



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 35331.000039/2005-82
Recurso Especial do Procurador
Acórdão nº 9202-009.156 – CSRF / 2ª Turma
Sessão de 20 de outubro de 2020
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado TRL SERVICOS ESPECIALIZADOS DE TRANSPORTE, GESTAO EMPRESARIAL E LOGISTICA LTDA

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/1994 a 30/06/2004

CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. DECADÊNCIA. DECISÃO DEFINITIVA DO STJ SOBRE A MATÉRIA. PAGAMENTO PARCIAL. DECADÊNCIA ART. 150, §4ª 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, para contribuições previdenciárias, deve-se admitir como 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.

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 negar-lhe provimento, vencido o conselheiro Maurício Nogueira Righetti, que lhe deu provimento.

(assinado digitalmente)

Maria Helena Cotta Cardozo - Presidente em exercício

(assinado digitalmente)

Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri – Relatora

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 (suplente convocado), Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri e Maria Helena Cotta Cardozo (Presidente em exercício). Ausente a conselheira Ana Paula Fernandes, substituída pelo conselheiro Marcelo Milton da Silva Risso.

Relatório

Trata-se de lançamento (AI n.º 35.796.906-5) lavrado contra o sujeito passivo acima para exigência da contribuição previdenciárias devidas a outras entidades, especificamente ao Salário Educação. De acordo com o Relatório Fiscal, fls. 167/169, os fatos geradores que deram ensejo ao presente lançamento foram:

3. LEVANTAMENTO DO DEBITO

3.1. O valor devido pelo contribuinte e apurado neste documento foi agrupado em diferentes "papéis de trabalho", os quais encontram-se descritos no item 3.2 abaixo.

3.1.1. Foram devidamente considerados e deduzidos dos totais de contribuições os recolhimentos efetuados pelo contribuinte e os valores constantes da Notificação Fiscal de Lançamento de Débito — NFLD n. 34.000.061-9. Todos esses documentos podem ser visualizados no "Relatório de Apropriação de Documentos Apresentados — RADA", anexo notificação. Da mesma forma, os valores correspondentes à retenção disciplinada no Art. 31 da Lei 8.212/91 e destacados nas notas fiscais emitidas pelo contribuinte foram lançados como crédito do mesmo. Estes valores correspondem aos lançamentos "RMP", que podem ser visualizados no Relatório de Lançamentos - RL).

3.2. E o seguinte o "papel de trabalho" constante desta NFLD:

3.2.1. SED: Consiste de valores discriminados em folha pagos a segurados e incluídos em Guia de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social — GFIP. As contribuições decorrentes deste "papel de trabalho" comportam exclusivamente a destinada a outras entidades referente ao Salário Educação.

Após o trâmite processual, a 3ª Turma Especial deu provimento parcial ao recurso voluntário para declarar a decadência dos fatos geradores anteriores a 23/12/1999, pela aplicação do art. 150, §4º do CTN. O acórdão nº 2803-001.560 recebeu a seguinte ementa:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/1994 a 30/06/2004

Ementa: PREVIDENCIÁRIO. CUSTEIO. NOTIFICAÇÃO FISCAL DE LANÇAMENTO DE DÉBITO. SALÁRIO EDUCAÇÃO. DECADÊNCIA PARCIAL.

1. Tendo em vista o recolhimento de parte do devido e considerando que o contribuinte foi notificado em 23 de dezembro de 2004, não resta qualquer dúvida de que parcela substancial do lançamento foi atingida pela decadência, consoante dispõe o § 4º do art. 150 do Código Tributário Nacional – CTN. Portanto, estão decadentes os lançamentos com data anterior a 23/12/1999.

2. O inconformismo do contribuinte de que “a multiplicidade dos autos de infração lavrados contra a Recorrente foi tão grande e sem qualquer razão ...”, consiste em argumento totalmente infundado, tendo em vista que na constituição do crédito, a autoridade administrativa respaldou seu trabalho de acordo com a previsão contida no art. 142 do CTN.

Recurso Voluntário Provido em Parte

Intimada da decisão a Fazenda Nacional interpôs recurso especial de divergência visando rediscutir o critério para fixação da decadência. Citando como paradigmas os acórdãos 205-01.579 e 2302-01.871, defende a União a aplicação do art. 173, I do CTN por ausência de pagamento em relação às cobranças objeto do lançamento.

Intimado o contribuinte não apresentou contrarrazões.

É o relatório.

Voto

Conselheira Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri - Relatora

O recurso preenche os pressupostos legais razão pela qual dele conheço.

Conforme exposto a Recorrente devolve para este Colegiado a discussão acerca da caracterização da decadência parcial do lançamento. Defende a aplicação ao caso do art. 173, I do CTN pois inexistiu recolhimento antecipado sobre o tributo lançado, não importando pagamentos afetos a outros fatos que não são objeto de cobrança.

No que tange ao reconhecimento da decadência, lembramos que o lançamento refere-se a cobrança de contribuição para o salário-educação. No entendimento do acórdão recorrido, havendo a comprovação da ocorrência de pagamento parcial seria aplicável ao caso o art. 150, §4º do CTN. Consta do acórdão:

De acordo com o Relatório Fiscal (fls. 165 a 167), o levantamento do débito diz respeito exclusivamente a contribuições referentes ao Salário Educação. Diz ainda o relatório que foram devidamente considerados e deduzidos dos totais de contribuições os recolhimentos efetuados pelo contribuinte e os valores constantes da NFLD nº 34.000.061-9.

Tendo em vista o recolhimento de parte do devido e considerando que o contribuinte foi notificado em 23 de dezembro de 2004, não resta qualquer dúvida de que parcela substancial do lançamento foi atingida pela decadência, consoante dispõe o § 4º do art. 150 do Código Tributário Nacional – CTN. Portanto, estão decadentes os lançamentos com data anterior a 23/12/1999.

Assim, e diante da ausência de embargos de declaração ou recurso contra esta parte, partimos da premissa de que no presente caso inexistente controvérsia acerca da ocorrência do pagamento parcial. A discussão se limita ao entendimento de que a exigência de pagamento se refere ao tributo cobrado.

Após exaustivo debate, a jurisprudência se posicionou no sentido de para aqueles tributos classificados no 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 inoocorre, 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 inoocorre, 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 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 como termo inicial da decadência a data da ocorrência do fato gerador se faz 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 lançamentos 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, conforme entendimento já consolidado no acórdão recorrido – e citado acima - o Contribuinte teria efetuado pagamentos no mesmo período apurado e em razão do mesmo fato gerador discutido no lançamento. Assim, estando caracterizado pagamento, correta a aplicação do art. 150, §4º do CTN devendo ser mantida a decisão recorrida.

Diante do exposto conheço e nego provimento ao recurso.

(assinado digitalmente)

Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri