



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

Processo nº 11020.002340/2007-38
Recurso nº Especial do Procurador
Acórdão nº 9202-003.014 – 2ª Turma
Sessão de 11 de fevereiro de 2014
Matéria CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS - DECADÊNCIA
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado FUNDAÇÃO UNIVERSIDADE DE CAXIAS DO SUL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/08/1998 a 31/12/2001

CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. DECADÊNCIA. ARTIGO 173, INCISO I, DO CTN. TERMO DE INÍCIO DA CONTAGEM DO PRAZO DECADENCIAL.

Tratando-se de tributo sujeito ao lançamento por homologação, inexistindo a ocorrência de pagamento, impõe-se a aplicação do prazo decadencial de 05 (cinco) anos, contados do primeiro dia do exercício seguinte ao que poderia ser efetuado o lançamento, nos termos do artigo 173, inciso I, do Código Tributário, ressalvado entendimento pessoal a propósito da aplicação literal do Acórdão exarado nos autos do Recurso Repetitivo - Resp nº 973.733/SC, afastada nesta oportunidade em homenagem à economia processual.

Recurso especial provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento ao recurso.

(Assinado digitalmente)

Henrique Pinheiro Torres - Presidente em exercício

(Assinado digitalmente)

Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira – Relator

EDITADO EM: 24/02/2014

Participaram, do presente julgamento, os Conselheiros Henrique Pinheiro Torres (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, Maria Helena Cotta Cardozo, Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira e Elias Sampaio Freire.

Relatório

FUNDAÇÃO UNIVERSIDADE DE CAXIAS DO SUL, contribuinte, pessoa jurídica de direito privado, já qualificada nos autos do processo administrativo em referência, teve contra si lavrada Notificação Fiscal de Lançamento de Débito – NFLD nº 37.045.970-9, em 21/12/2006, exigindo-lhe crédito tributário referente às contribuições previdenciárias devidas e não recolhidas pela notificada, concernentes à parte dos segurados, da empresa, do financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrentes dos riscos ambientais do trabalho e as destinadas a Terceiros, incidentes sobre a remuneração dos segurados empregados, assim caracterizados os prestadores de serviços pessoas físicas (contribuintes individuais), diante da constatação da existência dos requisitos do vínculo laboral, em relação ao período de 08/1998 a 12/2001, conforme Relatório Fiscal da Notificação, às fls. 60/63, e demais documentos que instruem o processo.

Após regular processamento, interposto recurso voluntário à Segunda Seção de Julgamento do CARF contra decisão da então Delegacia da Receita Previdenciária em Caxias do Sul/RS, DN nº 19.422.4/0106/2007, às fls. 1.018/1.040, que julgou procedente o lançamento fiscal em referência, a egrégia 1ª Turma Ordinária da 3ª Câmara, em 01/12/2010, por unanimidade de votos, achou por bem conhecer do Recurso da contribuinte e DAR-LHE PROVIMENTO PARCIAL, o fazendo sob a égide dos fundamentos consubstanciados no Acórdão nº 2301-01.756, com sua ementa abaixo transcrita:

“ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/08/1998 a 31/12/2001

PRELIMINAR - INEXIGIBILIDADE DE DEPOSITO RECURSAL

Não há que se falar em depósito recursal, pois a norma que o exigia foi revogada.

Documento assinado digitalmente em 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 12/03/2014 por AFONSO ANTONIO DA SILVA, Assinado digitalmente em 14/03/2014 por RYCARDO HENRIQUE MAGALHAES DE OLIVEIRA, Assinado digitalmente em 17/03/2014 por HENRIQUE PINHEIRO TORRES

HEIRO TORRES

Impresso em 20/03/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

DECADÊNCIA PARCIAL

De acordo com a Súmula Vinculante nº 08 do Supremo Tribunal Federal, os artigos 45 e 46 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991 são inconstitucionais, devendo prevalecer as disposições da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, Código Tributário Nacional, no que diz respeito à prescrição e decadência. Não havendo pagamento antecipado do tributo exigido no lançamento, aplica-se o prazo quinquenal previsto no artigo 173, inciso I, da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, Código Tributário Nacional.

PROVA PERICIAL

Deve ser indeferido o pedido de prova pericial requerido pelo contribuinte quando desnecessária, ou seja, cuja produção não terá o condão de infirmar o trabalho fiscal.

ATRIBUIÇÃO DO AUDITOR-FISCAL PARA AVERIGUAR O CORRETO ENQUADRAMENTO DA RELAÇÃO EMPRESA - TRABALHADOR.

Cabe à fiscalização averiguar a situação fática encontrada e, assim, efetuar o real enquadramento do segurado, nos termos da legislação.

ENQUADRAMENTO DE PROFESSORES COMO SEGURADOS EMPREGADOS

Havendo provas no sentido de que os professores reúnem as características de relação de emprego, cabe à fiscalização proceder ao correto enquadramento, a despeito de a empresa qualificá-los como contribuintes individuais.

IMUNIDADE

A imunidade prevista no artigo 150, inciso VI, "c" da Constituição Federal está restrita aos impostos, não alcançando, portanto, as contribuições previdenciárias.

Recurso Voluntário Provido em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte."

Irresignada, a Procuradoria da Fazenda Nacional interpôs Recurso Especial, às fls. 1.242/1.246, com arrimo no artigo 67 do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, aprovado pela Portaria MF nº 256/2009, procurando demonstrar a insubsistência do Acórdão recorrido, desenvolvendo em síntese as seguintes razões:

Após breve relato das fases ocorridas no decorrer do processo administrativo fiscal, insurge-se contra o Acórdão atacado, alegando ter contrariado entendimento levado a efeito pelas demais Câmaras dos Conselhos de Contribuintes/CARF e, bem assim, da Câmara Superior de Recursos Fiscais a respeito da mesma matéria, conforme se extrai do Acórdão nº 2401-01.759, impondo seja conhecido o recurso especial da recorrente, uma vez comprovada a divergência arguida.

Para fins de delimitação do tema, explicita que na hipótese dos autos firmou-se o entendimento de que a contagem do prazo decadencial, com fundamento no art. 173, I, do CTN, dá-se a partir do fato imponible e não do primeiro dia do exercício seguinte ao que o lançamento poderia ser efetuado, com amparo na decisão exarada em sede de Recurso Repetitivo do STJ.

Por outro lado, infere que no Acórdão paradigma, igualmente, com esteio na jurisprudência do STJ, determinou-se que o termo inicial da contagem do prazo decadencial para a constituição de créditos tributários sujeitos a lançamento por homologação, quando não houver recolhimento antecipado do imposto, é o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

Aduz que a tese aventada no *decisum* recorrido adotou literalmente os preceitos inseridos no Acórdão exarado pelo STJ em sede de Recurso Repetitivo, contando-se o prazo decadencial a partir do *fato imponible*, restando decaída parte do período lançado, inclusive a competência 12 (dezembro), enquanto o decisório paradigma utilizou a melhor interpretação de tal decisão, admitindo como o termo inicial do referido prazo o primeiro dia do exercício seguinte ao que poderia ser lançado, reconhecendo a decadência somente até a competência 11 (novembro) do respectivo ano calendário.

Contrapõe-se ao Acórdão guerreado, trazendo à baila a pretensa interpretação mais adequada da jurisprudência do STJ, com a respectiva transcrição de parte do voto condutor da decisão que lhe suporta, reafirmando que, apesar de constar da ementa o termo inicial como o primeiro dia do fato imponible, o certo é que o Tribunal pretendeu dizer que é o primeiro dia do exercício seguinte em que poderia ser lançado, nos exatos termos do artigo 173, inciso I, do CTN, impondo, portanto, a reforma do entendimento adotado pela Turma atacada.

Acrescenta que, ao mencionar que o *dies a quo*, segundo o artigo 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 Nacional.

Em defesa de sua pretensão, assevera que as duas Turmas que compõem a Primeira Seção do STJ, órgão prolator do acórdão em tela, mesmo após o referido julgamento, vêm reiteradamente aplicando corretamente o artigo 173, I, do CTN, como se verifica da ementa transcrita na peça recursal.

Partindo dessas premissas, não há se falar em *decurso do prazo decadencial para a administração pública proceder ao lançamento, relativamente à competência de 12/2000*.

Por fim, requer o conhecimento e provimento do Recurso Especial, impondo a reforma do *decisum* ora atacado, nos termos encimados.

Submetido a exame de admissibilidade, o ilustre Presidente da 3ª Câmara da 2ª Seção do CARF, entendeu por bem admitir o Recurso Especial da Procuradoria, sob o argumento de que a recorrente logrou comprovar que o Acórdão recorrido divergiu do entendimento consubstanciado no paradigma a respeito da mesma matéria, consoante se positiva do Despacho nº 2300-521/2012, às fls. 1.247/1.248.

Instada a se manifestar a propósito do Recurso Especial da Procuradoria, a contribuinte ofereceu suas contrarrazões, às fls. 1.251/1.257, corroborando os fundamentos de

fato e de direito do Acórdão recorrido, relativamente à decadência, em defesa de sua manutenção.

Igualmente, a contribuinte interpôs Recurso Especial de Divergência, às fls. 1.271/1.299, com arrimo no artigo 68 do RICARF, contra parte do Acórdão ora guerreado, pleiteando a adoção do prazo decadencial inscrito no artigo 150, § 4º, do CTN, e, bem assim, o reconhecimento de sua imunidade, reiterando as razões esposadas em seu recurso voluntário, não tendo, porém, obtido êxito em sua empreitada, mormente em relação aos pressupostos de conhecimento da peça recursal, como se extrai do Despacho nº 2300-087/2013, às fls. 1.338, ratificado pelo Despacho de fl. 1.339, da lavra do Presidente da CSRF, em face de reexame necessário.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira, Relator

Presentes os pressupostos de admissibilidade, sendo tempestivo e acatada pelo ilustre Presidente da 3ª Câmara da 2ª Seção de Julgamento do CARF a divergência suscitada, conheço do Recurso Especial da Procuradoria e passo à análise das razões recursais.

Consoante se positiva dos elementos que instruem o processo, notadamente Relatório Fiscal da Notificação, no presente lançamento exige-se as contribuições previdenciárias referentes à parte dos segurados, da empresa, do SAT e as destinadas a Terceiros, incidentes sobre a remuneração os segurados empregados, assim caracterizados os prestadores de serviços pessoas físicas (contribuintes individuais), diante da constatação da existência dos requisitos do vínculo laboral.

Por sua vez, ao analisar a demanda, a Turma recorrida entendeu por bem decretar a improcedência parcial do feito, acolhendo a decadência de parte do crédito tributário, com base no artigo 173, inciso I, do CTN, relativamente ao período de 08/1998 a 12/2000, inclusive.

Inconformada, a Procuradoria da Fazenda Nacional opôs o presente Recurso Especial, suscitando que o Acórdão guerreado malferiu entendimento levado a efeito pelas demais Câmaras/Turmas dos Conselhos de Contribuintes/CARF e, bem assim, da Câmara Superior de Recursos Fiscais a respeito da mesma matéria, conforme se extrai do Acórdão nº 2401-01.759, impondo seja conhecida a peça recursal, uma vez comprovada a divergência arguida, a qual passaremos a contemplar.

DA DECADÊNCIA

Pretende a Procuradoria da Fazenda Nacional a reforma do Acórdão recorrido, aduzindo, em síntese, ter contrariado a jurisprudência desta Corte, ao determinar que a contagem do prazo decadencial, com fundamento no art. 173, I, do CTN, dá-se a partir do fato imponible e não do primeiro dia do exercício seguinte ao que o lançamento poderia ser efetuado, com amparo na decisão exarada pelo STJ em sede de Recurso Repetitivo.

Em outra via, infere que no Acórdão paradigma, igualmente, com esteio na jurisprudência do STJ, estabeleceu-se que o termo inicial da contagem do prazo decadencial para a constituição de créditos tributários sujeitos a lançamento por homologação, quando não houver recolhimento antecipado do imposto, é o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

Acrescenta que a tese aventada no *decisum* recorrido adotou literalmente os preceitos inseridos no Acórdão exarado pelo STJ em sede de Recurso Repetitivo, contando-se o prazo decadencial a partir do *fato imponible*, restando decaída parte das competências lançadas, inclusive o mês 12 (dezembro), enquanto o decisório paradigma utilizou a melhor interpretação de tal decisão, admitindo como o termo inicial do referido prazo o primeiro dia do exercício seguinte ao que poderia ser lançado, reconhecendo a decadência somente até a competência 11 (novembro) do respectivo ano calendário.

Contrapõe-se ao Acórdão guerreado, trazendo à baila a pretensa interpretação mais adequada da jurisprudência do STJ, com a respectiva transcrição de parte do voto condutor da decisão que lhe suporta, reafirmando que, apesar de constar da ementa o termo inicial como o primeiro dia do fato imponible, o certo é que o Tribunal pretendeu dizer que é o primeiro dia do exercício seguinte em que poderia ser lançado, nos exatos termos do artigo 173, inciso I, do CTN, impondo, portanto, a reforma do entendimento adotado pela Turma atacada.

A fazer prevalecer seu entendimento, assevera que as duas Turmas que compõem a Primeira Seção do STJ, órgão prolator do acórdão em tela, mesmo após o referido julgamento, vêm reiteradamente aplicando corretamente o artigo 173, I, do CTN, como se verifica da ementa transcrita na peça recursal.

Como se observa, resumidamente, o cerne da questão posta nos autos é a eterna discussão a propósito do prazo decadencial a ser adotado nos casos de tributos sujeitos ao lançamento por homologação, mormente levando em consideração a existência ou não de antecipação de pagamento, especialmente após a decretação da inconstitucionalidade do artigo 45 da Lei nº 8.212/91, bem como a uniformização da jurisprudência do STJ em sede de Recurso Repetitivo, mais precisamente a delimitação do *dies a quo* para contagem de aludido lapso temporal.

Com efeito, ao adotar como termo inicial da contagem do prazo decadencial o primeiro dia do fato imponible da obrigação tributária, considerando a inexistência de antecipação de pagamento, o nobre Conselheiro redator do voto condutor do Acórdão recorrido assim o fez utilizando os seguintes fundamentos:

“[...]

No caso dos autos não houve pagamento antecipado, pois a recorrente gozava de isenção das contribuições. Com o cancelamento do ato concessório da isenção a recorrente, conforme já adiantado acima, foi intimada para corrigir seus livros fiscais e pagar os tributos devidos, o que não o fez, dando azo à fiscalização e respectivo lançamento por parte do INSS.

Figure-se, portanto, o lançamento de ofício embasado nas hipóteses do artigo 149 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, Código Tributário Nacional, o qual se submete ao prazo previsto no artigo 173, inciso I desse mesmo diploma legal. Isto é, ao prazo quinquenal cujo dies a quo é o primeiro dia do exercício seguinte Aquele em que o lançamento poderia ter sido levado a efeito.

Sabendo-se que na espécie o período verificado está compreendido entre agosto de 1998 a dezembro de 2001 e que a ora recorrente foi intimada da NFLD em 21 de dezembro de 2006, verifica-se que está decaído o período de agosto de 1998 a dezembro de 2000. [...]”

Como se observa, de fato, o Acórdão recorrido adotou a tese de observância literal aos preceitos inscritos no *decisum* exarados nos autos do Recurso Repetitivo nº 973.733, de maneira que admitiu como termo inicial do prazo decadencial o primeiro dia do ano

subseqüente ao fato imponible, sobretudo com esteio no artigo 62-A do Regimento Interno do CARF.

Decorre daí o insurgimento da Procuradoria da Fazenda Nacional, pugnando pela interpretação do artigo 173, inciso I, do CTN, nos seus próprios termos, contando-se o prazo decadencial a partir do primeiro dia do exercício seguinte ao que poderia ser efetuado o lançamento, na forma que o STJ vem decidindo nos casos dessa natureza, inobstante o Recurso Repetitivo encimado contemplar a interpretação inscrita no Acórdão recorrido.

O exame dessa matéria impõe sejam levadas a efeito algumas considerações, senão vejamos.

O artigo 45, inciso I, da Lei nº 8.212/91, estabelece prazo decadencial de 10 (dez) anos para a apuração e constituição das contribuições previdenciárias, como segue:

“Art. 45 – O direito da Seguridade Social apurar e constituir seus créditos extingue-se após 10 (dez) anos contados:

I – do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o crédito poderia ter sido constituído;

[...]”

Por outro lado, o Código Tributário Nacional em seu artigo 173, *caput*, e inciso I, determina que o prazo para se constituir crédito tributário é de 05 (cinco) anos, contados do exercício seguinte àquele em que poderia ter sido lançado, *in verbis*:

“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;

[...]”

Com mais especificidade, o artigo 150, § 4º, do CTN, contempla a decadência para os tributos sujeitos ao lançamento por homologação, nos seguintes termos:

“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.

[...]

§ 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.”

O núcleo da questão reside exatamente nesses três artigos, ou seja, qual deles deve prevalecer para as contribuições previdenciárias, tributos sujeitos ao lançamento por homologação.

Ocorre que, após muitas discussões a respeito do tema, o Supremo Tribunal Federal, em 11/06/2008, ao julgar os RE's nºs 556664, 559882 e 560626, por unanimidade de votos, declarou a inconstitucionalidade do artigo 45 da Lei nº 8.212/91, oportunidade em que aprovou a Súmula Vinculante nº 08, abaixo transcrita, rechaçando de uma vez por todas a pretensão do Fisco:

“Súmula nº 08: 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.”

Registre-se, ainda, que na mesma Sessão Plenária, o STF achou por bem modular os efeitos da declaração de inconstitucionalidade em comento, estabelecendo, em suma, que somente não retroagem à data da edição da Lei em relação a pedido de restituição judicial ou administrativo formulado posteriormente à 11/06/2008, concedendo, por conseguinte, efeito *ex tunc* para os créditos pendentes de julgamentos e/ou que não tenham sido objeto de execução fiscal.

Consoante se positiva da análise dos autos, a controvérsia a respeito do prazo decadencial para as contribuições previdenciárias, após a aprovação/edição da Súmula Vinculante nº 08, passou a se limitar a aplicação dos artigos 150, § 4º, ou 173, inciso I, do Código Tributário Nacional.

Indispensável ao deslinde da controvérsia, mister se faz elucidar, resumidamente, as espécies de lançamento tributário que nosso ordenamento jurídico contempla, como segue.

Primeiramente destaca-se o **lançamento de ofício ou direto**, previsto no artigo 149 do CTN, onde o fisco toma a iniciativa de sua prática, por razões inerentes a natureza do tributo ou quando o contribuinte deixa de cumprir suas obrigações legais. Já o **lançamento por declaração ou misto**, contemplado no artigo 147 do mesmo Diploma Legal, é aquele em que o contribuinte toma a iniciativa do procedimento, ofertando sua declaração tributária, colaborando ativamente. Alfim, o **lançamento por homologação**, inscrito no artigo 150 do Códex Tributário, em que o contribuinte presta as informações, calcula o tributo devido e promove o pagamento, ficando sujeito a eventual homologação por parte das autoridades fazendárias.

Dessa forma, estando às contribuições previdenciárias sujeitas ao lançamento por homologação, defende parte dos julgadores e doutrinadores que a decadência a ser aplicada seria aquela constante do artigo 150, § 4º, do CTN, levando-se em consideração a natureza do tributo atribuída por lei, independentemente da ocorrência de pagamento, entendimento compartilhado por este conselheiro.

Ou seja, a regra para os tributos sujeitos ao lançamento por homologação é o artigo 150, § 4º, do Código Tributário, o qual somente não prevalecerá nas hipóteses de ocorrência de dolo, fraude ou conluio, o que ensejaria o deslocamento do prazo decadencial para o artigo 173, inciso I, do mesmo Diploma Legal.

Não é demais lembrar que o lançamento por homologação não se caracteriza tão somente pelo pagamento. Ao contrário, trata-se, em verdade, de um procedimento complexo, constituído de vários atos independentes, culminando com o pagamento ou não.

Observe-se, pois, que a ausência de pagamento não desnatura o lançamento por homologação, especialmente quando a sujeição dos tributos àquele lançamento é conferida por lei. E, esta, em momento algum afirma que assim o é tão somente quando houver pagamento.

Não fosse assim, o que se diria quando o contribuinte apura prejuízos e não tem nada a recolher, ou mesmo quando encontra-se beneficiado por isenções e/ou imunidades, onde, em que pese haver o dever de elaborar declarações pertinentes, informando os fatos geradores dos tributos dentre outras obrigações tributárias, deixa de promover o pagamento do tributo em razão de uma benesse fiscal?

Cabe ao Fisco, porém, no decorrer do prazo de 05 (cinco) anos, contados do fato gerador do tributo, nos termos do artigo 150, § 4º, do CTN, proceder à análise das informações prestadas pelo contribuinte homologando-as ou não, quando inexistir concordância. Neste último caso, promover o lançamento de ofício da importância que imputar devida.

Aliás, como afirmado alhures, a regra nos tributos sujeitos ao lançamento por homologação é o prazo decadencial insculpido no artigo 150, § 4º, do CTN, o qual dispôs expressamente os casos em que referido prazo deslocar-se-á para o artigo 173, inciso I, na ocorrência de dolo, fraude ou simulação comprovados. Somente nessas hipóteses a legislação específica contempla a aplicação de outro prazo decadencial, afastando-se a regra do artigo 150, § 4º. Como se constata, a toda evidência, a contagem do lapso temporal em comento independe de pagamento.

Ou seja, comprovando-se que o contribuinte deixou efetuar o recolhimento dos tributos devidos e/ou promover o autolancamento com dolo, utilizando-se de instrumentos ardilosos (fraude e/ou simulação), o prazo decadencial será aquele inscrito no artigo 173, inciso I, do CTN. Afora essa situação, não se cogita na aplicação daquele dispositivo legal. É o que se extrai da perfunctória leitura das normas legais que regulamentam o tema.

Por outro lado, alguns julgadores e doutrinadores entendem que somente aplicar-se-ia o artigo 150, § 4º, do CTN quando comprovada a ocorrência de recolhimentos relativamente ao fato gerador lançado, seja qual for o valor. Em outras palavras, a homologação dependeria de antecipação de pagamento para se caracterizar, e a sua ausência daria ensejo ao lançamento de ofício, com observância do prazo decadencial do artigo 173, inciso I.

Ressalta-se, ainda, o entendimento de outra parte dos juristas, suscitando que o artigo 150, 4º, do Código Tributário Nacional, prevalecerá quando o contribuinte promover qualquer ato tendente a apuração da base de cálculo do tributo devido, seja pelo pagamento, escrituração contábil, declaração do imposto em documento próprio, etc. Melhor elucidando, o contribuinte deverá adotar algum procedimento com o fito de apurar o tributo para que pudesse se cogitar em “homologação”.

Afora posicionamento pessoal a propósito da matéria, por entender que as contribuições previdenciárias devem observância ao prazo decadencial do artigo 150, § 4º, do Códex Tributário, independentemente de antecipação de pagamento, salvo quando comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação, o certo é que a partir da alteração do Regimento Interno do CARF (artigo 62-A), introduzida pela Portaria MF nº 586/2010, os julgadores deste Colegiado estão obrigados a “reproduzir” as decisões do STJ tomadas por recurso repetitivo, razão pela qual deixaremos de abordar aludida discussão, mantendo a tese que a aplicação do dispositivo legal retro depende da existência de recolhimentos do mesmo tributo no período

objeto do lançamento, na forma decidida por aquele Tribunal Superior nos autos do Resp nº 973.733/SC, 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 impositivos 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."

Na esteira desse raciocínio, uma vez delimitado pelo STJ e, bem assim, pelo Regimento Interno do CARF que nos lançamentos por homologação a antecipação de pagamento é indispensável à aplicação do instituto da decadência, nos cabe tão somente nos quedar a aludida conclusão e constatar ou não a sua ocorrência.

Entrementes, a controvérsia em relação a referido tema encontra-se distante de remansoso desfecho, se fixando agora em determinar o que pode ser considerado como antecipação de pagamento nas contribuições previdenciárias, sobretudo em face das diversas modalidades e/ou procedimentos adotados por ocasião do lançamento fiscal, bem como qual seria o termo inicial da decadência na hipótese de aplicação do artigo 173, inciso I, do CTN.

In casu, a Turma recorrida entendeu por bem aplicar o prazo decadencial insculpido no artigo 173, inciso I, do CTN, considerando a inexistência de antecipação de pagamento para o período sob análise, consoante consta do excerto do voto condutor do Acórdão recorrido, acima transcrito.

Em outra via, por unanimidade de votos, fixou tese no sentido de que o termo inicial da decadência do artigo 173, inciso I, do CTN, é o primeiro dia do exercício seguinte ao fato impositivo da obrigação tributária, razão do insurgimento da Procuradoria.

Cumprе registrar que a interpretação conferida pela Turma guerreada faz prevalecer literalmente o disposto no RICARF, o qual exige a observância aos termos das decisões tomadas em sede de Recurso Repetitivo, sob pena, inclusive, de aplicar dois pesos e duas medidas à solução da controvérsia, uma vez que admitindo-se a pretensão da recorrente, estaríamos aplicando a seu favor somente a parte do Acórdão do Recurso Repetitivo que melhor lhe cabe, afastando naquilo que vai contra aos seus interesses, relativizando, portanto, o Regimento Interno.

Muito embora concorde com o posicionamento da Turma recorrida, conforme manifestações proferidas no início destes debates nesta Colenda Câmara Superior, sou forçado a admitir que a lógica interpretativa, conjugada com o dispositivo legal sob análise (artigo 173, inciso I, do CTN) e com o decisório do Recurso Repetitivo, nos conduz à conclusão de que, de fato, o nobre Ministro Relator pretendeu estabelecer com seus ensinamentos que a contagem do prazo decadencial com base naquela norma inicia-se a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele que o lançamento poderia ser efetuado.

Mais a mais, apesar de muito nos debater em favor da tese consignada no Acórdão recorrido nas discussões inaugurais, após várias decisões em que restamos vencidos, achamos por bem aderir ao entendimento encampado pela Procuradoria, mormente em face da jurisprudência firmada neste Colegiado, em homenagem, ainda, à economia processual, senão vejamos:

“ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/12/2004 a 31/12/2004

*PRAZO DECADENCIAL DE CONSTITUIÇÃO DO CRÉDITO.
REGRAS, ANTECIPAÇÃO DE PAGAMENTO.*

O termo inicial será: (a) 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) Fato Gerador, caso tenha ocorrido recolhimento, ainda que parcial (CTN, ART. 150, § 4º).

No caso dos autos, verifica-se que não houve antecipação de pagamento. Destarte, há de se aplicar a regra expressa no I, Art. 173 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.” (2ª Turma da CSRF – Processo nº 35421.001772/200513, Acórdão nº 9202-002.832 – Sessão de 08/08/2013 – Relator: Conselheiro Marcelo Oliveira)

Partindo dessa premissa, é de se restabelecer a ordem legal no sentido de admitir como termo inicial do prazo decadencial previsto no artigo 173, inciso I, do CTN, o primeiro dia do exercício seguinte àquele que poderia ser realizado o lançamento, na forma sustentada pela Procuradoria.

Destarte, tendo a fiscalização constituído o crédito previdenciário em **21/12/2006**, com a devida ciência da contribuinte constante do AR, de fl. 934, a exigência fiscal resta parcialmente fulminada pela decadência, relativamente a os fatos geradores ocorridos no período de **08/1998** a **11/2000**, inclusive **13ºs Salários (1998, 1999 e 2000)**, os quais se encontram fora do prazo decadencial inscrito no dispositivo legal supra, impondo seja decretada a improcedência parcial do feito.

Por todo o exposto, estando o Acórdão recorrido parcialmente em dissonância com as normas que regulamentam a matéria, VOTO NO SENTIDO DE CONHECER DO RECURSO ESPECIAL DA PROCURADORIA E DAR-LHE PROVIMENTO, para restabelecer a contagem do prazo decadencial admitindo como termo inicial o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que poderia ter sido realizado o lançamento, de maneira a reconhecer a decadência exclusivamente para o período de **08/1998** a **11/2000**, inclusive **13ºs Salários (1998, 1999 e 2000)**, pelas razões de fato e de direito acima esposadas.

(Assinado digitalmente)

Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira

CÓPIA