



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

Processo n° 37172.002188/2005-81
Recurso n° 245.823 Especial do Procurador
Acórdão n° 9202-003.109 – 2ª Turma
Sessão de 26 de março de 2014
Matéria CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado ESTADO DE MINAS GERAIS - GOVERNO.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/1993 a 31/12/1998

CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. DECADÊNCIA. TRIBUTOS LANÇADOS POR HOMOLOGAÇÃO. MATÉRIA DECIDIDA NO STJ NA SISTEMÁTICA DO ART. 543-C DO CPC. FALTA DE COMPROVAÇÃO DE EXISTÊNCIA DE PAGAMENTO ANTECIPADO. REGRA DO ART. 173, I, 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 dos empregados e patronais à Seguridade Social, onde não existem nos autos qualquer evidência de recolhimento antecipado no período lançado, tendo o contribuinte tido a oportunidade de comprovar esse fato em sede de contrarrazões ao especial.

Não o fazendo, há que se presumir sua inexistência, e se contar o prazo decadencial a partir do 1º dia do exercício seguinte em que o lançamento poderia ser feito, afastando-se a decadência reconhecida pelo acórdão recorrido para a competência de 12/98.

Recurso especial provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento ao recurso, com retorno dos autos à câmara de origem para análise das demais questões trazidas no recurso voluntário.

(Assinado digitalmente)

Marcos Aurélio Pereira Valadão - (Presidente em exercício)

(Assinado digitalmente)

Luiz Eduardo de Oliveira Santos – Relator

EDITADO EM: 07/04/2014

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Marcos Aurélio Pereira Valadão (Presidente em exercício), Susy Gomes Hoffmann (Vice-Presidente), Luiz Eduardo de Oliveira Santos, Alexandre Naoki Nishioka (suplente convocado), Marcelo Oliveira, Manoel Coelho Arruda Junior, Gustavo Lian Haddad e Maria Helena Cotta Cardozo. Ausentes, momentaneamente, os Conselheiros Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira e Elias Sampaio Freire, substituídos pelos Conselheiros Marcelo Freitas de Souza Costa (suplente convocado) e Ronaldo de Lima Macedo (suplente convocado).

Relatório

Trata-se de lançamento das contribuições dos empregados e patronais à Seguridade Social, referente aos anos-calendário de 1993 a 1998 (competências de 01/1993 a 12/1998), cientificado o contribuinte em 08/01/04 (fl. 111).

O Acórdão nº 206-01.396, da 1ª Turma Ordinária da 6ª Câmara do então 2º Conselho de Contribuintes (fls. 253 a 274), julgado na sessão plenária de 08 de outubro de 2008, por maioria de votos, deu provimento ao recurso voluntário para reconhecer a decadência da totalidade das contribuições previdenciárias apuradas das competências de 01/1993 até 12/1998. Transcreve-se a ementa do julgado:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/1993 a 31/12/1998

PREVIDENCIÁRIO - CUSTEIO - NOTIFICAÇÃO FISCAL DE LANÇAMENTO - PEDIDO DE REVISÃO – CONTRIBUIÇÃO A CARGO DOS ESTADOS – CARGOS COMISSIONADOS - NECESSIDADE DE LEI ESPECÍFICA PARA QUE REGIME PRÓPRIO DE PREVIDÊNCIA SOCIAL ALCANCE SERVIDORES NÃO EFETIVOS - PERÍODO ATINGINDO PELA DECADÊNCIA QUINQUENAL – SÚMULA VINCULANTE STF.

Para efeitos da legislação previdenciária, os órgãos e entidades públicas são considerados empresa, conforme prevê o art. 15 da Lei nº 8.212/1991. Da análise da legislação correlata ao regime de previdência do Estado de Minas Gerais, pode-se concluir que para os servidores não efetivos, não há regime próprio de previdência social. Dessa forma, ainda que o constituinte

estadual tenha tido a intenção de criar regime próprio para todos os servidores públicos estaduais, a inércia do legislador resultou na ineficácia do dispositivo constitucional para os servidores não efetivos.

A partir da publicação da Emenda Constitucional nº 20/1998, que alterou o art. 4º da Constituição Federal, os servidores ocupantes exclusivamente de cargos em comissão como os de recrutamento amplo descritos na NFD em questão não poderiam mais estar amparados por Regime Próprio de Previdência, aplicando-se o RGPS, nos termos do § 13 do referido dispositivo.

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 não restou configurada a ausência de antecipação de pagamento. Aplicável, portanto, a regra do art. 150, § 4º do CTN, que é regra específica a ser aplicada a tributo sujeito ao lançamento por homologação, que prefere à regra geral.

Recurso Voluntário Provido.

Contra essa decisão, a Fazenda Nacional manejou recurso especial por contrariedade à lei e à evidência da prova, com base nos arts. 7º., I do antigo Regimento Interno da Câmara Superior de Recursos Fiscais, combinado com o art. 4º. do atual Regimento Interno deste CARF aprovado pela Portaria MF nº 256, de 22 de junho de 2009 (fls. 278 a 284). Defendeu a Fazenda Nacional, em seu recurso que, uma vez não comprovado nos autos o pagamento a título de antecipação, aplica-se o artigo 173, inciso I, do CTN, sendo o ônus de comprovar o pagamento do contribuinte, com fulcro no art. 16, III, do Decreto nº 70.235, de 06 de março de 1972 e no art. 333, II, do CPC.

O recurso especial foi admitido por meio do despacho de fls. 285/286.

Devidamente cientificado do acórdão e do recurso especial da Fazenda Nacional (fls. 290/291), o contribuinte apresentou contrarrazões ao recurso da Fazenda Nacional (fl. 292 a 296), onde sustenta que: “ (...) em suas razões de recurso a União não demonstrou qualquer fato ou prova nova, capaz de reverter o julgado, porquanto pretende rediscutir a matéria já pacificada no âmbito desta Câmara”.

Reproduz-se em sede de contrarrazões, ainda, o teor do voto vencedor do recorrido, que propugna pela necessidade de restar configurada a ausência de pagamento, *não se podendo afirmar, no caso, que não houve pagamento parcial de contribuições previdenciárias incidentes sobre a remuneração de segurados empregados do Regime Geral de Previdência Social*

É o relatório.

Voto

Conselheiro Luiz Eduardo de Oliveira Santos, Relator

O recurso é tempestivo e atende os demais requisitos de admissibilidade e, portanto, dele conheço.

Faço notar que se encontra a presente discussão agora restrita à insurgência da Fazenda Nacional contra a decadência declarada pelo recorrido para a competência 12/98.

A propósito, a decadência dos tributos lançados por homologação é 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 imponível, 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 lançamento tanto das contribuições previdenciárias patronais quanto a dos empregados, deve-se verificar se houve algum pagamento referente em cada uma das rubricas, por se tratarem de tributos absolutamente diversos.

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.

A 2ª Turma da CSRF tem se debruçado sobre a matéria, prevalecendo o entendimento de se tratar de ônus do Fisco a comprovação de existência de pagamento prévio, presumindo-se sua existência na ausência de provas nos autos, como demonstra o Acórdão nº 9202-01.569, julgado na sessão plenária de 10 de maio de 2011, tendo por relator do voto vencedor o Conselheiro Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira, cuja ementa é abaixo transcrita:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/11/1995 a 30/06/1998

CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. DECADÊNCIA. PRAZO QUINQUENAL. RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. ANTECIPAÇÃO DE PAGAMENTO.

Tratando-se de tributo sujeito ao lançamento por homologação, havendo a ocorrência de pagamento, é entendimento uníssono deste Colegiado a aplicação do prazo decadencial de 05 (cinco) anos, contados da ocorrência do fato gerador do tributo, nos termos do artigo 150, § 4º, do Códex Tributário, ressalvados entendimentos pessoais dos julgadores a propósito da

importância ou não da antecipação de pagamento para efeito da aplicação do instituto, sobretudo após a alteração do Regimento Interno do CARF, notadamente em seu artigo 62-A, o qual impõe à observância das decisões tomadas pelo STJ nos autos de Recursos Repetitivos Resp nº 973.733/SC.

A regra geral do prazo decadencial para os tributos submetidos à modalidade do lançamento por homologação é o artigo 150, § 4º, do CTN, afora nos casos de ocorrência de dolo, fraude ou simulação, ou ausência de antecipação de pagamento, os quais deverão estar devidamente comprovados pela autoridade lançadora com o fito de deslocar aludido prazo para o artigo 173, inciso I, do mesmo Diploma Legal. A inocorrência dessa comprovação enseja a manutenção do lapso temporal contemplado pela regra geral do artigo retromencionado.

Recurso Especial negado.

Assim, entende-se que a regra geral do prazo decadencial para os tributos submetidos à modalidade do lançamento por homologação é o artigo 150, § 4º, do CTN, utilizando-se o artigo 173, inciso I, excepcionalmente, nos casos de ocorrência de dolo, fraude ou simulação, ou de ausência de antecipação de pagamento.

Com a devida vênia, discordo desse entendimento.

Penso que a decisão do STJ é justamente no sentido contrário: a regra geral é a do art. 173, inciso I, do CTN, sendo a exceção a ordem do art. 150, §4º, do CTN, que só deve ser adotada nos casos em que o sujeito passivo antecipar o pagamento, quando não tiver sido comprovada a existência de dolo, fraude ou simulação.

Assim, como no caso dos autos não houve a imputação de dolo, fraude ou simulação, somente a existência de pagamento antecipado de contribuições patronais e dos empregados no período fiscalizado pode levar à contagem do prazo decadencial a partir do fato gerador. Mas, como já explicado no âmbito do acórdão vergastado, não há a informação sobre recolhimentos prévios no processo.

Entretanto, penso não ser possível se atribuir essa falta à Fiscalização, e adotar a regra decadencial mais favorável ao contribuinte. Observe-se que, quando foi lavrada a NFLD sob análise, prevalecia o entendimento de que o Fisco dispunha de 10 anos para constituir o crédito tributário, não existindo motivos para os fiscais autuantes se preocuparem em fazer constar se havia, ou não, pagamento antecipado.

Somente em 12 de agosto de 2009, data em que o STJ passou a tratar como fundamental a existência de pagamento, é que se poderia exigir que essa prova fosse produzida pela autoridade lançadora.

Falando nos autos, a PGFN, cumprindo seu dever, alegou falta de comprovação de pagamento, posto que inexistente nos autos qualquer prova nesse sentido.

Por outro lado, o contribuinte, apesar de já ter conhecimento da decisão vinculante do STJ e do argumento da PGFN, não se manifestou, em sede de contrarrazões (datadas em 02/12/2009, conforme fl. 292), no sentido de infirmar a acusação, apresentando **prova de existência de pagamento**.

Não o fazendo, há que se presumir a inexistência de recolhimento antecipado, e se contar o prazo decadencial a partir do 1º dia do exercício seguinte em que o lançamento poderia ser feito, afastando-se, assim, a decadência reconhecida pelo acórdão recorrido para a competência de 12/1998.

Diante do exposto, voto no sentido de conhecer do recurso para, no mérito, dar provimento ao recurso especial do Procurador da Fazenda Nacional, afastando-se a decadência para a competência 12/98, retornando-se os autos à câmara *a quo* para manifestação acerca das demais matérias levantadas no recurso de iniciativa do autuado.

(Assinado digitalmente)

Luiz Eduardo de Oliveira Santos