



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

Processo nº 35415.000555/2007-49
Recurso nº 247.736 Especial do Contribuinte
Acórdão nº 9202-01.922 – 2ª Turma
Sessão de 30 de novembro de 2011
Matéria CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA
Recorrente WALMART BRASIL LTDA.
Interessado FAZENDA NACIONAL

TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO.
PRAZO DECADENCIAL DE CONSTITUIÇÃO DO CRÉDITO.

Inexistindo a comprovação de ocorrência de dolo, fraude ou simulação por parte do contribuinte, o termo inicial será: (a) o Primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, se não houve antecipação do pagamento (CTN, ART. 173, I); (b) o Fato Gerador, caso tenha ocorrido recolhimento, ainda que parcial (CTN, ART. 150, § 4º).

Para fins de averiguação da antecipação de pagamento, as contribuições previdenciárias - a cargo da empresa - incidentes sobre a remuneração dos segurados empregados do Regime Geral da Previdência Social - RGPS devem ser apreciadas como um todo.

Há de se aplicar a regra do § 4º, Art. 150, do CTN, isto é, conta-se o prazo decadencial a partir da data da ocorrência do fato gerador.

Recurso especial provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em dar provimento ao recurso. Vencidos os Conselheiros Elias Sampaio Freire (Relator) e Francisco Assis de Oliveira Junior. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Marcelo Oliveira.

(Assinado digitalmente)

Otacílio Dantas Cartaxo - Presidente

(Assinado digitalmente)

Elias Sampaio Freire – Relator

(Assinado digitalmente)

Marcelo Oliveira – Redator-Designado

Participaram, do presente julgamento, os Conselheiros Otacílio Dantas Cartaxo (Presidente), Roberta de Azeredo Ferreira Pagetti (Conselheira Convocada), Luiz Eduardo de Oliveira Santos, Alexandre Naoki Nishioka (Conselheiro Convocado), Marcelo Oliveira, Manoel Coelho Arruda Junior, Gustavo Lian Haddad, Francisco Assis de Oliveira Junior, Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira e Elias Sampaio Freire.

Relatório

O contribuinte, inconformado com o decidido no Acórdão nº 206-01.590, proferido pela antiga 6ª Câmara do 2º CC em 06/11/2008 (fls. 525/542), interpôs, dentro do prazo regimental, recurso especial de divergência à Câmara Superior de Recursos Fiscais (fls. 591/689).

A decisão recorrida, por unanimidade de votos, acolheu a preliminar de decadência; por voto de qualidade, declarou a decadência com fulcro no art. 173, I do CTN e, por maioria de votos, declarou a decadência das contribuições apuradas até 11/2000; por unanimidade de votos, rejeitou a preliminar de nulidade e, no mérito, negou provimento ao recurso. Segue abaixo sua ementa:

“PREVIDENCIÁRIO - CUSTEIO - NOTIFICAÇÃO FISCAL DE LANÇAMENTO DE DÉBITO - CONTRATAÇÃO DE TRABALHADORES AUTÔNOMOS - CONTRIBUINTES INDIVIDUAIS - CERCEAMENTO DE DEFESA. Houve discriminação Clara e precisa dos fatos geradores, possibilitando o pleno conhecimento pela recorrente. A contratação de trabalhadores autônomos, contribuintes individuais, é fato gerador de contribuições previdenciárias, que atinge simultaneamente dois contribuintes: a empresa e o segurado. DECADÊNCIA - ARTS 45 E 46 LEI Nº 8.212/1991 - INCONSTITUCIONALIDADE - STF - SÚMULA VINCULANTE. De acordo com a Súmula Vinculante no 08, do STF, os artigos 45 e 46 da Lei nº 8.212/1991 são inconstitucionais, devendo prevalecer, no que tange a decadência e prescrição, as disposições do Código Tributário Nacional. Nos termos do art. 103-A da Constituição Federal, as Súmulas Vinculante aprovadas pelo Supremo Tribunal Federal, a partir de sua publicação na imprensa oficial, terão efeito vinculante em relação aos demais órgãos do Poder Judiciário e à administração pública direta e indireta, nas esferas federal, estadual e municipal. Recurso Voluntário Provido em Parte.”

A recorrente afirma que o aresto atacado divergiu da atual jurisprudência do CARF, tanto com relação à contagem do prazo decadencial, quanto com relação ao arbitramento.

Quanto à primeira divergência, apresenta paradigmas que reconhecem que a contagem do prazo decadencial das contribuições previdenciárias deverá ser feita nos termos do art. 150, § 4º do CTN, ou seja, cinco anos contados a partir da ocorrência do fato gerador, independentemente de ter havido ou não pagamento antecipado.

Destaca que o próprio Pleno do CARF uniformizou a jurisprudência para a aplicação do art. 150, § 4º do CTN nos casos de lançamento por homologação, independente de antecipação do pagamento do tributo.

Entende que não se pode presumir que não tenha havido antecipação de pagamento.

Argumenta que o artigo 173, inciso I do Código Tributário Nacional rege exclusivamente as hipóteses de tributos sujeitos a lançamento de ofício ou com base em declaração, pelo que a contribuição previdenciária, tributo sujeito ao lançamento por homologação, submete-se ao prazo decadencial estabelecido no art. 150, parágrafo 4º do Código Tributário Nacional.

Considera que em nenhum instante a recorrente agiu com intuítos dolosos, fraudulentos ou faltou com a verdade.

Em seguida explica que, no presente caso, não se verificou nenhuma das duas hipóteses autorizadoras do arbitramento, a saber: omissão, entendida como não exibição de documentos, ou declarações e prestações que não mereçam fê, entendidas como “atos de falsidade e desonestidade perpetrados pelo contribuinte ou terceiro que tornem imprestáveis os dados registrados em sua escrita”.

Explica que o procedimento da aferição indireta afrontou o art. 148 do CTN, pois não poderia a Fiscalização proceder ao arbitramento sem antes demonstrar e comprovar estarem presentes os requisitos para esse procedimento excepcional.

Nesse ponto, entende que o aresto atacado divergiu dos paradigmas que indicou.

Ao final, requer o provimento do recurso.

Nos termos do Despacho n.º 2400-070/2011 (fls. 692/696), foi dado seguimento parcial ao pedido em análise, no que diz respeito à primeira divergência argüida (decadência).

A Fazenda Nacional apresentou, tempestivamente, contra-razões à fls. 699/704-verso.

Afirma que, quanto aos fatos geradores ocorridos após 11/2000, não se operou a decadência do crédito tributário, conforme corretamente decidiu a decisão recorrida.

Entende que, por não haver pagamento antecipado, aplica-se o *dies a quo* previsto no artigo 173, I, uma vez que não se trata mais de lançamento por homologação, mas simples lançamento *ex officio*. A rigor, sequer existe montante a ser homologado. Assim, é indevida a aplicação do artigo 150, § 4º, na espécie.

Cita jurisprudência do STJ no sentido de que não havendo recolhimento antecipado do tributo sujeito a lançamento por homologação, o prazo decadencial para a constituição do respectivo crédito tributário rege-se-á pelo disposto no art. 173, I, do CTN.

Solicita a aplicação da jurisprudência do STJ pelo CARF, nos termos do art. 62-A do RICARF.

Ao final, requer seja negado provimento ao recurso especial do contribuinte.

Eis o breve relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Elias Sampaio Freire, Relator

O recurso preenche os requisitos formais de admissibilidade e, portanto, dele tomo conhecimento.

Dada a inconstitucionalidade do art. 45 da Lei nº 8.212/9, há de se definir o termo inicial do prazo decadencial das contribuições previdenciárias nos termos em que dispõe o Código Tributário Nacional – CTN.

No que diz respeito à decadência dos tributos lançados por homologação temos o 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 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 (Alberio 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.

O Regimento Interno deste Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF, através de alteração promovida pela Portaria do Ministro da Fazenda n.º 586, de 21.12.2010 (Publicada no em 22.12.2010), passou a fazer expressa previsão no sentido de que "As decisões definitivas de mérito, 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" (Art. 62-A do anexo II).

Em suma, inexistindo a comprovação de ocorrência de dolo, fraude ou simulação por parte do contribuinte, o termo inicial será: (a) o Primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, se não houve antecipação do pagamento (CTN, ART. 173, I); (b) o Fato Gerador, caso tenha ocorrido recolhimento, ainda que parcial (CTN, ART. 150, § 4º).

No caso dos autos, verifica-se que o lançamento refere-se a exclusivamente a contribuições incidentes sobre a remuneração de segurados contribuintes individuais.

Apesar de devidamente intimado pela fiscalização, a recorrente não apresentou guias de recolhimento referente ao pagamento de contribuições previdenciárias incidentes sobre a remuneração de segurados contribuintes individuais. Confira:

3.3 - O sujeito passivo foi intimado a apresentar as Folhas de Pagamento com os segurados Contribuintes Individuais;

Autônomos, os Razões Analíticos das contas contábeis individualizadas que registram os valores mensais referentes aos prestadores de serviço Pessoa Física (Contribuintes Individuais - Autônomos), as GFIP com as informações referentes aos Contribuintes Individuais — Autônomos, as GPS dos recolhimentos referentes aos Contribuintes Individuais — Autônomos, os RPA - Recibos dos Pagamentos aos Autônomos, os Arquivos Magnéticos da DIRF com os pagamentos aos Trabalhadores Pessoa Física sem Vínculo Empregatício (código 0588), conforme os Termos de Intimação para Apresentação de Documentos — TIADs, anexados ao processo.

3.4 — Ocorre que, apesar de devidamente intimado, o sujeito passivo não apresentou qualquer Razão Analítico contendo os lançamentos mensais e discriminados em títulos próprios de sua Contabilidade, bem como deixou de apresentar as GPS código 2100 para quitação da Contribuição Previdenciária sobre o valor pago ou creditado aos segurados contribuintes individuais, assim como não apresentou qualquer RPA - Recibo de Pagamento aos Autônomos.

3.5 — O contribuinte apresentou apenas os Arquivos Magnéticos da DIRF do período de 1998 a 2005 (ano calendário) com os pagamentos aos Trabalhadores Pessoa Física sem Vínculo Empregatício (código 0588), as GFIP de 01/1999 a 04/2005 sem as informações dos contribuintes individuais e suas remunerações, e as Folhas de Pagamento sem qualquer segurado Contribuinte Individual — Autônomo, impossibilitando assim a apuração da base tributável de forma convencional, ou seja, através dos documentos fiscais próprios (Folhas de Pagamento/GFIP/registros contábeis/Recibos de Pagamento), além de descumprir as obrigações acessórias e sujeitar-se aos respectivos Autos de Infração lavrados nesta Ação Fiscal.

Para fins de averiguação da antecipação de pagamento, as contribuições previdenciárias - a cargo da empresa - incidentes sobre a remuneração dos segurados empregados do Regime Geral da Previdência Social - RGPS devem ser apreciadas como um todo. Segregando-se, entretanto, a contribuição a cargo do próprio segurado e as contribuições para terceiros.

Entretanto, as contribuições previdenciárias incidentes sobre a remuneração dos segurados empregados distingue-se das contribuições previdenciárias incidentes sobre a remuneração dos contribuintes individuais, sendo que quanto a esta última não houve nenhuma antecipação de pagamento, conforme se depreende da leitura dos incisos I e III do art. 22 da Lei nº 8.212/91, *in verbis*:

“Art. 22. A contribuição a cargo da empresa, destinada à Seguridade Social, além do disposto no art. 23, é de:

I - 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).

(...)

III - vinte por cento sobre o total das remunerações pagas ou creditadas a qualquer título, no decorrer do mês, aos segurados contribuintes individuais que lhe prestem serviços; (Incluído pela Lei nº 9.876, de 1999).

(...)”

Destarte, o contribuinte deixou de oferecer à tributação rendimentos objeto da autuação, dessa forma, no tocante a tais contribuições, não efetuou o pagamento antecipado do tributo devido. Sendo assim, tais contribuições não estavam sujeitos ao lançamento por homologação, previsto no art. 150, § 4º, do CTN, mas sim ao lançamento de ofício pela autoridade administrativa.

Nos casos de lançamentos de ofício, aplica-se, em relação à decadência, a regra geral prevista no art. 173, I, do CTN, *in verbis*:

"Art. 173 — O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados:

I — do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado;

II — da data em que se torne definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado;

Parágrafo único — O direito a que se refere este artigo extingue-se definitivamente com o decurso do prazo nele previsto, contado da data em que tenha sido iniciada a constituição do crédito tributário pela notificação, ao sujeito passivo, de qualquer medida preparatória indispensável ao lançamento."

Ou seja, no caso dos autos, verifica-se que não houve antecipação de pagamento. Destarte, há de se aplicar a regra do art. 173, I, do CTN, isto é, conta-se o prazo decadencial a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

Pelo exposto, voto por NEGAR PROVIMENTO ao Recurso Especial do contribuinte.

(Assinado digitalmente)

Elias Sampaio Freire

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 23/03/2012 por MARCELO OLIVEIRA, Assinado digitalmente em 29/05/2012 por

OTACILIO DANTAS CARTAXO, Assinado digitalmente em 09/04/2012 por ELIAS SAMPAIO FREIRE, Assinado dig

italmente em 23/03/2012 por MARCELO OLIVEIRA

Impresso em 31/05/2012 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Voto Vencedor

Conselheiro Marcelo Oliveira, Designado

Com todo respeito ao voto do nobre Relator, divirjo de seu entendimento quanto à regar decadencial a ser aplicada ao caso.

Antes de decidir sobre qual regra decadencial utilizar, cabe deixar claro que o fato gerador da contribuição previdenciária é a **totalidade** da remuneração paga ou creditada pelos serviços, independentemente do título que se lhe atribua, tanto em relação ao tomador do serviço (empresa), quanto do segurado contribuinte.

Portanto, para a definição da regra decadencial, devemos levar em conta se houve alguma antecipação de pagamento, não por tipo de remuneração (levantamento) pois é a totalidade desses pagamentos que se denomina Salário-de-Contribuição (SC), que é todo e qualquer pagamento ou crédito feito ao segurado, em decorrência da prestação de serviço, de forma direta ou indireta, em dinheiro ou sob a forma de utilidades, habituais em relação ao segurado empregado.

Elucidativo o texto contido em decisão proferida na Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF), processo 10640.001896/2007-47, pelo nobre Conselheiro Francisco Assis de Oliveira Júnior:

“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.”

Portanto, claro está que qualquer recolhimento está contido no termo remuneração, o que leva, conseqüentemente, a aplicação da regra esculpida no § 4º, Art. 150 do CTN.

Ressalte-se que o campo para recolhimento na guia específica é único, tanto para a contribuição da empresa, do empregado, do contribuinte individual.

Portanto, totalmente equivocada a afirmação contida no Relatório Fiscal, fls. 071, abaixo:

3.4 — Ocorre que, apesar de devidamente intimado, o sujeito passivo não apresentou qualquer Razão Analítico contendo os lançamentos mensais e discriminados em títulos próprios de sua Contabilidade, bem como deixou de apresentar as GPS código 2100 para quitação da Contribuição Previdenciária sobre o valor pago ou creditado aos segurados contribuintes individuais, assim como não apresentou qualquer RPA - Recibo de Pagamento aos Autônomos..

5.1 — Integra esta NFLD a partir da competência 04/2003 a contribuição a cargo do segurado contribuinte individual, tendo em vista que a notificada não reteve nem efetuou o respectivo recolhimento desta contribuição.

O código citado (2100) é o código para recolhimento das empresas em geral (http://www3.dataprev.gov.br/cws/contexto/captchar/index_salEmpresa2.html).

Ressalte-se que não existe código específico para recolhimento da contribuição do contribuinte individual.

Portanto, como não há recolhimento específico, deve-se considerar para aplicação os recolhimentos gerais, únicos a existir para o tipo de empresa e atividade em questão.

A contribuição é única, portanto a regra decadencial a ser aplicada deve ser única.

Assim, há razão no pleito da recorrente, para aplicação da regra expressa no § 4º, Art. 150 do CTN, pois todas as contribuições efetuadas devem ser consideradas para a determinação da regra decadencial a ser aplicada.

CTN:

Art. 150. O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.

...

§ 4º Se a lei não fixar prazo a homologação, será ele de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.

Nesse sentido, como a ciência do sujeito passivo ocorreu em 07/2006, fls. 0229, as contribuições apuradas até a competência 06/2001, anteriores a 07/2001, devem ser excluídas do lançamento, devido ao determinado no § 4º, Art. 150 do CTN.

CONCLUSÃO:

Pelo exposto, voto em dar provimento ao recurso da recorrente, a fim de excluir do lançamento as contribuições apuradas até a competência 06/2001, anteriores a 07/2001, devido ao determinado no § 4º, Art. 150 do CTN, nos termos do voto.

(Assinado digitalmente)

Marcelo Oliveira

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 23/03/2012 por MARCELO OLIVEIRA, Assinado digitalmente em 29/05/2012 por

OTACILIO DANTAS CARTAXO, Assinado digitalmente em 09/04/2012 por ELIAS SAMPAIO FREIRE, Assinado dig

italmente em 23/03/2012 por MARCELO OLIVEIRA

Impresso em 31/05/2012 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Processo nº 35415.000555/2007-49
Acórdão n.º **9202-01.922**

CSRF-T2
Fl. 710

CÓPIA