



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

|                    |  |
|--------------------|--|
| <b>Processo nº</b> | 15504.002765/2008-46                   |
| <b>Recurso nº</b>  | Especial do Procurador                 |
| <b>Acórdão nº</b>  | <b>9202-004.522 – 2ª Turma</b>         |
| <b>Sessão de</b>   | 26 de outubro de 2016                  |
| <b>Matéria</b>     | DECADÊNCIA                             |
| <b>Recorrente</b>  | FAZENDA NACIONAL                       |
| <b>Interessado</b> | APIS ENGENHARIA E EMPREENDIMENTOS LTDA |

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS**

Período de apuração: 01/06/2000 a 31/12/2002

**DECADÊNCIA - CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS**

Os tributos ora cobrados tem como fato gerador o pagamento de remuneração à contribuintes individuais (autônomos e pró-labore) e à segurados empregados. Tratam-se de contribuições com distintas fundamentações legais. A contribuição devida pelas remunerações pagas a contribuintes individuais está prevista no artigo 22, III, da Lei 8.212/91, enquanto que a contribuição devida em função do pagamento de remuneração aos segurados empregados está prevista no artigo 22, I, do mesmo diploma legal.

Em relação às contribuições devidas a segurados empregados é possível identificar nos autos pagamentos em todos os períodos, conforme se vê do RDA e RADA (fls. Fl. 45 a Fl. 54). Já em relação aos pagamentos efetuados à contribuintes individuais, não se verifica pagamento nos autos.

Assim sendo, considerando que o pagamento foi comprovado em parte, o prazo decadencial deve ser contado com base no artigo 150, §4º do CTN em relação às contribuições devidas pela remuneração aos segurados empregados. Em relação à remuneração à contribuintes individuais, aplica-se a regra decadencial contida no artigo 173, I, do CTN.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial da Fazenda Nacional e, no mérito, por maioria de votos, em dar-lhe provimento parcial para aplicação da regra decadencial do art. 173, I, do CTN aos levantamentos de autônomos e pró-labore, vencida a conselheira Patrícia da Silva, que lhe negou provimento.

(assinado digitalmente)

Luiz Eduardo de Oliveira Santos - Presidente em exercício  
(assinado digitalmente)

Gerson Macedo Guerra - Relator

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Luiz Eduardo de Oliveira Santos, Maria Helena Cotta Cardozo, Patrícia da Silva, Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira, Ana Paula Fernandes, Heitor de Souza Lima Junior, Gerson Macedo Guerra e Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri.

## Relatório

Trata-se de lançamento efetuado através da NFLD 37.110.962-0, cuja ciência ao contribuinte ocorreu em 22/08/2007, referente a contribuições sociais devidas à Seguridade Social e a Terceiros, no período de 06/2000 a 13/2002, elaborado através dos seguintes levantamentos:

1. Levantamento AUT : referente a pagamentos a autônomos que prestaram serviço empresa no período de 08/2000 a 12/2002.
2. Levantamento FPA: referente a valores aferidos em ação fiscal para os casos de empregados que constam no Livro de Registro de Empregados e não foram incluídos em folhas de pagamento e GFIP, no período de 09/2000 a 13/2002.
3. Levantamento FPS: referente a diferenças entre folhas de pagamento e recolhimentos efetuados, período de 06/2000 a 13/2002.
4. Levantamento PRO: referente a pagamentos efetuados a título de pró labore lançados em contas diversas, período 07/2000 a 12/2002.

No julgamento da Impugnação pelo contribuinte a DRJ a ela deu parcial provimento para declarar a decadência parcial do direito da União efetuar o lançamento, tendo em vista haver nos autos comprovantes de pagamentos realizados pelo contribuinte em relação à determinadas rubricas.

Conforme se extrai do relatório do voto da Turma a quo a Delegacia da Secretaria da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Belo Horizonte reconheceu a decadência conforme abaixo:

*Levantamento AUT : 08/2000 a 11/2001*

*Levantamento FPA: 09/2000 a 07/2002*

*Levantamento FPS: 06/2000 a 07/2002*

*Levantamento PRO: 07/2000 a 11/2001*

Dessa decisão houve interposição de Recurso Voluntário. No julgamento deste Recurso, a 3<sup>a</sup> Turma Ordinária da 4<sup>a</sup> Câmara da 2<sup>a</sup> Seção de Julgamento do CARF, por unanimidade de votos, reconheceu 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 07/2002, exarando a seguinte decisão:

*Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias*

*Período de apuração: 01/06/2000 a 31/12/2002*

*Ementa:*

***DECADÊNCIA***

*Deve-se aplicar regra única de decadência para o lançamento.*

*Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.*

*ACORDAM os membros do Colegiado, I) Nas preliminares, por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao recurso para reconhecer a decadência até a competência 07/2002, inclusive, com base na regra do art. 150, § 4º do CTN. II) No mérito, por maioria de votos, em negar provimento ao recurso. Vencidos os Conselheiros Jhonatas Ribeiro da Silva e Marthius Sávio Cavalcante Lobato que votaram pela base de cálculo do pró labore correspondente a um salário mínimo conforme contrato social.*

Cientificada da decisão, a União, tempestivamente, apresentou Recurso Especial, trazendo como paradigma o acórdão 2402-0.769, alegando que *ao contrário do acórdão recorrido, a aplicação do art. 150, §4º ou do art. 173, I, do CTN, teve como premissa a identificação de antecipação do pagamento em relação a cada fato gerador isoladamente considerado.*

A União alega divergência jurisprudencial na medida em que o acórdão recorrido aplica o art. 150, parágrafo 4º, do CTN para o período compreendido entre 03/2002 e 06/2002, por considerar configurada a antecipação de pagamento em levantamentos de contribuições não declaradas em GFIP (fls. 07/09), o acórdão paradigma, em tal hipótese de não reconhecimento do fato gerador pelo contribuinte, entende pela aplicação do art. 173, I do CTN por considerar inexistente qualquer recolhimento antecipado.

Em suas razões alega a União que *não há que se falar em homologação do art. 150 do CTN no prazo de 5 anos contados do fato gerador, quando não tenha havido pagamento relativo àquele específico fato gerador. Ao contrário, sob o amparo do art. 149, V, a Administração poderá exercer o direito de lançar de ofício, enquanto não extinto o direito da Fazenda Pública na forma do art. 173 do CTN.*

No exame de admissibilidade o Presidente da 4ª Câmara da 2ª seção acolheu o alegado pela União, dando seguimento ao Recurso.

Regularmente intimado, o contribuinte não apresentou contrarrazões.

É o relatório.

## **Voto**

Conselheiro Gerson Macedo Guerra, Relator

Não há reparos a se fazer na análise da admissibilidade do presente Recurso, eis que presentes os pressupostos de admissibilidade. Assim, passo à análise do mérito da questão.

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 chancelar 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 inocorre, 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 REsp 216.758/SP, Rel. Ministro Teori Albino Zavascki, julgado em 22.03.2006, DJ 10.04.2006; e REsp 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 1<sup>a</sup> 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 transscrito:

*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 inoceste e inexiste declaração prévia do débito que constitua o crédito tributário.*

*Assim, encontrariam 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.*

A meu ver, para fins de contagem do prazo decadencial a declaração do débito na competente obrigação acessória se equivale ao pagamento.

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.

A Turma a quo, decidiu, com base na análise do Relatório de Documentos Apresentados constante da NFLD, que se aplica ao caso a decadência contida no artigo 150,

§4º, do CTN, para os fatos geradores ocorridos até a competência 07/2002, tendo em vista haverem comprovantes de pagamento reconhecidos pela própria fiscalização relativos a todo o período, muito embora nem sempre das exatas rubricas.

Vejo, entretanto, que os tributos ora cobrados tem como fato gerador o pagamento de remuneração à contribuintes individuais (autônomos e pró-labore) e à segurados empregados. Vale aqui destacar que tratam-se de contribuições com distintas fundamentações legais. A contribuição devida pelas remunerações pagas a contribuintes individuais está prevista no artigo 22, III, da Lei 8.212/91, enquanto que a contribuição devida em função do pagamento de remuneração aos segurados empregados está prevista no artigo 22, I, do mesmo diploma legal.

Em relação às contribuições devidas a segurados empregados é possível identificar nos autos pagamentos em todos os períodos, conforme se vê do RDA e RADA (fls. Fl. 45 a Fl. 54). Já em relação aos pagamentos efetuados à contribuintes individuais, não se verifica pagamento, nem declaração nos autos.

Assim sendo, considerando que o pagamento foi comprovado em parte no presente caso, entendo que o prazo decadencial deve ser contado com base no artigo 150, §4º do CTN em relação às contribuições devidas pela remuneração aos segurados empregados. Em relação à remuneração à contribuintes individuais, aplica-se a regra decadencial contida no artigo 173, I, do CTN, dada a ausência de pagamento ou declaração do débito nos autos.

Nesse contexto, voto por dar parcial provimento ao recurso da União, para aplicação da regra decadencial do art. 173, I, do CTN aos levantamentos de autônomos e pró-labore.

Importante registrar que na visão da maioria a declaração não se equipara a pagamento para fins de contagem do prazo decadencial.

(assinado digitalmente)

Gerson Macedo Guerra