



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

Processo n° 35464.003475/2004-17
Recurso n° 148.559 Especial do Procurador
Acórdão n° 9202-001.926 – 2ª Turma
Sessão de 30 de novembro de 2011
Matéria CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado WHIRLPOOL S/A

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

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

CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. DECADÊNCIA. TRIBUTOS LANÇADOS POR HOMOLOGAÇÃO. MATÉRIA DECIDIDA NO STJ NA SISTEMÁTICA DO ART. 543-C DO CPC. CESSÃO DE MÃO-DE-OBRA. RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA DO TOMADOR DE SERVIÇOS. EXISTÊNCIA DE PAGAMENTO ANTECIPADO. REGRA DO ART. 150, §4º, DO CTN.

O art. 62-A do RICARF obriga a utilização da regra do REsp nº 973.733 - SC, decidido na sistemática do art. 543-C do Código de Processo Civil, o que faz com a ordem do art. 150, §4º, do CTN, só deva ser adotada nos casos em que o sujeito passivo antecipar o pagamento e não for comprovada a existência de dolo, fraude ou simulação, prevalecendo os ditames do art. 173 nas demais situações.

No presente caso, trata-se de contribuições previdenciárias devidas pela empresa contratada para serviços de cessão de mão-de-obra, em que o autuado foi considerado responsável solidário por ser o tomador do serviço e não comprovar o recolhimento dos tributos, e houve pagamento antecipado pela prestadora de serviços, sendo obrigatória a utilização da regra de decadência do art. 150, §4º, do CTN, que fixa o marco inicial na ocorrência do fato gerador.

Recurso Especial do Procurador Negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

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

(Assinado digitalmente)

Otacílio Dantas Cartaxo - Presidente

(Assinado digitalmente)

Luiz Eduardo de Oliveira Santos - Relator

EDITADO EM: 09/12/2011

Participaram da sessão de 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, Elias Sampaio Freire.

Relatório

O Acórdão nº 206-01.270, da 6ª Câmara do 2º Conselho de Contribuintes (fls. 276 a 283), julgado na sessão plenária de 03 de setembro de 2008, por maioria de votos, deu provimento ao recurso voluntário, para reconhecer a decadência das contribuições apuradas. Transcreve-se a ementa do julgado:

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.

Em face dessa decisão, a Fazenda Nacional apresentou embargos de declaração (fls. 289 a 290) indicando omissão no julgado, que, apesar de afirmar que existiu pagamento antecipado que levou à aplicação da regra de decadência do art. 150, §4º, do CTN, não teria identificado, com base na prova dos autos, qual era esse pagamento.

Com base em informações da relatora, os embargos não foram conhecidos por não terem logrado demonstrar a pretensa omissão (fls. 292 a 293), sendo importante destacar a seguinte argumentação:

Considerando os embargos opostos pela Fazenda Nacional, permito-me não lhe atribuir razão, porquanto não houve a contradição apontada. A aplicação do artigo 150 § 4º do CTN, deveu-se, em verdade, da falta de comprovação pela fiscalização de que não houve antecipação de pagamento.

É nesse ponto que a embargante vislumbra a ocorrência de contradição entre o *decisum* e as provas dos autos, afirmando que o processo não revela a existência de antecipação de pagamento, o que deslocaria a contagem do prazo decadencial para a norma encartada no inciso I do art. 173 do CTN.

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 atuado não se reconheceu como contribuinte ou responsável pelo recolhimento.

Nessas situações essa Turma de Julgamento tem reiteradamente se posicionado pela aplicação da regra do art. 150, § 4.º, do CTN, segundo a qual a contagem do prazo decadencial deve ter como marco inicial a ocorrência dos fatos geradores. Também tem sido esse o entendimento adotado quando, compulsando-se os autos, não é possível concluir pela ocorrência ou não de antecipação de pagamento.

Cientificada do resultado dos embargos, a Fazenda Nacional manejou recurso especial por contrariedade à lei ou à evidência da prova (fls. 295 a 299-v), com fulcro no artigo 7º, inciso I, do antigo Regimento Interno da Câmara Superior de Recursos Fiscais - RICSRF, aprovado pela Portaria MF nº 147, de 25 de junho de 2007, admitido pelo despacho de fls. 301 a 302 do Presidente da 4ª Câmara da 2ª Seção.

Aduz o recorrente que a conclusão do acórdão recorrido, no sentido de reconhecer a decadência para a totalidade dos fatos geradores ocorridos, apesar de não encontrar nos autos qualquer prova de pagamento, viola o art. 173, I, do CTN, e que 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. Acrescenta que, para o exame da ocorrência de pagamento antecipado parcial, é necessário se verificar se o contribuinte pagou parte do débito tributário objeto de cobrança, e não daqueles afetos a outros fatos.

Devidamente cientificado do acórdão e do recurso especial da Fazenda Nacional, o contribuinte apresentou contrarrazões (fls. 310 a 318), onde afirma que não foi comprovada a divergência jurisprudencial para a admissão do recurso especial, e que ocorreu a decadência do crédito tributário lançado, pois houve a antecipação do pagamento.

É o relatório.

Voto

Pelo que consta no processo, o recurso atende aos requisitos de admissibilidade e, portanto, dele conheço.

Preliminarmente, o contribuinte pede o não conhecimento do recurso por falta de comprovação da divergência jurisprudencial.

Entretanto, há que se esclarecer que se trata de recurso especial por contrariedade à lei ou à evidência da prova, com base no antigo Regimento Interno da Câmara Superior de Recursos Fiscais – RICSRF, que ainda pode ser manejado contra acórdãos proferidos até 30 de junho de 2009, nos termos do artigo 4º do atual Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - RICARF, aprovado pela Portaria MF nº 256, de 22 de junho de 2009.

Para esse tipo de recurso, a comprovação de divergência jurisprudencial não é pré-requisito, sendo apenas necessário que a decisão seja não unânime e que se comprove possível contrariedade à lei, condições verificadas no despacho de admissibilidade.

Assim, rejeito a preliminar de defesa suscitada.

O mérito da discussão diz respeito à decadência dos tributos lançados por homologação, questão tormentosa que vem dividindo a jurisprudência administrativa e judicial há tempos. No âmbito dos antigos Conselhos de Contribuintes, e agora no Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, praticamente todas as interpretações possíveis já tiveram seu espaço.

É notório que as inúmeras teses que versam sobre o assunto surgiram do fato do nosso Código Tributário Nacional - CTN possuir duas regras de decadência, uma para o direito de constituir o crédito tributário (art. 173), e outra para o direito de não homologar o pagamento antecipado de certos tributos previstos em lei (art. 150, §4º). Apesar de serem situações distintas, o efeito atingido é o mesmo, pois, uma vez homologado tacitamente o pagamento, o crédito tributário estará definitivamente extinto, não se permitindo novo lançamento, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.

Na verdade, a celeuma não está no prazo da decadência, que é de cinco anos nas duas situações, mas na data de início de sua contagem. Enquanto o art. 173 fixa essa data no primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, ou no dia em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado, o art. 150, §4º, determina o marco inicial na ocorrência do fato gerador.

Pacificando essa discussão, o Superior Tribunal de Justiça – STJ, órgão máximo de interpretação das leis federais, firmou o entendimento de que a regra do art. 150, §4º, do CTN, só deve ser adotada nos casos em que o sujeito passivo antecipar o pagamento e não for comprovada a existência de dolo, fraude ou simulação, prevalecendo os ditames do art. 173, nos demais casos. Veja-se a ementa do Recurso Especial nº 973.733 - SC (2007/0176994-0), julgado em 12 de agosto de 2009, sendo relator o Ministro Luiz Fux:

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).

(...)

7. *Recurso especial desprovido. Acórdão submetido ao regime do artigo 543-C, do CPC, e da Resolução STJ 08/2008. (destaques do original)*

Observe-se que o acórdão do REsp nº 973.733/SC foi submetido ao regime do art. 543-C do Código de Processo Civil, reservado aos recursos repetitivos, o que significa que essa interpretação deverá ser aplicada pelas instâncias inferiores do Poder Judiciário.

Recentemente, a Portaria MF nº 586, de 21 de dezembro de 2010, introduziu o art. 62-A no Regimento Interno do CARF - RICARF, com a seguinte redação:

Art. 62-A. 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.

§ 1º Ficarão sobrestados os julgamentos dos recursos sempre que o STF também sobrestar o julgamento dos recursos extraordinários da mesma matéria, até que seja proferida decisão nos termos do art. 543-B.

§ 2º O sobrestamento de que trata o § 1º será feito de ofício pelo relator ou por provocação das partes.

Desta forma, este CARF forçosamente deve abraçar a interpretação do Recurso Especial nº 973.733 – SC, de que a regra do art. 150, §4º, do CTN, só deve ser adotada nos casos em que o sujeito passivo antecipar o pagamento e não for comprovada a existência de dolo, fraude ou simulação, prevalecendo os ditames do art. 173 nos demais casos.

Foi esse o entendimento adotado no acórdão recorrido, e com ele está de acordo a Fazenda Nacional.

A polêmica está na existência, ou não, de pagamento antecipado.

No caso em tela, por se tratar de contribuições previdenciárias devidas pela empresa contratada para serviços de cessão de mão-de-obra, em que o autuado foi considerado responsável solidário por ser o tomador do serviço e não comprovar o recolhimento dos tributos, deve-se verificar se houve algum pagamento referente às contribuições sociais incidentes sobre a remuneração dos empregados da empresa prestadora de serviços.

Após intensa discussão na sessão de julgamento, fui convencido de que é possível se considerar, para fins de apuração da decadência, os recolhimentos de tributos da contratante, pois ela foi trazida à relação tributária como responsável solidária, o que faz com que o fato gerador seja único, raciocínio que poderia resolver a questão sob outros fundamentos. Opto, entretanto, por manter a fundamentação original, que chegará ao mesmo resultado sob outros argumentos.

O acórdão recorrido percebeu que a inexistência de pagamento antecipado implica a aplicação de regra de decadência menos favorável ao contribuinte, sendo portanto obrigação do Fisco demonstrar esse fato. Desse modo, não existindo nos autos provas de que não houve recolhimento antecipado, concluiu que deve se presumir a sua existência, e se utilizar a regra de decadência do art. 150, §4º, do CTN.

Já a Fazenda Nacional afirma que não se pode presumir a existência do pagamento, sendo ônus do contribuinte demonstrar o fato que lhe é favorável, e que, no

presente caso, ele teve todas as oportunidades de trazer a prova do recolhimento antecipado, mas que não o fez.

Em suma, a discussão se resume a saber a quem cabe comprovar a existência, ou não, de pagamento antecipado: se à autoridade lançadora ou ao sujeito passivo.

Apesar da importância da discussão, por mim devidamente enfrentada em outros processos, creio que ela não se aplica ao presente caso, pois verifico que os autos trazem provas de existência de pagamento antecipado.

Nas fls. 111 a 171, consta impugnação da prestadora de serviços, a empresa VIAÇÃO GALO DE OURO TRANSPORTES LTDA, CNPJ nº 59.320.721/0001-21, afirmando que o débito já havia sido quitado, conforme cópias anexas ao recurso, e a 4ª Câmara de Julgamento do Conselho de Recursos da Previdência Social baixou o processo em diligência para que fosse realizada a análise desses documentos (fls. 179 a 183).

Em resposta, o Serviço de Fiscalização da Delegacia da Receita Previdenciária São Paulo – Sul informou que a empresa prestadora de serviço (fls. 207 a 210):

a) apresentou folhas de pagamentos e Guias de Recolhimento GRPS genéricas para competências 07 a 12/1998, não atendendo a legislação que determina que as Folhas de Pagamento e as GRPS devem ser distintas por Tomador;

b) esteve sob ação Fiscal que abrangeu o período de 04/1997 a 04/2000, fiscalização do tipo "Parcial", sem análise da contabilidade, e que foram lavrados LDC — Lançamento de Débito confessado - nº 35.078.242-3, 35.078.248-2 e 35.078.249-0 que foram incluídos no REFIS — Lei 9964/2000 - e se encontra "EXCLUÍDA A PEDIDO".

Desta forma, considero que os pagamentos efetuados pela empresa prestadora de serviço, apesar de não estarem separados por tomador, devem ser considerados como recolhimentos antecipados, com a consequente aplicação da regra de decadência do art. 150, §4º, do CTN. Isso porque o pagamento a que se refere o STJ deve ser entendido como qualquer recolhimento do tributo relativamente a todo o período de apuração e não aquele estritamente relacionado ao valor da receita omitida, como quer o recorrente.

Diante do exposto, voto no sentido de conhecer do recurso para, no mérito, negar provimento ao recurso especial do Procurador da Fazenda Nacional.

(assinado digitalmente)
Luiz Eduardo de Oliveira Santos

Processo nº 35464.003475/2004-17
Acórdão n.º **9202-001.926**

CSRF-T2
Fl. 328

CÓPIA