



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

Processo n° 10980.009836/2007-11
Recurso n° Especial do Procurador
Acórdão n° 9202-003.107 – 2ª Turma
Sessão de 27 de março de 2014
Matéria CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado CRE PARTICIPAÇÕES E EMPREENDIMENTOS LTDA.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/10/1999 a 31/03/2003

TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. PRAZO DECADENCIAL DE CONSTITUIÇÃO DO CRÉDITO.

Inexistindo a comprovação de ocorrência de dolo, fraude ou simulação por parte do contribuinte, o termo inicial será: (a) o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, se não houve antecipação do pagamento (CTN, ART. 173, I); (b) o Fato Gerador, caso tenha ocorrido recolhimento, ainda que parcial (CTN, ART. 150, § 4º).

Na espécie, o tributo referente aos fatos geradores das contribuições previdenciárias ocorridos em 31/12/2001 só pode ser exigido e lançado a partir de janeiro de 2002. Destarte, ao se aplicar a regra do art. 173, I do CTN, o prazo inicial somente tem início em 01/01/2003, com termo final em 31/12/2007. Considerando que o lançamento foi cientificado ao contribuinte em 02/01/2007, tenho que não estaria consumada a decadência da competência 12/2001, caso se aplique a regra do art. 173, I do CTN.

Ocorre que a controvérsia acerca de parcelas que devam ou não ser consideradas como antecipação de pagamento, foi dirimida pela adoção da Súmula CARF n° 99.

Entendo que a competência 12/2001 deva ser declarada decadente, não pelos fundamentos do acórdão recorrido e, sim, pela aplicação do art. 150§ 4º, do CTN, de acordo com o critério sedimentado da Súmula CARF n° 99.

Recurso especial negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso. Votaram pelas conclusões os Conselheiros Luiz Eduardo de Oliveira Santos e Marcos Aurélio Pereira Valadão.

(Assinado digitalmente)

Marcos Aurélio Pereira Valadão - Presidente em exercício

(Assinado digitalmente)

Elias Sampaio Freire – Relator

EDITADO EM: 13/05/2014

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Henrique Pinheiro Torres (Presidente em Exercício), Luiz Eduardo de Oliveira Santos, Alexandre Naoki Nishioka (suplente convocado), Marcelo Oliveira, Manoel Coelho Arruda Junior, Marcelo Freitas de Souza Costa (suplente convocado), Maria Helena Cotta Cardozo, Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira e Elias Sampaio Freire. Ausentes, justificadamente, os Conselheiros Gustavo Lian Haddad e Susy Gomes Hoffmann.

Relatório

A Fazenda Nacional, inconformada com o decidido no Acórdão n.º 2301-01.961, proferido pela 1ª Turma Ordinária da 3ª Câmara da 2ª Seção em 13 de abril de 2011, interpôs, dentro do prazo regimental, recurso especial de divergência à Câmara Superior de Recursos Fiscais.

A decisão recorrida, por maioria de votos, (i) deu provimento parcial ao recurso, nas preliminares, para excluir – devido a regra decadencial expressa no inciso I, art. 173 do CTN – as contribuições apuradas até 12/2001, anteriores a 01/2002, nos termos do voto do Relator; (ii) por unanimidade de votos, negou provimento ao recurso nas demais questões apresentadas pela recorrente, nos termos do voto do relator. Segue abaixo a sua ementa:

“DECADÊNCIA. PRAZO DE CINCO ANOS. DISCUSSÃO DO DIES A QUO NO CASO CONCRETO.

De acordo com a Súmula Vinculante n.º 08, do STF, os artigos 45 e 46 da Lei n.º 8.212/1991 são inconstitucionais, devendo prevalecer, no que tange à decadência e prescrição, as disposições do Código Tributário Nacional (CTN). O prazo decadencial, portanto, é de cinco anos. O dies a quo do referido prazo é, em regra, aquele estabelecido no art. 173, inciso I do CTN (primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado), mas a regra estipulativa deste é deslocada para o art. 150, §4º do CTN (data do fato gerador) para os casos de lançamento por homologação. Constatandose dolo, fraude ou simulação, a regra decadencial é reenviada para o art. 173, inciso I do CTN. No caso dos autos,

não existem pagamentos em relação aos fatos geradores lançados, o que impõe a aplicação da regra decadencial do art. 173, inciso I.

ÔNUS DA PROVA.

O ônus da prova incumbe ao contribuinte que, em sua defesa, alegar fato impeditivo, modificativo ou extintivo da pretensão tributária. Ausentes provas que infirmem os fatos apontados pela fiscalização, o lançamento deve prevalecer.

Recurso Voluntário Provido em Parte.”

Afirma a Fazenda Nacional que o aresto recorrido diverge do paradigma que apresenta:

Acórdão 2401-01.759:

“PREVIDENCIÁRIO. PRAZO DECADENCIAL. AUSÊNCIA DE PAGAMENTO ANTECIPADO. CONTAGEM A PARTIR DO PRIMEIRO DIA DO EXERCÍCIO SEGUINTE AO QUE O LANÇAMENTO PODERIA TER SIDO REALIZADO.

Não se verificando antecipação de pagamento das contribuições, aplica-se, para fins de contagem do prazo decadencial, o critério previsto no inciso I do art. 173 do CTN.

(...) Recurso Voluntário Provido”

Consigna que, considerando que os acórdãos recorrido e paradigma foram proferidos após o julgamento do Recurso Repetitivo do STJ, há divergência interpretativa quanto ao termo inicial do prazo decadencial fundamentado no 173, I do CTN, pois diferentemente do acórdão *a quo*, o acórdão paradigma em mesma situação fática não considerou decadente a competência do mês de dezembro.

Argumenta que o acórdão recorrido, entendendo que o art. 62-A do RICARF impõe a mera reprodução do acórdão firmado em recurso repetitivo pelo STJ, afasta a aplicação do conteúdo expresso do art. 173, I, do CTN, segundo o qual "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", prevalecendo a assertiva encontrada naquele acórdão, no sentido de 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".

Observa que o acórdão paradigma, de forma acertada, determina a contagem da decadência regida pelo art. 173, I, do CTN, nos precisos termos de sua redação, isto é, a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

Sustenta que, ao mencionar que o *dies a quo*, segundo o art. 173, I, do CTN, corresponderia ao primeiro dia do exercício seguinte ao fato imponible, quis o STJ afastar a aplicação cumulativa dos prazos previstos nos artigos 150, § 4º, e 173, do Código Tributário.

Ao final, requer o provimento do seu recurso.

Nos termos do Despacho n.º 2300-494/2012, foi dado seguimento ao pedido em análise.

O contribuinte não apresentou contrarrazões.

Voto

Conselheiro Elias Sampaio Freire, Relator

O recurso preenche os requisitos formais de admissibilidade e, portanto, dele tomo conhecimento.

No que diz respeito à decadência dos tributos lançados por homologação temos o Recurso Especial nº 973.733 - SC (2007/0176994-0), julgado em 12 de agosto de 2009, sendo relator o Ministro Luiz Fux, que teve o acórdão submetido ao regime do artigo 543-C, do CPC e da Resolução STJ 08/2008, assim ementado:

“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 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).

5. In casu, consoante assente na origem: (i) cuida-se de tributo sujeito a lançamento por homologação; (ii) a obrigação ex lege de pagamento antecipado das contribuições previdenciárias não restou adimplida pelo contribuinte, no que concerne aos fatos imponíveis ocorridos no período de janeiro de 1991 a dezembro de 1994; e (iii) a constituição dos créditos tributários respectivos deu-se em 26.03.2001.

6. Destarte, revelam-se caducos os créditos tributários executados, tendo em vista o decurso do prazo decadencial quinquenal para que o Fisco efetuasse o lançamento de ofício substitutivo.

7. Recurso especial desprovido. Acórdão submetido ao regime do artigo 543-C, do CPC, e da Resolução STJ 08/2008.

O Regimento Interno deste Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF, através de alteração promovida pela Portaria do Ministro da Fazenda n.º 586, de 21.12.2010 (Publicada no em 22.12.2010), passou a fazer expressa previsão no sentido de que *"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"* (Art. 62-A do anexo II).

Em suma, inexistindo a comprovação de ocorrência de dolo, fraude ou simulação por parte do contribuinte, o termo inicial será: (a) o Primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, se não houve antecipação do pagamento (CTN, ART. 173, I); (b) o Fato Gerador, caso tenha ocorrido recolhimento, ainda que parcial (CTN, ART. 150, § 4º).

No caso dos autos, verifica-se que o acórdão recorrido concluiu que não houve antecipação de pagamento. Destarte, aplicou a regra do art. 173, I, do CTN, ou seja, contou-se o prazo decadencial a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

Portanto, há de se esclarecer que a controvérsia restringe-se a competência 12/2001, considerando que o sujeito passivo foi cientificado do lançamento, em 02/01/2007.

Saliento que, em situações pretéritas, ao aplicar a tese contida no já citado Recurso Especial nº 973.733 - SC (2007/0176994-0), que teve o acórdão submetido ao regime do artigo 543-C, do CPC e da Resolução STJ 08/2008, nos casos em que não há antecipação de pagamento, manifestei-me no sentido de que os tributos que tiveram fato gerador ocorrido em 31/12 de um determinado ano, o termo inicial da contagem, de acordo com o entendimento do STJ acima consignado, é o primeiro dia do exercício seguinte, ou seja, 01/01 do ano seguinte.

Entretanto, sinto-me à vontade para adotar meu entendimento pessoal no sentido de que os fatos geradores de contribuições previdenciárias relativos ao período de 1º a 31/12 somente podem ser exigidas e lançadas a partir de janeiro do ano seguinte.

Precedente do Superior Tribunal de Justiça, EDcl nos EDcl no AgRg no RECURSO ESPECIAL Nº 674.497 - PR (2004/0109978-2), Relator: ministro Mauro Campbell Marques:

“EMENTA 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.”

Para que fique claro que o precedente supra citado aplicou a tese contida no Recurso Especial nº 973.733 - SC (2007/0176994-0), que teve o acórdão submetido ao regime do artigo 543-C, do CPC e da Resolução STJ 08/2008, colaciono trechos do voto condutor do acórdão:

“Do acurado reexame dos autos, verifico que razão assiste à embargante.

Sobre o tema, a Primeira Seção desta Corte, utilizando-se da sistemática prevista no art. 543-C do CPC, introduzido no ordenamento jurídico pátrio por meio da Lei dos Recursos Repetitivos, ao julgar o REsp 973.733/SC, Rel Min. Luiz Fux (j. 12.8.2009), reiterou o entendimento no sentido de que, em se tratando de tributo sujeito a lançamento por homologação não declarado e inadimplido, como o caso dos autos, o Fisco dispõe de cinco anos contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado para a constituição do crédito tributário, nos termos do art. 173, I, do CTN. Somente nos casos em que o pagamento foi feito

antecipadamente, o prazo será de cinco anos a contar do fato gerador (art. 150, § 4º, do CTN).

Confira-se a ementa do julgado:

(...)

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.”

Na espécie, o tributo referente aos fatos geradores das contribuições previdenciárias ocorridos em 31/12/2001 só pode ser exigido e lançado a partir de janeiro de 2002. Destarte, ao se aplicar a regra do art. 173, I do CTN, o prazo inicial somente tem início em 01/01/2003, com termo final em 31/12/2007. Considerando que o lançamento foi cientificado ao contribuinte em 02/01/2007, tenho que não estaria consumada a decadência da competência 12/2001, caso se aplique a regra do art. 173, I do CTN.

No mesmo sentido, o seguinte precedente desta 2ª Turma da CSRF:

*"TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR
HOMOLOGAÇÃO. PRAZO DECADENCIAL DE
CONSTITUIÇÃO DO CRÉDITO.*

No caso dos autos, verifica-se que o lançamento refere-se a contribuições incidentes sobre pagamentos efetuados a segurados empregados e a segurados contribuintes individuais e, ainda, contribuição referente a retenção de 11% (onze por cento) prevista no artigo 31 da Lei nº 8.212/1991.

Todos os recolhimentos realizados pelo sujeito passivo foram relacionados pela autoridade fiscal e deles não constam qualquer antecipação de pagamento de contribuições previdenciárias para o período controverso, de 11/2000 a 04/2001: i) Discriminativo Analítico de Débito - DAD (fls. 04 a 47); ii) Relatório de Documentos Apresentados – RDA (fls. 110 e 111); e iii) Relatório de Apropriação de Documentos Apresentados – RADA (fls. 112 a 118).

Ou seja, no caso dos autos, verifica-se que não houve antecipação de pagamento. Destarte, há de se aplicar a regra do art. 173, I, do CTN, ou seja, conta-se o prazo decadencial a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

Assim, na data em que o sujeito passivo foi cientificado do lançamento, em 09/05/2006, encontravam-se fulminados pela decadência somente as contribuições referentes aos fatos geradores ocorridos até a competência 11/2000.

Em situações pretéritas, ao aplicar a tese contida no já citado Recurso Especial nº 973.733 - SC (2007/0176994-0), que teve o acórdão submetido ao regime do artigo 543-C, do CPC e da Resolução STJ 08/2008, nos casos em que não há antecipação de pagamento, manifestei-me no sentido de que os tributos que tiveram fato gerador ocorrido em 31/12 de um determinado ano, o termo inicial da contagem, de acordo com o entendimento do STJ acima consignado, é o primeiro dia do exercício seguinte, ou seja, 01/01 do ano seguinte.

Entretanto, sinto-me à vontade para adotar meu entendimento pessoal no sentido de que os fatos geradores de contribuições previdenciárias relativos ao período de 1º a 31/12 somente podem ser exigidas e lançadas a partir de janeiro do ano seguinte. Precedente do Superior Tribunal de Justiça, EDcl nos EDcl no AgRg no RECURSO ESPECIAL Nº 674.497 - PR (2004/0109978-2).

Na espécie, o tributo referente aos fatos geradores das contribuições previdenciárias ocorridos em 31/12/2000 só pode ser exigido e lançado a partir de janeiro de 2001. Destarte, ao se aplicar a regra do art. 173, I do CTN, o prazo inicial somente tem início em 01/01/2002, com termo final em 31/12/2006. Considerando que o lançamento foi cientificado ao contribuinte em 09/05/2006, tenho que não está consumada a decadência da competência 12/2000.

(Acórdão no 9202-002213/2007-67, de 10 de maio de 2011, relator: conselheiro Elias Sampaio Freire)

Entretanto, por oportuno, transcrevo excerto do acórdão recorrido que fundamenta a aplicação do art. 173, I do CTN, em detrimento do art. 150§ 4º:

"Apesar de contribuir para clarificar a aplicação da decadência, tal julgado não eliminou por completo as possíveis dúvidas do aplicador da lei. Entre elas, a que nos interessa no momento é a seguinte: qualquer pagamento feito pelo contribuinte relativo ao tributo e ao período analisado desloca a regra do dies a quo da decadência do art. 173, inciso I para o art.150, § 4º?

Nossa resposta é: não. O pagamento antecipado realizado só desloca a aplicação da regra decadencial para o art. 150, §4º em relação aos fatos geradores considerados pelo contribuinte para efetuar o cálculo do montante a ser pago antecipadamente. Fatos não considerados no cálculo, seja por omissão dolosa ou culposa, se identificados pelo fisco durante procedimento fiscal que antecede o lançamento, permanecem com o dies a quo do prazo decadencial regido pelo art. 173, inciso I. Vale dizer que a aplicação da regra decadencial do art. 150, §4º refere-se aos aspectos materiais dos fatos geradores já admitidos pelo contribuinte. Afinal, não se homologa, não se confirma o que não existiu. Assim, mesmo estando obrigados à reproduzir as decisões definitivas de mérito do STJ, por conta da alteração do Regimento do CARF pela Portaria 586 de 26/12/2010, manteremos nossa posição quanto a esse aspecto, uma vez que a decisão daquele Tribunal Superior não esclarece a dúvida quanto à abrangência do pagamento antecipado."

Ocorre que a controvérsia acerca de parcelas que devam ou não ser consideradas como antecipação de pagamento, foi dirimida pela adoção da Súmula CARF nº 99, *in verbis*:

"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."

Portanto, entendo que a competência 12/2001 deva ser declarada decadente, não pelos fundamentos do acórdão recorrido e, sim, pela aplicação do art. 150§ 4º, do CTN, de acordo com o critério sedimentado da Súmula CARF nº 99.

Ante o exposto, voto por negar provimento ao recurso especial da Fazenda Nacional.

(Assinado digitalmente)

Elias Sampaio Freire