



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

Processo n° 37172.002528/2005-74
Recurso n° 249.194 Especial do Procurador
Acórdão n° 9202-003.110 – 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. 109).

O Acórdão nº 2401-01.405, da 1ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da 2ª Seção de Julgamento do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (fls. 439 a 446), julgado na sessão plenária de 23 de setembro de 2010, 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, inalterada mesmo quando do acolhimento de embargos de fls.453 a 455.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

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

PREVIDENCIÁRIO - CUSTEIO - NOTIFICAÇÃO FISCAL DE LANÇAMENTO DE DÉBITO - SEGURADOS EMPREGADOS - ESTAGIÁRIO - DESCARACTERIZAÇÃO DE VÍNCULO PACTUADO - PERÍODO ATINGINDO PELA DECADÊNCIA QUINQUENAL - SÚMULA VINCULANTE STF.

O STF em julgamento proferido em 12 de junho de 2008, declarou a inconstitucionalidade do art. 45 da Lei nº 8.212/1991, tendo inclusive, no intuito de eximir qualquer questionamento quanto ao alcance da referida decisão, editado a "Súmula Vinculante nº 8: "São inconstitucionais os parágrafo único do artigo 5º do Decreto-lei 1569/77 e os artigos 45 e 46 da Lei 8.212/91, que tratam de prescrição e decadência de crédito tributário".

Em não havendo reconhecimento do fato gerador não há como considerar a existência de pagamento antecipado para aplicação do art. 150, § 4º devendo a decadência ser apreciada a luz do art. 173, I do CTN.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

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

PRAZO DECADENCIAL EXISTÊNCIA DE ANTECIPAÇÃO DE PAGAMENTO OU IMPOSSIBILIDADE DE SE VERIFICAR ESSE FATO. APLICAÇÃO DO § 4. DO ART. 150 DO CTN.

Constatando-se antecipação de recolhimento ou quando, com base nos autos, não há como a se concluir sobre essa questão, deve-se aferir o prazo decadencial pela regra constante do § 4º do art. 150 do CTN.

RECURSO VOLUNTÁRIO PROVIDO.

Contra essa decisão, a Fazenda Nacional manejou recurso especial de divergência (fls. 459 a 467), onde defendeu que, uma vez não comprovado nos autos o pagamento parcial, aplica-se o artigo 173, inciso I, do CTN, pois o ônus de comprovar o pagamento é do contribuinte.

Para a matéria em discussão, o recorrente apresentou os seguintes paradigmas, abaixo ementados nas partes de interesse à presente discussão:

Acórdão 9101-00.460:

DECADÊNCIA DO DIREITO DO FISCO LANÇAR TRIBUTOSUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. AUSÊNCIA DE RECOLHIMENTO.

Restando configurado que o sujeito passivo não efetuou recolhimentos, o prazo decadencial do direito do Fisco constituir o crédito tributário deve observar a regra do art. 173, inciso I, do CTN. Precedentes no STJ, nos termos do RESP nº 973.733 - SC, submetido ao regime do art. 543 - C, do CPC, e da Resolução STJ 08/2008.

Acórdão 205-01.497:

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias.

PERÍODO DE APURAÇÃO: 01/01/1996 a 31/01/1996, 01/04/1996 a 30/04/1996, 01/06/1996 a 30/06/1996, 01/06/1997 a 01/09/1997, 01/11/1997 a 30/11/1997.

(...)

DECADÊNCIA.

O Supremo Tribunal Federal, através da Súmula Vinculante nº 08, declarou inconstitucionais os artigos 45 e 46 da Lei nº 8.212, de 24/07/91. Tratando-se de tributo sujeito ao lançamento por homologação, que é o caso das contribuições previdenciárias, devem ser observadas as regras do Código Tributário Nacional - CTN. Assim, não comprovado nos autos o pagamento parcial, aplica-se o artigo 173, I.

(...)

Recurso Voluntário Provido em Parte.

O recurso especial foi admitido por meio do despacho de fls. 468 a 470.

Devidamente cientificado do acórdão e do recurso especial da Fazenda Nacional (fl. 473), o contribuinte apresentou contrarrazões ao recurso da Fazenda Nacional (fl. 474), onde sustenta a não identidade de situações fáticas, propugnando pelo não cabimento do recurso.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Luiz Eduardo de Oliveira Santos, Relator

O recurso é tempestivo.

Entendo estar caracterizada a divergência por se tratar de mesma situação fática de não comprovação, nos autos e nos paradigmas, de antecipação do pagamento da contribuição previdenciária. Enquanto no caso se utilizou o critério jurídico de interpretação *in dubio* pro contribuinte, a fim de se aplicar, diante da não comprovação de recolhimentos a título de antecipação, o disposto no art. 150, § 4º. do CTN para fins de contagem do prazo decadencial, já no âmbito dos paradigmas assume-se que, uma vez não comprovado nos autos recolhimentos a título de antecipação, é de se aplicar o art. 173, I do mesmo Código.

Note-se que não se afirma ou comprova, em nenhum momento nos autos, ter havido recolhimentos a título de antecipação, como tenciona fazer crer o autuado em suas contrarrazões ao recurso, de forma a tentar caracterizar a existência de situações fáticas diversas.

Assim, pelo que consta do processo, o recurso atende aos requisitos de admissibilidade e, portanto, dele conheço.

Faço notar, também, que se encontra a presente discussão agora restrita à decadência da competência 12/98, ainda que reconhecida, no âmbito do recorrido, a decadência para todas as competências lançadas, uma vez que *a aplicação do art. 173, I do CTN para fins de contagem do prazo decadencial, na forma demandada pelo pleito recursal, em nada altera a decadência declarada no acórdão vergastado para as competências de 01/1993 a 11/1998, que permaneceriam caracterizadas mesmo quando da aplicação deste dispositivo.*

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 inoportunidade 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, 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 após esse novo entendimento jurisprudencial, 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, 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 a decadência reconhecida pelo acórdão recorrido para a competência de 12/1998.

Processo nº 37172.002528/2005-74
Acórdão n.º **9202-003.110**

CSRF-T2
Fl. 487

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