



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

Processo n° 10283.007028/2007-87
Recurso n° Especial do Procurador
Acórdão n° 9202-006.300 – 2ª Turma
Sessão de 12 de dezembro de 2017
Matéria Contribuições Sociais Previdenciárias
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado ASSOCIAÇÃO PARA O DESENVOLVIMENTO COESIVO DA AMAZONIA

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/1997 a 31/05/2006

CONHECIMENTO: IMPOSSIBILIDADE DE RECONHECIMENTO DE PRESCRIÇÃO INTERCORRENTE. SÚMULA CARF Nº 11.

Alegação estranha à ide quando não há previsão regimental. Não pode haver prescrição intercorrente no presente caso porque, quando há impugnação ou recurso administrativo durante o prazo para pagamento do tributo, suspende-se a exigibilidade do crédito, o que simplesmente impede a fixação do início do prazo prescricional. Súmula CARF nº 11: Não se aplica a prescrição intercorrente no processo administrativo fiscal.

CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. DECADÊNCIA. DECISÃO DEFINITIVA DO STJ SOBRE A MATÉRIA. AUSÊNCIA DE PAGAMENTO. DECADÊNCIA ART. 173, I DO CTN.

O Superior Tribunal de Justiça em decisão vinculante - Resp nº 973.733/SC, firmou entendimento de que a homologação do art. 150, §4º do CTN refere-se ao pagamento antecipado realizado pelo contribuinte.

Não havendo nos autos comprovação do pagamento do tributo, ainda que parcial, deve-se aplicar a decadência segundo a norma do art. 173, I do CTN.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em não conhecer da prejudicial de prescrição intercorrente suscitada pelo contribuinte, em sede de contrarrazões. Votaram pelas conclusões os conselheiros Maria Helena Cotta Cardozo, Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira, Heitor de Souza Lima Júnior, Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri e Luiz Eduardo de Oliveira Santos. Acordam, ainda, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial e, no mérito, por maioria de votos, em dar-lhe provimento,

vencida a conselheira Patrícia da Silva (relatora), que lhe negou provimento. Designada para redigir o voto vencedor a conselheira Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri.

(assinado digitalmente)

Luiz Eduardo de Oliveira Santos - Presidente em exercício

(assinado digitalmente)

Patrícia da Silva - Relatora

(assinado digitalmente)

Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri - Redatora designada

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

Relatório

Do relatório anterior, da lavra do ilustre Conselheiro Gerson Guerra, reproduzo:

Trata-se o presente de lançamento de referente às contribuições social de segurado empregado (não descontada), parte patronal, e de Outras Entidades (Terceiros) incidente sobre remunerações arbitradas com base na RAIS, FGTS, GFIP (Lev. RAI, ARB, FIS) e Reclamatória Trabalhista, período intermitente: 01/1999 a 12/2005, e Lev DAL — Acréscimos Legais, comp. Intermitente: 05/2000 a 05/2006.. O lançamento foi levado a conhecimento em 10/2007, em face do sujeito passivo acima identificado, tendo em vista ter ele se auto enquadrado como Entidade Beneficente de Assistência Social – EBAS, sem ter feito o pedido de isenção para tanto.

No julgamento deste Recurso, a 1ª Turma Ordinária da 3ª Câmara da 2ª Seção de Julgamento do CARF, por maioria de votos, deu parcial provimento ao Recurso Voluntário para reconhecer a decadência do direito de constituição do crédito tributário, com base no § 4º, do artigo 150, do CTN, para fatos geradores ocorridos até a competência 09/2002, exarando a seguinte decisão:

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

Período de apuração: 01/01/1997 a 31/05/2006

Ementa: 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, devendo, portanto, ser aplicadas as regras do Código Tributário Nacional.

*DECADÊNCIA. LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO.
PAGAMENTO ANTECIPADO.*

Ocorrendo pagamento antecipado, aplica-se a regra decadencial expressa no § 4º, Art. 150 do Código Tributário Nacional (CTN).

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros do colegiado: I) Por maioria de votos: a) em dar provimento parcial ao recurso, para, nas preliminares, devido à regra decadencial expressa no § 4º, Art. 150 do CTN, excluir do lançamento as contribuições apuradas até a competência 09/2002, anteriores a 10/2002, nos termos do voto do Relator. Vencido o Conselheiro Mauro José Silva, que votou pela aplicação do I, Art. 173 do CTN para os fatos geradores não homologados tacitamente até a data do pronunciamento do Fisco com o início da fiscalização; II) Por unanimidade de votos: a) em negar provimento às demais alegações apresentadas pela Recorrente, nos termos do voto do Relator.

Cientificada da decisão, a União, tempestivamente, apresentou Recurso Especial, trazendo como paradigma o acórdão 2402-01.443, alegando divergência quanto ao reconhecimento do termo inicial da decadência pelo art. 150, §4º, do CTN, em relação a todos os fatos geradores, quando se verifica pagamento relativo a apenas um fato gerador.

Em suas razões alega a União que o pagamento a ser considerado para atração do artigo 150, §4º, do CTN deve ser considerado em relação à cada fato gerador, não importando se houve pagamento de crédito relativo a outro fato gerador, seja anterior ou posterior. Não havendo pagamento, aplica-se a regra decadencial do artigo 173, do CTN.

Diz a União que no presente caso, restou comprovado nos autos que em relação às competências 12/2001, 01/2002, 02/2002, 03/2002, 04/2002, 05/2002, 06/2002, 07/2002, 08/2002 e 09/2002 não houve recolhimento antecipado de tributo.

Sob tal perspectiva, as competências ocorridas a partir de 12/2001 poderiam ter sido lançadas em 2002. Logo, 01/01/2003, primeiro dia do exercício seguinte, e o termo inicial da contagem do prazo decadencial, que somente se encerra em 01/01/2008. Como o contribuinte foi cientificado em 16/10/2007, o crédito tributário foi regular e tempestivamente constituído em relação às competências 12/2001, 01/2002, 02/2002, 03/2002, 04/2002, 05/2002, 06/2002, 07/2002, 08/2002 e 09/2002.

No exame de admissibilidade o Presidente da 3ª Câmara da 2ª seção acolheu o alegado pela União, dando seguimento ao Recurso.

Regularmente intimado, o contribuinte apresentou contrarrazões, pugnando, pelo não provimento do recurso, haja vista que a existência de pagamento das contribuições pelo no período em questão.

Trata-se de retorno da diligência (Resolução 9202-000.047, de 26 de outubro de 2016) para que a Unidade de Origem 12/2001 a 09/2002, para cota patronal, contribuição do segurado e contribuição devida a terceiros sobre a folha de pagamento; elabore planilha demonstrando em colunas distintas os valores dos tributos em questão declarados e dos tributos efetivamente recolhidos, no período em litígio; e informe sobre a origem dos valores designados no RDA com a sigla CRED, que foram imputados a valores devidos no lançamento. Após, que se abra prazo de trinta dias para manifestação do contribuinte, com posterior retorno ao relator, para prosseguimento.

O processo retorna com a Informação Fiscal e planilha que esclarece, em suma:

Atuação em 07/11/2007

Período 12/2001 a 9/2002

Que os levantamentos referem-se a valores de diferença de remuneração e valores de remuneração de segurados contribuintes individuais que não possuem contrapartidas a crédito de valores recolhidos em GPS e de valores declarados em GFIP.

Que as contribuições recolhidas em GPS e declaradas em GFIP pela Contribuinte no período em apreço são valores relativos à contribuição de segurados empregados do estabelecimento matriz.

8. Embora os valores recolhidos em GPS (sigla CRED), no período de 01/2002 a 09/2002, constem do documento RDA – Relatório de Documentos Apresentados, folhas 89 a 90 do processo, eles não foram objetos de apropriação, de acordo com o documento RADA – Relatório de Apropriação de Documentos Apresentados, folhas 92 a 103 do processo, pois os levantamentos e as competências em questão não constam desse Relatório RADA.

Dado conhecimento da Informação Fiscal à recorrida, esta alega a existência da prescrição intercorrente no processo administrativo fiscal, nos termos do § 1.º do artigo 1.º da Lei 9.873/99 e caso não reconhecida, que seja mantida a decisão *a quo*.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheira Patrícia da Silva - Relatora

O Recurso Especial é tempestivo e entendo presentes os requisitos de admissibilidade, motivo pelo qual o conheço.

Quanto à preliminar de (mérito): prescrição intercorrente.

Entendo que não pode haver prescrição intercorrente no presente caso porque, quando há impugnação ou recurso administrativo durante o prazo para pagamento do tributo, **suspende-se a exigibilidade do crédito, o que simplesmente impede a fixação do início do prazo prescricional.**

Talvez fosse o caso de se alegar perempção, a saber:

*Quando os atos qualificados pelo ordenamento, aos quais está conectada a fixação de prazo, correspondem atos de exercício de potestades diretas ou indiretas (direitos potestativos), o prazo respectivo corresponde ao que a doutrina e jurisprudência conhecem por decadência. Por outro lado, se o ato em consideração corresponde ao exercício do direito público subjetivo de ação, o prazo respectivo será de prescrição. Todos estes prazos têm em comum a circunstância de, uma vez esgotados, deflagrarem consequência onerosa, para o responsável... Porém, além de o ordenamento jurídico estabelecer prazos para a realização de atos, **ele conhece também a figura de prazos para a conclusão de procedimento.** Vale dizer, há normas em direito que, ao invés de fixarem prazos para a simples realização de um ato, leva em conta, par esse fim, conclusão de todo um procedimento, entendido como um conjunto encadeado de atos voltados a um fim único e aglutinado de forma congruente. [...] Em todas estas hipóteses o modelo teórico é sempre semelhante, qual seja o de o ordenamento positivo assegurar a alguém a realização de atos que formam um procedimento como necessário à obtenção de um determinado resultado jurídico. Para esse conjunto de atos, o ordenamento estabelece um prazo, findo o qual deflagra-se um efeito jurídico que pode afetar o direito em si. Este tipo de prazo juridicamente determinado não é tecnicamente nem decadência (pois não há propriamente um direito potestativo a ser exercido), nem de prescrição, pois não se trata de iniciar o processo judicial. Este prazo, que tem natureza específica, corresponde ao que a doutrina conhece como prazo de preempção." (GRECO, Marco Aurélio. *Princípios Tributários no Direito Brasileiro e Comparado - Estudos jurídicos em homenagem a Gilberto Ulhôa Canto. Forense, 1988, págs. 502 e segs.*)*

Assim, seja em nome da segurança jurídica, seja em nome da moralidade administrativa, pode-se alegar o necessário cumprimento ao disposto na Lei 9.873/99, a saber:

[...] administração tributária, em face de um processo administrativo fiscal, pudesse ficar inerte pelo tempo que bem entendesse, sem maiores cuidados quanto à sua movimentação, no pressuposto de que não estaria sujeita à decadência ou prescrição, enquanto não proferida a decisão final do julgador administrativo. (BECKER, 2015).

Entretanto, ainda que não sob a égide da nova Constituição Federal, nossos Tribunais Superiores refutam a alegação (vide RE 94.462-SP).

No caso, a alegação ainda se deu pela existência de diligência com o fito de melhor esclarecer a exação fiscal, motivo pelo qual, não se pode alegar destempero na apreciação, motivo pelo qual não conheço da preliminar de mérito.

Neste sentido, estabelece a Súmula CARF nº 11:

Não se aplica a prescrição intercorrente no processo administrativo fiscal.

REGISTRO QUE ESTE É MEU ENTENDIMENTO PESSOAL POIS A MAIORIA DO COLEGIADO ENTENDE QUE NÃO É POSSÍVEL CONHECER POR FALTA DE PREVISÃO REGIMENTAL.

Quanto ao mérito:

Nesse contexto, considerando que a ciência do lançamento em questão ocorreu em 10/2007, pela contagem do prazo decadencial com base no artigo 150, §4º, do CTN os débitos relativos a fatos geradores ocorridos até a competência 09/2002 encontram-se decaídos e que pela contagem do prazo decadencial pelo artigo 173, I, do CTN os débitos relativos a fatos geradores ocorridos até 11/2001, inclusive, estão decaídos, apenas se encontram em litígio a decadência dos débitos cujos fatos geradores ocorreram entre 12/2001 a 09/2002, inclusive.

O lançamento por homologação, regulado pelo artigo 150 do CTN, tem como principal característica a atribuição ao contribuinte do dever de antecipar o pagamento do tributo, ficando a autoridade administrativa com o dever de posteriormente cancelar ou não o valor do recolhimento efetuado e, sendo o caso, efetuar cobrança de diferença, *verbis*:

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.

A regra da decadência do direito do fisco de lançar o tributo por homologação é regra especial, contida no §4º, do artigo 150 em questão, que estabelece o prazo de cinco anos contados da data da ocorrência do fato gerador do tributo, caso não comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação, *verbis*:

§ 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.

A jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça, por ocasião do julgamento do Recurso Especial repetitivo 973.733/SC, firmou o seguinte entendimento em relação a questão em debate:

“PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ARTIGO 543C, 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. Acórdão submetido ao regime do artigo 543C, do CPC, e da Resolução STJ 08/2008.”

Ao se posicionar sobre o tema a 1ª Turma da CSRF, por maioria, se manifestou que a aplicação do artigo 173, I, do CTN na constituição de crédito relativo a tributos sujeitos ao lançamento por homologação, apenas pode ocorrer na hipótese de não haver pagamento, nem declaração do tributo, conforme trecho do voto vencedor do Acórdão 9101-002.021, abaixo transcrito:

A interpretação do texto transcrito nos leva à conclusão de que devemos nos dirigir ao artigo 173, I, do CTN quando, a despeito da previsão legal de pagamento antecipado da exação, o mesmo incorre e inexistente declaração prévia do débito que constitua o crédito tributário.

Assim, encontraríamos duas condições para sairmos do artigo 150, §4º: 1) não haver o pagamento e 2) não haver declaração prévia constitutiva do crédito. Assim, mesmo não existindo o pagamento, a declaração prévia constitutiva do crédito bastaria para mantermos a contagem do prazo a partir do fato gerador.

Entendo pertinente essa última colocação, no sentido de que a declaração prévia, constitutiva do crédito tributário basta para manutenção da contagem do prazo decadencial a partir da ocorrência do fato gerador. Isso porque, não pago o tributo a União já possui título passível de execução direta, não demandando qualquer procedimento administrativo para se efetuar a cobrança.

Nesse contexto o próprio STJ, no fim do ano de 2015, editou a Súmula 555, que possui a seguinte redação:

Quando não houver declaração do débito, o prazo decadencial quinquenal para o Fisco constituir o crédito tributário conta-se exclusivamente na forma do art. 173, I, do CTN, nos casos em que a legislação atribui ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa.

Entretanto, o recolhimento de outros recolhimentos sobre folha - Segurados Empregados, é suficiente para atirar a aplicação do § 4.º do art. 150 do CTN. O que a mim importa é a natureza e não fato gerador.

Assim, para a aplicação do §4º, do artigo 150, do CTN exige-se a ocorrência dos seguintes situações:

1. A lei deve estabelecer que o lançamento do tributo é realizado na modalidade homologação;

2. Não ocorra a comprovação de dolo, fraude ou simulação pelo ente tributante;
3. Haja pagamento e/ou declaração do tributo.

Passo, então, a verificar a aplicação da decisão representativa de controvérsia do Recurso Especial nº 973.733 ao caso ora sob análise.

Percebe-se, da leitura do próprio Relatório Fiscal (Fl. 109, item 12), que o lançamento foi realizado considerando as guias de recolhimento constantes no Sistema da Previdência Social, que foram considerados como crédito do contribuinte.

Vejo que os tributos ora cobrados são exatamente da mesma natureza daqueles que foram pagos pelo contribuinte original, quais sejam: contribuições incidentes sobre a folha de pagamentos, tanto que os valores pagos foram considerados como crédito do contribuinte e foram abatidos na apuração do débito ora cobrado.

Logo, não assiste razão à alegação de que se tratam de recolhimentos genéricos. Assim sendo, considerando que o pagamento foi comprovado no presente caso, entendo que o prazo decadencial deve ser contado com base no artigo 150, §4º do CTN.

Mas ainda que genéricos fossem, entendo que havendo pagamento de contribuições sobre folha de pagamento, está cumprido o requisito para aplicação do § 4º, do artigo 150, do CTN.

Nesse sentido, a súmula CARF 99, que assim dispõe:

Súmula CARF nº 99: Para fins de aplicação da regra decadencial prevista no art. 150, § 4º, do CTN, para as contribuições previdenciárias, caracteriza pagamento antecipado o recolhimento, ainda que parcial, do valor considerado como devido pelo contribuinte na competência do fato gerador a que se referir a autuação, mesmo que não tenha sido incluída, na base de cálculo deste recolhimento, parcela relativa a rubrica especificamente exigida no auto de infração.
(grifei)

Nesse contexto, voto por NEGAR provimento ao Recurso Especial da Fazenda Nacional.

(assinado digitalmente)

Patrícia da Silva

Voto Vencedor

Conselheira Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri - Redatora designada

Peço vênias para divergir da Conselheira Relatora no que tange a caracterização de pagamento para fins de aplicação da regra decadencial prevista no art. 150, §4º do CTN.

Lembramos que o lançamento se refere a cobrança de contribuição previdenciária (segurado, patronal e terceiros) devida pelo Contribuinte e incidente sobre a remuneração dos segurados empregados e contribuintes individuais que lhe prestaram serviço. O lançamento é decorrente do fato de a instituição ter tido sua condição de isenta não reconhecida pela fiscalização.

O período de lançamento compreende os meses de 12/2002 a 12/2006.

Contribuinte intimado em 16/10/2007.

Em seu recurso da Fazenda Nacional requer a aplicação do art. 173, I do CTN haja vista a ausência de antecipação do tributo. Assim, discute-se por meio do presente recurso se haveria nos autos comprovação de pagamento, ainda que parcial, do tributo cobrado.

Tal discussão é relevante na medida em que, após exaustivo debate, a jurisprudência se posicionou no sentido de que para aqueles tributos classificados na modalidade de lançamento por homologação o prazo decadencial aplicável é o do art. 150, §4º do CTN, salvo nas hipóteses em que o contribuinte tenha agido com dolo, fraude ou simulação, ou se restar comprovado que não ocorreu a antecipação de pagamento.

O Superior Tribunal de Justiça em decisão vinculante - Resp nº 973.733/SC, firmou entendimento de que a homologação do art. 150, §4º do CTN refere-se ao pagamento antecipado realizado pelo contribuinte, nas palavras do Ministro Luiz Fux: "Assim é que 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 incoorre, sem a constatação de dolo, fraude ou simulação do contribuinte, inexistindo declaração prévia do débito".

Referido julgado recebeu a seguinte ementa:

PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ARTIGO 543C, 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 incoorre, 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 543C, do CPC, e da Resolução STJ 08/2008. (destaques do original)

A doutrina se manifestava neste mesmo sentido, valendo citar o posicionamento da Doutora Christiane Mendonça, no artigo intitulado "Decadência e Prescrição em Matéria Tributária", publicado livro Curso de Especialização em Direito Tributário: estudos analíticos em homenagem a Paulo de Barros Carvalho, editora Forense:

Nos lançamentos por homologação o prazo de cinco anos é contado da data da ocorrência do fato gerador, art. 150, §4º. Ocorre que quando o contribuinte não cumpre o seu dever de produzir a norma individual e concreta e de pagar tributo, compete à autoridade administrativa, segundo art. 149, IV do CTN efetuar o lançamento de ofício. Dessa forma, consideramos apressada a afirmação genérica que sempre que for lançamento por homologação o prazo será contado a partir da ocorrência do fato gerador, pois não é sempre, dependerá se houve ou não pagamento antecipado. Caso não haja o pagamento antecipado, não há o que se homologar e, portanto, caberá ao Fisco promover o lançamento de ofício, submetendo-se ao prazo do art. 173, I do CTN. Nesse sentido, explica Sacha Calmon Navarro Coelho: "A solução do dia primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado

aplica-se ainda aos impostos sujeitos a homologação do pagamento na hipótese de não ter ocorrido pagamento antecipado... Se tal não houve, não há o que se homologar."

Também a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça é firme no mesmo sentido de que na hipótese de ausência de pagamento de tributo sujeito a lançamento por homologação, o prazo decadencial para constituição do crédito tributário segue a regra do art. 173, I do CTN, contando-se os cinco a anos a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em o lançamento poderia ter sido efetuado.

Destaca-se que tendo o REsp nº 973.733/SC sido julgado sob a sistemática do Recurso Repetitivo deve este Conselho, por força do art. 62, §2º do seu Regimento Interno, reproduzir tal entendimento em seus julgados.

Ocorre que, embora não haja mais dúvidas de que para se considerar a data do fato gerador como termo inicial da decadência é necessário verificar acerca da ocorrência de antecipação do pagamento do tributo, permanece sob debate qual seria a abrangência do termo 'pagamento' adotado por aquele Tribunal Superior.

Em outras palavras, quais pagamentos realizados pelo contribuinte devem ser considerados para fins de aplicação do art. 150, §4º do CTN?

No que tange as contribuições previdenciárias entendo que a resposta já foi construída por este Conselho quando da edição da Súmula CARF nº 99, que dispõe:

Súmula CARF nº 99: Para fins de aplicação da regra decadencial prevista no art. 150, § 4º, do CTN, para as contribuições previdenciárias, caracteriza pagamento antecipado o recolhimento, ainda que parcial, do valor considerado como devido pelo contribuinte na competência do fato gerador a que se referir a autuação, mesmo que não tenha sido incluída, na base de cálculo deste recolhimento, parcela relativa a rubrica especificamente exigida no auto de infração.

Embora a referida Súmula não seja aplicada ao caso pois a mesma contempla lançamento cujo objeto é cobrança da Contribuição Social incidente sobre pagamentos de salários tidos como indiretos o entendimento ali exposto é compatível com o caso em questão.

Assim, a verificação da ocorrência de pagamento para fins de atração da regra o art. 150, §4º do CTN deve se dar pela análise de ter o contribuinte recolhido ao longo do período autuado contribuição previdenciária decorrente do mesmo fato gerador objeto do lançamento, ainda que os respectivos recolhimentos não se refiram propriamente aos fatos cujas hipóteses de incidência tenham sido questionadas pela fiscalização. Deve-se entender por 'mesmo fato gerador' as hipóteses de incidência que possuem identidade entre os critérios que compõem a respectiva regra matriz de incidência, ou seja, tributo previsto no mesmo dispositivo legal com coincidência de sujeito passivo e base de cálculo, ainda que esta última não tenha sido quantificada corretamente.

No presente caso, restou comprovado nos autos que em relação às competências 12/2001, 01/2002, 02/2002, 03/2002, 04/2002, 05/2002, 06/2002, 07/2002, 08/2002 e 09/2002 não houve recolhimento antecipado de qualquer tributo de mesma natureza

dos fatos geradores lançados, conforme se depreende dos autos às fls. 04/36, informação confirmada por meio de manifestação da autoridade fiscal juntada às efls. 505/517.

Diante da total ausência de recolhimento do tributo (contribuições segurados, patronal e terceiros) sujeito a lançamento por homologação, conclui-se pela postergação do prazo decadencial para o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o referido lançamento poderia ter sido efetuado, nos termos do art. 173, I do CTN. Assim, considerando o período de apuração e a data da ciência do lançamento, concluo pela inexistência da decadência.

Diante do todo o exposto, dou provimento ao recurso.

(assinado digitalmente)

Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri