



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
SEGUNDA SEÇÃO DE JULGAMENTO

Processo nº 10821.000700/2007-79
Recurso nº 002.392 Voluntário
Acórdão nº 2302-002.392 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 14 de março de 2013
Matéria CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS - NFLD
Recorrente ROBERTO RODRIGUES DE CARVALHO
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS
Período de apuração: 03/08/1993 a 10/12/1993

CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. PRAZO DECADENCIAL.
CINCO ANOS. ART. 173, I DO CTN.

O Supremo Tribunal Federal, conforme entendimento exarado na Súmula Vinculante nº 8, no julgamento proferido em 12 de junho de 2008, reconheceu a inconstitucionalidade do art. 45 da Lei nº 8.212/91. Incidência do preceito inscrito no art. 173, I do CTN.

Encontram-se atingidos pela fluência do prazo decadencial todas as obrigações tributárias relativas aos fatos geradores apurados pela fiscalização.
Recurso Voluntário Provido

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros da 2ª TO/3ª CÂMARA/2ª SEJUL/CARF/MF/DF, por unanimidade de votos, em dar provimento ao Recurso Voluntário, pela fluência do prazo decadencial exposto no art. 173, I do Código Tributário Nacional, nos termos do relatório e voto que integram o presente julgado.

Liége Lacroix Thomasi – Presidente Substituta.

Arlindo da Costa e Silva - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros: Liége Lacroix Thomasi (Presidente Substituta de Turma), Adriana Sato, André Luis Mársico Lombardi, Juliana Campos de Carvalho Cruz e Arlindo da Costa e Silva.

Relatório

Período de apuração: 03/08/1993 a 10/12/1993

Data da lavratura da NFLD: 18/11/2004.

Data da Ciência da NFLD: 18/11/2004.

Trata-se de Recurso Voluntário interposto em face de Decisão Administrativa de 1ª Instância proferida pela DRJ em São Paulo I/SP que julgou procedente o lançamento tributário lançado por intermédio da Notificação Fiscal de Lançamento de Débito - NFLD nº 35.657.736-8, consistente em contribuições sociais a cargo dos segurados empregados e a cargo da empresa, destinadas ao custeio da Seguridade Social, ao financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho e a Outras Entidades e Fundos, incidentes sobre a mão de obra empregada em obra de construção civil, identificada na Declaração e Informação Sobre Obra - DISO a fls. 33/35, e no Aviso de Regularização de Obra a fls. 55/57, conforme descrito no Relatório Fiscal a fls. 23/29.

Informa a Autoridade Lançadora que os valores lançados na presente notificação foram apurados por arbitramento, servindo como base para a apuração do valor da mão de obra empregada na obra de construção civil as tabelas regionais do Custo Unitário Básico - CUB publicadas pela imprensa de circulação regular, pelo Sindicato da Indústria da Construção Civil - SINDUSCON.

Irresignado com o supracitado lançamento tributário, o Notificado apresentou impugnação administrativa a fls. 103/107.

A Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em São Paulo I/SP proferiu decisão administrativa textualizada no Acórdão a fls. 275/291 julgando procedente o lançamento fiscal em debate e mantendo o crédito tributário em sua integralidade.

O sujeito passivo houve-se por cientificado da decisão de 1ª Instância no dia 25/02/2009, conforme Aviso de Recebimento a fl. 297.

Discordando da decisão proferida pelo Órgão Julgador de 1ª Instância, o Notificado interpôs Recurso Voluntário a fls. 323/335, requerendo a declaração de inexigibilidade do crédito, em razão da prescrição (*rectius* decadência).

Relatados sumariamente os fatos relevantes.

Voto

Conselheiro Arlindo da Costa e Silva, Relator.

1. DOS PRESSUPOSTOS DE ADMISSIBILIDADE

1.1. DA TEMPESTIVIDADE

O sujeito passivo foi válida e eficazmente cientificado da decisão recorrida no dia 25/02/2009. Havendo sido o recurso voluntário protocolado no dia 25 de março do mesmo ano, há que se reconhecer a tempestividade do recurso interposto.

Presentes os demais requisitos de admissibilidade do recurso, dele conheço.

2. DAS QUESTÕES PRELIMINARES AO MÉRITO.

2.1. DA DECADÊNCIA

O Supremo Tribunal Federal, conforme entendimento exarado na Súmula Vinculante nº 8, em julgamento realizado em 12 de junho de 2008, reconheceu a inconstitucionalidade dos artigos 45 e 46 da Lei nº 8.212/91, nos termos que se vos seguem:

***Súmula Vinculante nº 8** - “São inconstitucionais o 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”.*

Conforme estatuído no art. 103-A da Constituição Federal, a Súmula Vinculante nº 8 é de observância obrigatória tanto pelos órgãos do Poder Judiciário quanto pela Administração Pública, devendo este Colegiado aplicá-la de imediato.

Constituição Federal

Art. 103-A. O Supremo Tribunal Federal poderá, de ofício ou por provocação, mediante decisão de dois terços dos seus membros, após reiteradas decisões sobre matéria constitucional, aprovar súmula que, a partir de sua publicação na imprensa oficial, terá efeito vinculante em relação aos demais órgãos do Poder Judiciário e à administração pública direta e indireta, nas esferas federal, estadual e municipal, bem como proceder à sua revisão ou cancelamento, na forma estabelecida em lei.

Afastada por inconstitucionalidade a eficácia das normas inscritas nos artigos 45 e 46 da Lei nº 8.212/91, urge serem seguidas as disposições relativas à matéria em relevo inscritas no Código Tributário Nacional – CTN e nas demais leis de regência.

O instituto da decadência no Direito Tributário, malgrado respeitadas posições em sentido diverso, encontra-se regulamentado no art. 173 do Código Tributário Nacional - CTN, que reza *ipsis litteris*:

Código Tributário Nacional - CTN

Art. 173. O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados:

I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado;

II - da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado.

Parágrafo único. O direito a que se refere este artigo extingue-se definitivamente com o decurso do prazo nele previsto, contado da data em que tenha sido iniciada a constituição do crédito tributário pela notificação, ao sujeito passivo, de qualquer medida preparatória indispensável ao lançamento.

Conforme detalhadamente explicitado e fundamentado no Acórdão nº 2302-01.387 proferido nesta 2ª TO/3ª CÂMARA/2ª SEJUL/CARF/MF/DF, na Sessão de 26 de outubro de 2011, nos autos do Processo nº 10240.000230/2008-65, convicto encontra-se este Conselheiro de que, após a implementação do sistema GFIP/SEFIP, o lançamento das contribuições previdenciárias não mais se enquadra na sistemática de lançamento por homologação, mas, sim, na de lançamento por declaração, nos termos do art. 147 do CTN.

Ocorre, todavia, que o entendimento majoritário esposado por esta 2ª Turma Ordinária, em sua escalação titular, se inclina à seguinte tese: Se nos lançamentos de ofício não restar demonstrado e comprovado qualquer recolhimento prévio de contribuições previdenciárias em favor das rubricas que compõem os levantamentos objeto da Notificação Fiscal, aplicar-se-á o regime da decadência assentado no art. 173 do CTN. Nenhum outro.

Nessas hipóteses, apenas mediante a deflagração de procedimento formal de fiscalização, nas dependências do sujeito passivo, tem condições a Administração Tributária de tomar conhecimento da ocorrência de fatos geradores de contribuições previdenciárias e de apurar a sua matéria tributável.

Por outro viés, consoante o entendimento prevalecente neste Colegiado, em relação às rubricas em que reste comprovada a existência de recolhimentos antecipados, deve ser aplicado o preceito inscrito no parágrafo 4º do art. 150 do CTN, excluindo-se o crédito tributário não pela decadência, mas, sim, pela homologação tácita, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.

Código Tributário Nacional - CTN

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.

§1º O pagamento antecipado pelo obrigado nos termos deste artigo extingue o crédito, sob condição resolutória da ulterior homologação ao lançamento.

§2º Não influem sobre a obrigação tributária quaisquer atos anteriores à homologação, praticados pelo sujeito passivo ou por terceiro, visando à extinção total ou parcial do crédito.

§3º Os atos a que se refere o parágrafo anterior serão, porém, considerados na apuração do saldo porventura devido e, sendo o caso, na imposição de penalidade, ou sua graduação.

§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.

Anote-se que a incidência do preceito inscrito no §4º do art. 150 do CTN não é incondicionada. Ela se sujeita a inexistência de dolo, fraude ou simulação. Ao revés, nas hipóteses em que restar comprovado o cometimento de dolo, fraude ou simulação, comungamos a doutrina que prega a incidência do preceito inscrito no art. 173 do CTN, uma vez, aqui ao contrário do que ocorre no §4º do art. 150 do *codex*, a incidência da decadência é incondicionada, uma vez que tem por norte principiológico a segurança das relações jurídicas.

Veleja ao sabor da mesma brisa a jurisprudência do Colendo Superior Tribunal de Justiça conforme se depreende do julgado adiante ementado:

REsp nº 183.603/SP

Rel. Min. ELIANA CALMON

T2 - SEGUNDA TURMA

Publicação: DJ 13.08.2001 p. 88

TRIBUTÁRIO - DECADÊNCIA - LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO (ART. 150, §4º E 173 DO CTN).

1. Nas exações cujo lançamento se faz por homologação, havendo pagamento antecipado, conta-se o prazo decadencial a partir da ocorrência do fato gerador (art. 150, §4º, do CNT).

2. Somente quando não há pagamento antecipado, ou há prova de fraude, dolo ou simulação é que se aplica o disposto no art.173, I do CTN.

3. Em normais circunstâncias, não se conjugam os dispositivos legais.

4. Recurso especial improvido

No voto condutor do Recurso Especial nº 512.840/SP, asseriu a Exma. Min. Relatora Eliane Calmon, *in verbis*:

“Temos em conclusão as regras seguintes:

a) no lançamento por homologação em que há pagamento antecipado, dispõe o fisco do prazo de cinco anos para homologar, prazo este que tem seu termo a quo, quando do nascimento do fato gerador (art. 150, §4º do CTN).

b) se não há pagamento antecipado ou há no comportamento do sujeito passivo dolo, fraude ou simulação, aplica-se o art. 173, I do CTN;

c) entendimento jurisprudencial do STJ que apresenta divergência, com a prevalência de posição majoritária no sentido constante deste voto.

A Jurisprudência desta Corte acabou se uniformizando nesse mesmo sentido”.

Na seara administrativa, também se posicionou pela revisão do §2º do art. 348 do Regulamento da Previdência Social, aprovado pelo Dec. nº 3.048/99, a Coordenação Geral de Matéria Tributária, conforme entendimento convergido no Despacho CGMT/DCMT nº 146/2005, onde se conclui, *verbis*:

“Em ocorrendo, todavia, fraude ou simulação, devidamente comprovadas pela Fazenda Pública, imputáveis ao sujeito passivo da obrigação tributária do imposto sujeito a lançamento por homologação, a data do fato gerador deixa de ser o dia inicial da decadência. Prevalece o dies a quo do art. 173, esta conforme o sistema do CTN. O que não se pode admitir é o direito patrimonial inaducável.

Afora esta solução para os casos de decadência, ocorrendo dolo ou simulação na antecipação do pagamento, somente uma outra é pensável, qual seja a da adoção da regra do Código Civil que cuida da prescrição das ações pessoais. Ao que nos consta, os tribunais não enveredaram por este caminho, exigente de analogia para ser trilhado e de difícil adoção, porque aqui a espécie é de decadência, e não de prescrição, a exigir crédito já formalizado, certo, líquido e exigível (princípio da actio nata)”.

Autores de nomeada já se pronunciaram a respeito da questão, não fugindo, todavia, da conclusão que aqui se declina:

“A segunda questão diz respeito à ressalva dos casos de dolo, fraude ou simulação. Em estudo anterior, concluímos que a solução é aplicar a regra geral do art. 173, I. Essa solução não é boa, mas continuamos não vendo outra, de lege lata. A possibilidade de o lançamento poder ser feito a qualquer tempo é repelida pela interpretação sistemática do Código Tributário Nacional (arts. 156, V, 173, 174, 195, parágrafo único). Tomar de empréstimo prazo do direito privado também não é solução feliz, pois a aplicação supletiva de outra regra deve, em primeiro lugar, ser buscada dentro do próprio subsistema normativo, vale dizer, dentro do Código. Aplicar o prazo geral (5 anos, do art. 173) contado após a descoberta da prática dolosa, fraudulenta ou simulada igualmente não satisfaz, por protrair indefinidamente o início do lapso temporal. Assim, resta aplicar o prazo de cinco anos, contado do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido feito. Melhor seria não se ter criado a ressalva. (AMARO, Luciano. Direito Tributário Brasileiro, 2ª ed., Ed. Saraiva, 1998, p. 385).

Vale citar que no caso dos presentes autos, a Advocacia Geral da União, pela Procuradoria-Geral Federal, emitiu Parecer a fl. 173, expendendo considerações ao entendimento consolidado da divisão de Consultoria em matéria Tributária - 2003/2006 nº 99 que reza: *“Quando ocorre dolo, com a finalidade de fraudar ou simular, o dies a quo se*

desloca para o primeiro dia do exercício seguinte àquele do lançamento ex officio poderia ter sido efetuado, sendo incorreto o entendimento de que este lançamento pode ser efetuado a qualquer tempo. (Parecer nº 08/04)"

De outro eito, mas vinho de outra pipa, pelas razões expendidas nos autos do Processo Administrativo Fiscal referido nos parágrafos anteriores, entende este relator que o lançamento tributário encontra-se perfeito e acabado na data de sua lavratura, representada pela assinatura da Autoridade Fiscal lançadora, figurando a ciência do contribuinte como atributo de publicidade do ato e condição de eficácia do lançamento perante o sujeito passivo, mas, não, atributo de sua existência. Nada obstante, o entendimento dominante nesta 2ª Turma Ordinária, em sua composição permanente, espousa a concepção de que a data de ciência do contribuinte produz, como um de seus efeitos, a demarcação temporal do *dies a quo* do prazo decadencial.

Diante de todo o exposto, entendemos que as circunstâncias do caso concreto atraí à espécie a incidência do preceito inscrito no art. 173, I do CTN.

Cumpre focalizar, neste comenos, a questão pertinente ao *dies a quo* do prazo decadencial relativo à competência dezembro de cada ano calendário.

O art. 37 da Lei Orgânica da Seguridade Social prevê o lançamento de ofício de contribuições previdenciárias sempre que a fiscalização constatar o atraso total ou parcial no recolhimento das exações em apreço.

Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991

Art. 37. Constatado o atraso total ou parcial no recolhimento de contribuições tratadas nesta Lei, ou em caso de falta de pagamento de benefício reembolsado, a fiscalização lavrará notificação de débito, com discriminação clara e precisa dos fatos geradores, das contribuições devidas e dos períodos a que se referem, conforme dispuser o regulamento.

Parágrafo único. Recebida a notificação do débito, a empresa ou segurado terá o prazo de 15 (quinze) dias para apresentar defesa, observado o disposto em regulamento.

De outro canto, o art. 30 do mesmo Diploma Legal, na redação vigente à época da ocorrência dos fatos geradores, estabelece como obrigação da empresa de recolher as contribuições previdenciárias a seu encargo e aquelas descontadas dos segurados obrigatórios do RGPS a seu serviço até o dia 02 do mês seguinte ao da competência.

Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991

Art. 30. A arrecadação e o recolhimento das contribuições ou de outras importâncias devidas à Seguridade Social obedecem às seguintes normas: (Redação dada pela Lei nº 8.620, de 5.1.93)

I - a empresa é obrigada a:

a) arrecadar as contribuições dos segurados empregados e trabalhadores avulsos a seu serviço, descontando-as da respectiva remuneração;

b) recolher o produto arrecadado na forma da alínea anterior, a contribuição a que se refere o inciso IV do art. 22, assim como as contribuições a seu cargo incidentes sobre as remunerações pagas, devidas ou creditadas, a qualquer título, aos segurados empregados, trabalhadores avulsos e contribuintes individuais a seu serviço, até o dia dois do mês seguinte ao da competência; (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).

No caso da competência *dezembro*, até que se expire o prazo para o recolhimento, diga-se, o dia 02 de janeiro do ano seguinte, não pode a autoridade administrativa proceder ao lançamento de ofício, eis que o sujeito passivo ainda não se encontra em atraso com o adimplemento da obrigação principal. Trata-se de concepção análoga ao o princípio da *actio nata*, impondo-se que o prazo decadencial para o exercício de um direito potestativo somente começa a fluir a contar da data em que o sujeito ativo dele detentor pode, efetivamente, exercer-lo. Dessarte, a deflagração do aludido lançamento, referente ao mês de dezembro, somente pode ser perpetrada a contar do dia 03 de janeiro do ano seguinte.

Nesse contexto, a contagem do prazo decadencial assentado no inciso I do art. 173 do CTN relativo à competência dezembro do ano xx somente terá início a partir de 1º de janeiro do ano xx + 2.

Pacificando o entendimento acerca do assunto em realce, o Superior Tribunal de Justiça assentou em sua jurisprudência a interpretação que deve prevalecer, espandendo definitivamente qualquer controvérsia ainda renitente, conforme dessaí em cores vivas do julgado dos Embargos de Declaração nos Embargos de Declaração no Agravo Regimental no Recurso Especial nº 674.497, assim ementado:

PROCESSUAL CIVIL. EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. RECOLHIMENTOS NÃO EFETUADOS E NÃO DECLARADOS. ART. 173, I, DO CTN. DECADÊNCIA. ERRO MATERIAL. OCORRÊNCIA. ACOLHIMENTO. EFEITOS MODIFICATIVOS. EXCEPCIONALIDADE.

1. Trata-se de embargos de declaração opostos pela Fazenda Nacional objetivando afastar a decadência de créditos tributários referentes a fatos geradores ocorridos em dezembro de 1993.

2. Na espécie, os fatos geradores do tributo em questão são relativos ao período de 1º a 31.12.1993, ou seja, a exação só poderia ser exigida e lançada a partir de janeiro de 1994. Sendo assim, na forma do art. 173, I do CTN, o prazo decadencial teve início somente em 1º.1.1995, expirando-se em 1º.1.2000. Considerando que o auto de infração foi lavrado em 29.11.1999, tem-se por não consumada a decadência, in casu.

3. Embargos de declaração acolhidos, com efeitos modificativos, para dar parcial provimento ao recurso especial.

No caso vertente, o prazo decadencial relativo às obrigações tributárias nascidas na competência dezembro de 1993 tem seu *dies a quo* assentado no dia 1º de janeiro de 1995, o que implica dizer que a constituição do crédito tributário referente aos fatos geradores ocorridos nessa competência poderia ser objeto de lançamento até o dia 31 de dezembro de 1999, inclusive.

Assim delimitadas as nuances materiais do lançamento, nesse específico particular, tendo sido a ciência da NFLD em debate realizada aos 18 dias do mês de novembro de 2004, os efeitos do lançamento em questão alcançariam, com a mesma eficácia constitutiva, todas as obrigações tributárias exigíveis a contar da competência dezembro/1998, inclusive, nos termos do art. 173, I do CTN, excluídos os fatos geradores relativos ao 13º salário desse mesmo ano.

Pelo exposto, consoante o entendimento majoritário deste Sodalício, sendo o período de apuração do crédito tributário ora em constituição de 03/08/1993 a 10/12/1993, conforme assentamento na Declaração e Informação Sobre Obra - DISO e no Aviso de Regularização de Obra, não demanda áurea mestria concluir que se encontram finadas pelo decurso integral do prazo decadencial todas as obrigações tributárias apuradas pela fiscalização, circunstância que se consubstancia em óbice intransponível à constituição do crédito tributário aviado na vertente NFLD, em razão de sua extinção legal, nos termos do art. 156, V, *in fine* do CTN.

Código Tributário Nacional - CTN

Art. 156. Extinguem o crédito tributário:

(...)

V - a prescrição e a decadência;

(...)

3. CONCLUSÃO:

Pelos motivos expendidos, CONHEÇO do Recurso Voluntário para, no mérito, DAR-LHE PROVIMENTO.

É como voto.

Arlindo da Costa e Silva

CÓPIA