



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

Processo n° 35569.000071/2007-46
Recurso n° Especial do Procurador
Acórdão n° 9202-005.210 – 2ª Turma
Sessão de 20 de fevereiro de 2017
Matéria CONTRIBUIÇÃO SOCIAL PREVIDENCIÁRIA
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado COMERCIAL POMPEIA LTDA

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/1997 a 30/11/2006

DECADÊNCIA. CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. ART. 173, INC. I, DO CTN. ENTENDIMENTO PACIFICADO PELO STJ EM SEDE DE RECURSO REPETITIVO. PORTARIA MF Nº 586/2010. APLICAÇÃO.

O E. Superior Tribunal de Justiça, no julgamento do Resp nº 973.733/SC, afetado como representativo da controvérsia, nos termos do art. 543C, do CPC, pacificou o entendimento de que o prazo decadencial para lançar os tributos sujeitos a lançamento por homologação é de 5 anos a contar do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, nos casos em que não houve pagamento antecipado do tributo, conforme disposto no art. 173. inc. I, do CTN, ou de 5 anos a contar da data do fato gerador, caso tenha havido o pagamento antecipado do tributo, consoante art. 150, § 4º, do CTN.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial da Fazenda Nacional e, no mérito, em dar-lhe provimento.

(assinado digitalmente)

Luiz Eduardo de Oliveira Santos - Presidente em exercício

(assinado digitalmente)

Ana Paula Fernandes - Relatora

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Luiz Eduardo de Oliveira Santos (Presidente em exercício), Maria Helena Cotta Cardozo, Patrícia da Silva, Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira, Ana Paula Fernandes, Heitor de Souza Lima Junior, Fábio Piovesan Bozza (suplente convocado) e Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri.

Relatório

O presente Recurso Especial trata de pedido de análise de divergência motivado pela Fazenda Nacional face ao acórdão 2401-01.471, proferido pela 1ª Turma Ordinária / 4ª Câmara / 2ª Seção de Julgamento.

Trata-se de Crédito Previdenciário lançado contra a empresa em epígrafe, constante da Notificação Fiscal de Lançamento de Débito - NFLD nº 35.558.295-3 que, de acordo com o Relatório Fiscal de 87/88, refere-se a contribuições devidas A. Seguridade Social, correspondentes à parte da empresa e financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa, decorrente dos riscos ambientais do trabalho, no e aquelas devidas a Terceiros (outras entidades e fundos), no período de 01/1995 a 05/2005.

De acordo com o referido relatório, constituíram os fatos geradores das contribuições lançadas, as remunerações dos segurados empregados e contribuintes individuais, apuradas com base nas folhas de pagamento de 01/1995 a 05/2005, recibos de retirada pro-labore e Guias de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social - GFIP.

Tempestivamente o Contribuinte apresentou sua impugnação, fls. 91/131, alegando, em síntese, que o direito de a União cobrar o crédito tributário, não referente aos últimos cinco anos, está prescrito conforme nos artigos 173 e 174 do CTN; insurgiu-se contra a taxa de juros de mora aplicada pelo INSS, que a Taxa SELIC é ilegal e inconstitucional; também alegou ser inconstitucional a contribuição devida ao INCRA, assim considerada pelo STJ, bem como é inconstitucional a contribuição devida ao Salário Educação.

A Delegacia da Receita Previdenciária em Santos, por meio da Decisão-Notificação nº 21.033.0/0218/2006, julgou procedente o lançamento.

O contribuinte apresentou Recurso Voluntário, às fls. 176/214, em que reproduziu as razões aduzidas em sua impugnação, insistindo na preliminar de decadência e prescrição conforme os artigos 173 e 174 do – CTN.

A 1ª Turma da 4ª Câmara da 2ª Seção de Julgamento, às fls. 240, DEU PARCIAL PROVIMENTO ao Recurso Voluntário, para excluir do lançamento os valores correspondentes às contribuições do período de 01/1995 a 07/2000, nos termos do artigo 150, § 4º do CTN. A ementa do acórdão recorrido assim dispôs:

*ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIARIAS
Período de apuração: 01/01/1995 a 31/05/2005
CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. SEGURADOS.
EMPRESA. SAT/RAT. TERCEIROS*

São devidas as contribuições sociais de que tratam os artigos 22 incisos I, II e III e art. 94 da Lei nº 8212/91.

DECADÊNCIA.

- Tendo em vista a declaração da inconstitucionalidade do artigo 45 da Lei nº 8.212/91, pelo Supremo Tribunal Federal, nos autos dos RE's nºs 556664, 559882 e 560626, oportunidade em que fora aprovada Súmula Vinculante IV 08, disciplinando a matéria.

- 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. HA que se aplicar, portanto, a regra do art. 150, § 4º do CTN.

TAXA SELIC LEGALIDADE.

Não há que se falar em inconstitucionalidade ou ilegalidade na utilização da taxa de juros SELIC para aplicação dos acréscimos legais ao valor originário do débito, porquanto encontra amparo legal no artigo 34 da Lei IV 8.212/91.

INCRA e SALÁRIO EDUCAÇÃO Exigências devidas nos termos do artigo 94 da Lei nº 8212/91.

APRECIÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE NO ÂMBITO ADMINISTRATIVO. IMPOSSIBILIDADE. De conformidade com os artigos 62 e 72, § 4º do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF, c/c a Súmula nº 2 do antigo 2º CC, às instâncias administrativas não compete apreciar questões de ilegalidade ou de inconstitucionalidade, cabendo-lhes apenas dar fiel cumprimento à legislação vigente, por extrapolar os limites de sua competência.

RECURSO VOLUNTÁRIO PROVIDO EM PARTE.

A Fazenda Nacional, às fls. 252/253, apresentou **Embargos de Declaração**, alegando erro material na mês identificado como data de ciência da NFLD, informado em 29/08/2005, sendo que o correto seria 29/06/2005, que por sua vez, corrigido o erro, a decadência alcançaria até a competência 05/2000.

Às fls. 257, os Embargos Declaratórios foram acolhidos pela 1ª Turma da 4ª Câmara da 2º Seção de Julgamento, com efeitos infringentes, passando o resultado do julgamento, quanto a decadência a ser: excluir do lançamento os fatos geradores até 05/2000.

A Fazenda Nacional apresentou **Recurso Especial**, às fls. 262/275, alegando divergência entre as decisões em relação à **regra decadencial** a ser aplicada, afirmando que o acórdão recorrido entendeu que, existindo pagamento antecipado do tributo como um todo, considerando-se guia de recolhimento genérica para contribuições previdenciárias, a contagem do prazo decadencial deve obedecer ao disposto no art. 150, § 4.º, do CTN. Diversamente, afirma que os paradigmas entendem que não havendo recolhimento antecipado das contribuições previdenciárias referentes às rubricas lançadas, individualmente consideradas, o prazo decadencial para a constituição do respectivo crédito tributário rege-se pelo contido no art. 173, I do CTN. Arguiu ainda que nos acórdãos paradigmas perfilhou-se o entendimento de que o **ônus de demonstrar o recolhimento antecipado** é do contribuinte (e não do Fisco). Com efeito, concluiu-se que, diante da inexistência de elementos que demonstrem ter ocorrido recolhimento antecipado, não se pode presumir a ocorrência de pagamento, devendo-se aplicar a regra decadencial disposta no art. 173, I, do CTN. Tal entendimento destoa daquele manifestado pelo Colegiado *a quo*, segundo o qual o ônus probatório com relação à ausência de qualquer recolhimento do tributo devido seria do Fisco, e, se não indicado pagamento na acusação fiscal, restaria presumida sua ocorrência, aplicando-se a regra decadencial do art. 150, § 4º do CTN.

Às fls. 278/282, a 4ª Câmara da 2ª Seção de Julgamento realizou o Exame de Admissibilidade do Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional, **DANDO SEGUIMENTO** em relação à única divergência arguida (matéria relativa à regra decadencial), uma vez vislumbrada a similitude das situações fáticas nos acórdãos recorrido e paradigma, configurando a divergência jurisprudencial apontada, pois, enquanto o acórdão recorrido entendeu que o **ônus probatório com relação à ausência de qualquer recolhimento do tributo devido seria do Fisco, e, se não indicado pagamento na acusação fiscal, restaria presumida sua ocorrência**, aplicando-se a regra decadencial do CTN, art. 150, § 4º, nos acórdãos paradigmas perfilhou-se o entendimento de que o **ônus de demonstrar o recolhimento antecipado é do contribuinte (e não do Fisco), concluindo-se que, diante da inexistência de elementos que demonstrem ter ocorrido recolhimento antecipado, não se pode presumir a ocorrência de pagamento**, devendo-se aplicar a regra decadencial disposta no art. 173, I, do CTN.

Intimado às fls. 287, o Contribuinte manteve-se inerte.

Realizadas as devidas cientificações das decisões acima transcritas vieram os autos conclusos para julgamento.

É o relatório.

Voto

Conselheira Ana Paula Fernandes - Relatora

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

Trata-se de Crédito Previdenciário lançado contra a empresa em epígrafe, constante da Notificação Fiscal de Lançamento de Débito - NFLD nº 35.558.295-3 que, de

acordo com o Relatório Fiscal de 87/88, refere-se a contribuições devidas A. Seguridade Social, correspondentes à parte da empresa e financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa, decorrente dos riscos ambientais do trabalho, no e aquelas devidas a Terceiros (outras entidades e fundos), no período de 01/1995 a 05/2005.

O Acórdão recorrido deu parcial provimento ao Recurso Ordinário.

O Recurso Especial apresentado pela Fazenda Nacional trouxe para análise a divergência jurisprudencial no tocante à **decadência**, pois, enquanto o acórdão recorrido entendeu que o ônus probatório com relação à ausência de qualquer recolhimento do tributo devido seria do Fisco, e, se não indicado pagamento na acusação fiscal, restaria presumida sua ocorrência, aplicando-se a regra decadencial do CTN, art. 150, § 4º, nos acórdãos paradigmas perfilhou-se o entendimento de que o ônus de demonstrar o recolhimento antecipado é do contribuinte (e não do Fisco), concluindo-se que, diante da inexistência de elementos que demonstrem ter ocorrido recolhimento antecipado, não se pode presumir a ocorrência de pagamento, devendo-se aplicar a regra decadencial disposta no art. 173, I, do CTN.

O Recurso Especial insurgiu-se tão somente quanto à tese decadencial, conforme relatado alhures.

Pois bem, para tratar da decadência do direito da Fazenda Nacional em lançar de ofício o imposto em questão é preciso analisar o fato gerador deste tributo. No presente caso trata-se de Contribuição Previdenciária, cujo auto de infração discute o descumprimento de obrigação principal, a empresa recorrente deixou de recolher a contribuição devida sobre a remuneração de seus empregados.

Estamos tratando de tributo sujeito a lançamento por homologação, onde parte da obrigação foi omitida pelo contribuinte e lançada de ofício pela Receita Federal, ensejando a dúvida entre a aplicação do disposto no art. 150, §4 ou 173, I, do CTN. Para elidir esta discussão, necessário se faz que se observem outros requisitos.

Embora o contribuinte tenha de fato omitido parte das receitas em sua declaração e isso tenha ensejado o lançamento de ofício, é preciso que se observe **se houve adiantamento do pagamento do imposto devido ou de parte dele**.

Contudo, embora minha simpatia com a tese esposada pela Fazenda Nacional no tocante a aplicação do art. 173, I, nos casos de lançamento de ofício, no caso em tela, por força do artigo 62 do RICARF havendo orientação firmada no RE 973.733-SC, me filio ao atual entendimento do STJ, **no qual ficou definido que havendo o adiantamento de pelo menos parte do pagamento do imposto, este atrai a aplicação do art. 150, § 4 do CTN**.

Observe-se a Ementa do referido julgado:

AGRAVO REGIMENTAL. PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL TRIBUTÁRIO. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. ICMS. 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. VIOLAÇÃO AO ART. 535 DO CPC. INOCORRÊNCIA. (RECURSO REPETITIVO - RESP 973.733-SC). Relator(a) Ministro LUIZ FUX (1122) Órgão Julgador T1 - PRIMEIRA TURMA Data do Julgamento 02/03/2010 Data da

Publicação/Fonte DJe 16/03/2010 1. O tributo sujeito a lançamento por homologação, em não ocorrendo o pagamento antecipado pelo contribuinte, incumbe ao Fisco o poder-dever de efetuar o lançamento de ofício substitutivo, que deve obedecer ao prazo decadencial estipulado pelo artigo 173, I, do CTN, segundo o qual o direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

(...)3. Desta sorte, como o lançamento direto (artigo 149, do CTN) poderia ter sido efetivado desde a ocorrência do fato gerador, é do primeiro dia do exercício financeiro seguinte ao nascimento da obrigação tributária que se conta o prazo decadencial para a constituição do crédito tributário, na hipótese, entre outras, da não ocorrência do pagamento antecipado de tributo sujeito a lançamento por homologação, independentemente da data extintiva do direito potestativo de o Estado rever e homologar o ato de formalização do crédito tributário efetuado pelo contribuinte ...

(...)

5. À luz da novel metodologia legal, publicado o julgamento do Recurso Especial nº 973.733/SC, submetido ao regime previsto no artigo 543-C, do CPC, os demais recursos já distribuídos, fundados em idêntica controvérsia, deverão ser julgados pelo relator, nos termos do artigo 557, do CPC (artigo 5º, I, da Res. STJ 8/2008). 6. Agravo regimental desprovido.

A doutrina também se manifesta neste sentido:

O prazo para homologação é, também, o prazo para lançar de ofício eventual diferença devida. O prazo deste § 4º tem por finalidade dar segurança jurídica às relações tributárias. Ocorrido o fato gerador e efetuado o pagamento pelo sujeito passivo no prazo do vencimento, tal como previsto na legislação tributária, tem o Fisco o prazo de cinco anos, a contar do fato gerador, para emprestar definitividade a tal situação, homologando expressa ou tacitamente o pagamento realizado, com o que chancela o cálculo realizado pelo contribuinte. É neste prazo para homologação que o Fisco deve promover a fiscalização, analisando o pagamento efetuado e, no caso de entender que é insuficiente, fazer o lançamento de ofício através da lavratura de auto de infração, em vez de chancelá-lo pela homologação. Com o decurso do prazo de cinco anos contados do fato gerador, portanto, ocorre a decadência do direito do Fisco de lançar eventual diferença. - A regra do § 4º deste art. 150 é regra especial relativamente à do art. 173, I, deste mesmo Código. E, havendo regra especial, prefere à regra geral. Não há que se falar em aplicação cumulativa de ambos os artigos, conforme se pode ver em nota ao art. 173, I, do CTN". (PAULSEN, Leandro, 2014). Grifo nosso.

Nessa perspectiva, cumpre enfatizar que o cerne da questão aqui debatida reside na análise da existência de pagamento antecipado de parte da contribuição exigida, cujo reconhecimento tem a aptidão de atrair a incidência do art. 150, § 4.º, do CTN. Em não havendo tal antecipação de pagamento, a aplicação do art. 173, I, do CTN é impositiva.

Para o exame da ocorrência de pagamento antecipado parcial, para os fins ora pretendidos, afigura-se óbvia a necessidade de se verificar se o contribuinte pagou parte do

débito tributário objeto de cobrança, e não daqueles afetos a outros fatos. Ou seja, delimitar o significado e abrangência do termo - início de pagamento.

O Contribuinte alega que assiste razão ao acórdão paradigma que contrariando o acórdão recorrido decidiu que **o pagamento de contribuição incidente sobre qualquer rubrica da folha de salário caracteriza a antecipação de pagamento**, devendo, assim, ser utilizada a regra prevista no artigo 150, § 4º, do CTN. Enquanto que a Fazenda Nacional entende que o pagamento deve ser realizado para fatos geradores específicos.

Registro aqui meu posicionamento de que o adiantamento do pagamento **não se verifica pelo recolhimento de contribuições sobre qualquer rubrica, mas tão somente aquelas cujo fato gerador seja equivalente.**

Insurge-se o Acórdão Recorrido no tocante ao ônus probatório para comprovação do pagamento antecipado, tido como elemento norteador do regramento legal aplicado a decadência. Não tenho dúvida, portanto, quanto a necessidade de pagamento antecipado para aplicação do regramento tencionado pelo contribuinte, contudo, o que se discute aqui é a quem cabe esta prova.

Ora, na regra clássica de Direito Processual a prova cabe a quem alega, com exceção apenas nos casos em que a prova se encontra em poder da parte contrária.

Analisando o presente caso, observo que o contribuinte não logrou êxito em se desincumbir deste ônus, não tendo carreado aos autos nenhuma prova que aponte para o recolhimento realizado pelo devedor .

Assim, considerando que a contribuição previdenciária é tributo cujo lançamento se dá por homologação, como não houve o pagamento, o fisco tinha cinco anos a contar do primeiro dia do exercício seguinte ao que poderia ter sido efetuado o pagamento para lançar de ofício. **Nesse sentido, pela cabível a aplicação do art. 173, inciso I, do CTN.**

Diante do exposto, recebo o Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional, para no mérito dar-lhe provimento.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Ana Paula Fernandes

