresa cedente da mão de obra, a importância retida até o dia 20 (vinte) do mês subsequente ao da emissão da respectiva nota fiscal ou fatura, ou até o dia útil imediatamente anterior se não houver expediente bancário naquele dia, observado o disposto no §5º do art. 33 desta Lei.”

(...)

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”

Trata-se, no caso, de solidariedade em função de grupo econômico, de sorte que as rubricas eventualmente recolhidas pela Contribuinte, relativas à folha de pagamento, se prestariam à comprovação de recolhimento antecipado. Em relação a esse tema, por concordar com eles, adoto os fundamentos do brilhante voto integrante do Acórdão 9202-01.413, de 12/04/2011, de relatoria do Ilustre Conselheiro Francisco Assis de Oliveira Junior, que a seguir reproduzo.

“(…) Feitas essas considerações, para solução da lide ora proposta, ainda resta dirimir a questão relacionada ao recolhimento específico da rubrica eventualmente lançada, conforme defende a Procuradoria Geral da Fazenda Nacional, ou se seria suficiente para caracterização de pagamento antecipado o recolhimento genérico relativo aos valores

consolidados na folha de pagamento elaborada pelo sujeito passivo.

Em relação a essa matéria, creio que a solução mais adequada deve considerar a regra matriz relacionada efetivamente à definição de qual seria a base de cálculo das contribuições previdenciárias. Nesse sentido, observamos que à luz do que dispõe o inciso I do art. 22 da Lei nº 8.212, de 1991, o elemento jurídico a ser considerado para efeito de análise do recolhimento total ou parcial refere-se à remuneração total paga, devida ou creditada aos segurados pelo empregador:

*Art. 22. A contribuição a cargo da empresa, destinada à Seguridade Social, além do disposto no art. 23, é de: vinte por cento sobre o **total das remunerações pagas**, devidas ou creditadas a qualquer título, durante o mês, aos segurados empregados e trabalhadores avulsos que lhe prestem serviços, destinadas a retribuir o trabalho, qualquer que seja a sua forma, inclusive as gorjetas, os ganhos habituais sob a forma de utilidades e os adiantamentos decorrentes de reajuste salarial, quer pelos serviços efetivamente prestados, quer pelo tempo à disposição do empregador ou tomador de serviços, nos termos da lei ou do contrato ou, ainda, de convenção ou acordo coletivo de trabalho ou sentença normativa. (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).*

Nesse sentido, se eventualmente o sujeito passivo não recolhe o tributo em relação a determinada rubrica que acredita não ter incidência da contribuição previdenciária, tal fato não descaracteriza a antecipação de pagamento para o restante calculado e recolhido indicado pela folha de pagamento do empregador.

Em verdade, o fracionamento dessas rubricas revela-se necessário para identificação dos requisitos estabelecidos para verificação da não incidência do salário de contribuição em conformidade com as inúmeras previsões do § 9º do art. 28 da Lei nº 8.212, de 1991. Contudo, o conjunto de situações específicas que caracterizam a contraprestação onerosa do empregado pela empresa em nada altera a natureza jurídica de cada uma dessas rubricas que são, em seu conjunto, a remuneração devida ao segurado. Em outras palavras, cada rubrica é espécie do gênero remuneração. Desse modo, para efeito de identificação do pagamento antecipado, não deve ser exigido o recolhimento específico de uma ou outra rubrica paga pelo empregador, mas sim a consolidação desses valores relativos aos itens discriminados na folha de pagamento.

Ante o exposto, constata-se que durante a ação fiscal foram analisadas guias de recolhimentos relacionadas às folhas de pagamento da empresa que não incluíram a rubrica objeto do presente lançamento, conforme consta à fl. 27, no Termo de Encerramento da Ação Fiscal, razão pela qual o prazo decadencial a ser aplicado, considerando os dispositivos retro mencionados, é o quinquenal contado do fato gerador, isto é, nos termos do § 4º do art. 150 do CTN, haja vista ter ocorrido a antecipação de pagamento pelo sujeito passivo dos valores

relacionados aos demais itens da folha de pagamento consolidada.

Assim, considerando que foi demonstrada a ocorrência de pagamento antecipado pelo contribuinte, o prazo decadencial a ser aplicado é o previsto no § 4º do art. 150 do CTN.”

Destarte, com base nos fundamentos acima, que adoto, e tendo em vista que foram efetuados pagamentos, conforme o TEAF – Termo de Encerramento de Ação Fiscal de fls. 59/60 (61/62 do e-processo), deve ser aplicado o art. 150, § 4º, do CTN. Como a ciência ao sujeito passivo foi levada a cabo em 03/12/2007; e os fatos geradores encontram-se entre as competências 01/2002 a 11/2002, constata-se a ocorrência da decadência.

Diante do exposto, nego provimento ao Recurso Especial, interposto pela Fazenda Nacional.

(Assinado digitalmente)

Maria Helena Cotta Cardozo