



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

Processo n° 18108.002417/2007-59
Recurso n° Especial do Procurador
Acórdão n° 9202-003.115 – 2ª Turma
Sessão de 26 de março de 2014
Matéria Normas Gerais de Direito Tributário - Decadência
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado LA STUDIUM MOVEIS LTDA E OUTROS

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

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

DECADÊNCIA. DECISÃO DEFINITIVA DO STJ SOBRE A MATÉRIA.
 APLICAÇÃO AO PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL.

O Superior Tribunal de Justiça - STJ, em acórdão submetido ao regime do artigo 543-C, do CPC (Recurso Especial nº 973.733 - SC) definiu que o prazo decadencial 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 inoocorre, sem a constatação de dolo, fraude ou simulação do contribuinte, inexistindo declaração prévia do débito”(artigo 173, I do CTN); e da data do fato gerador, quando a lei prevê o pagamento antecipado e este é efetuado (artigo 150, § 4º, do CTN).

Por força do art. 62-A, do Anexo II do RICARF, as decisões definitivas 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.

DECADÊNCIA. TERMO INICIAL E PRAZO.

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 (Súmula CARF nº 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.

(Assinado digitalmente)

Marcos Aurélio Pereira Valadão - Presidente em exercício

(Assinado digitalmente)

Maria Helena Cotta Cardozo – Relatora

EDITADO EM: 07/04/2014

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Marcos Aurélio Pereira Valadão (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 e Maria Helena Cotta Cardozo. Ausentes, momentaneamente, os Conselheiros Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira e Elias Sampaio Freire, substituídos pelos Conselheiros Marcelo Freitas de Souza Costa (suplente convocado) e Ronaldo de Lima Macedo (suplente convocado).

Relatório

Trata-se de NFLD que tem por objeto as contribuições sociais destinadas ao custeio da Seguridade Social, parcela a cargo da empresa, levantadas sobre os valores pagos a pessoas físicas na qualidade de contribuintes individuais. O lançamento compreende o período de 01/2001 a 12/2001. Os fatos geradores foram apurados por meio de GFIP. A NFLD foi lavrada em 29/11/2007 e a ciência ao sujeito passivo ocorreu em 01/12/2007.

Em sessão plenária de 16/03/2011, foi julgado o Recurso Voluntário 272.108, prolatando-se o Acórdão 2401-01.710 (fls. 228 a 240), assim ementado:

“Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

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

PREVIDENCIÁRIO. PRAZO DECADENCIAL. AUSÊNCIA DE PAGAMENTO ANTECIPADO. CONTAGEM A PARTIR DO DIA PRIMEIRO DIA DO EXERCÍCIO SEGUINTE Á OCORRÊNCIA DO FATO IMPONÍVEL.

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, ou seja, cinco anos contados da ocorrência do fato imponible.

A decisão foi assim registrada:

“ACORDAM os membros do colegiado, por maioria de votos, declarar a decadência do lançamento. Vencida a conselheira Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira (relatora), que votou por declarar a decadência até 11/2001. Designado para redigir o vencedor o(a) Conselheiro(a) Kleber Ferreira de Araújo.”

Cientificada do acórdão em 03/06/2011 (fls. 179), a Fazenda Nacional opôs, na mesma data, os Embargos de Declaração de fls. 182 a 184, rejeitados conforme o Despacho 2401-057, de 26/07/2011 (fls. 185).

Intimada da rejeição de seus Embargos em 22/08/2011 (fls. 186), a Fazenda Nacional interpôs, na mesma data, o Recurso Especial de fls. 189 a 201, com fundamento no artigo 67 do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, aprovado pela Portaria MF nº 256, de 2009, contendo os seguintes argumentos, em síntese:

- na hipótese dos autos, em que o contribuinte não antecipa o pagamento dos tributos recolhidos mediante “lançamento por homologação”, a contagem do prazo decadencial deverá se dar com fulcro no art. 173, inciso I, do CTN;

- o tema foi apreciado pela Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça, na sessão de julgamentos do dia 12/08/2009, que, ao analisar o Recurso Especial 973.733/SC, de Relatoria do Min. Luiz Fux, na sistemática dos Recursos Repetitivos (Art. 543-C do CPC), definiu que no caso dos tributos sujeitos a lançamento por homologação o prazo decadencial de cinco anos contados do primeiro dia do exercício seguinte a ocorrência do fato gerador, nas hipóteses em que o contribuinte não declara, nem efetua o pagamento do tributo; confira-se:

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, § 42, 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 aquele 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 constatação de dolo, fraude ou simulação do contribuinte, inexistindo declaração previa 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 28.02.2003).

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", 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, ineludivelmente, ao primeiro dia do exercício seguinte a 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, § 40, e 173, do Codex Tributário, ante a configuração de desarrazoado prazo decadencial decenal (Alberto Xavier, "Do Lançamento no Direito Tributário Brasileiro", 34 ed., Ed. Forense, Rio de Janeiro, 2005, págs. 91/104; Luciano Amaro, "Direito Tributário Brasileiro", 1ª ed., Ed. Saraiva, 2004, págs. 396/400; e Eurico Marcos Diniz de Santi, "Decadência e Prescrição no Direito Tributário", 3 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 c) créditos tributários executados, tendo em vista o decurso do prazo decadencial quinquenal para que o Fisco efetuassem 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.*

- em 22/12/2010 foi editada a Portaria MF nº 586, de 22/12/2010, que incluiu o artigo 62-A no Regimento Interno do CARF, para dispor que as decisões definitivas de mérito proferidas pelo STJ na sistemática prevista pelos artigos 543-B e 543-C do Código de Processo Civil deverão ser reproduzidas pelos Conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF;

- deste modo, a existência ou não de pagamento é fator decisivo quanto a aplicação do artigo 150, § 49 do CTN ou do artigo 173, I do Código;

- consoante essa linha de interpretação, o art. 150, §4º do CTN estaria dispondo sobre prazo para o ato de "homologação" de um procedimento do contribuinte, e não sobre o prazo para lançamento (que não tem nada a ver com o ato de homologação);

- portanto, o lançamento de ofício de tributo que deveria ter sido recolhido mediante o sistema de "lançamento por homologação", observa o prazo decadencial disposto no art. 173, I do CTN, e não o prazo do art. 150, §4º;

- com efeito, nos casos como o dos autos, em que o contribuinte não antecipa pagamento dos tributos recolhidos mediante "lançamento por homologação", a jurisprudência entende que não haveria atividade do contribuinte a homologar;

- conforme destacado no voto vencido, a decadência se operou apenas para as competências até 11/2001, porém no voto vencedor, o entendimento esposado foi o de que o primeiro dia do exercício seguinte para a competência 12/2001, é o dia 1º/01/2002;

- entretanto o Superior Tribunal de Justiça, em julgamento de Recurso Especial na sistemática do artigo 543-C (repetitivo) do Código de Processo Civil decidiu o seguinte:

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. (EDcl nos EDcl no AgRg no REsp 674.497/PR, Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, SEGUNDA TURMA, julgado em 09/02/2010, DJ 26/02/2010)

- aplicado o artigo 173, inciso I, do Código Tributário Nacional, a competência de 12/2001 não esta decaída, pois o crédito somente poderia ser constituído após o vencimento em janeiro de 2002, data em que se exigia o pagamento antecipado;

- o prazo decadencial para tal competência possui termo de início no primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, ou seja, o dia 1º de janeiro de 2003, o qual findaria em 01 de janeiro de 2008.

Ao final, a Fazenda Nacional pede seja o recurso conhecido e provido, para afastar a decadência da competência 12/2001, uma vez que efetuado o lançamento dentro do prazo legalmente fixado, do art. 173, I, do CTN.

Ao Recurso Especial da Fazenda Nacional foi dado seguimento, conforme o Despacho nº 2400-450/2011, de 20/09/2011 (fls. 254 a 256).

Cientificado do acórdão, do Recurso Especial e do despacho que lhe deu seguimento em 12/12/2011 (AR de fls. 207), o Contribuinte ofereceu, em 22/12/2011, as Contra-Razões de fls. 209 a 217, contendo os seguintes argumentos, em resumo:

- trata o presente feito de Notificação Fiscal de Lançamento de Débito - NFLD, lavrada sob o nº 37.120.788-6, por meio da qual a Recorrente faz a exigência de contribuições previdenciárias relativas à incidência de 20% sobre os valores pagos a contribuintes individuais, não recolhidas em épocas próprias, conforme relatório de lançamentos elaborados pela fiscalização e relativos ao período entre janeiro e dezembro de 2.001, no valor total de R\$ 452.633,29;

- primeiramente, cumpre anotar que a presente exigência fiscal não merece prosperar, como bem asseverou o v. acórdão recorrido, eis que os débitos autuados referem-se ao período compreendido entre janeiro/2001 e dezembro/2001, os quais estão extintos pela decadência do direito de constituição do crédito tributário, eis que superado está o prazo decadencial de 5 (cinco) anos previsto no Código Tributário Nacional;

- com efeito, o prazo decadencial de cinco anos, previsto no Código Tributário Nacional, era adotado também para as contribuições previdenciárias, até 25/07/1991, quando foi publicada a Lei nº 8.212, denominada Lei Orgânica da Seguridade Social;

- no entanto, com a mera incumbência de regulamentar a Lei nº 8.212/91, o Decreto nº 2.173/97, exorbitou sua função e modificou direitos, violando, de uma só vez os princípios da legalidade e da irretroatividade;

- tendo em vista que a NFLD ora impugnada apurou supostas diferenças de contribuições relativas ao período entre janeiro/2001 e dezembro/2001, as quais foram científicas à Recda. em 29 de novembro de 2007, resta evidente que tais valores estão sendo exigidos indevidamente, com base no Decreto nº 2.173/97, eis que tais créditos tributários encontram-se extintos, por força da decadência, conforme previsto no art. 156, V, do CTN.

- com efeito, uma vez lavrada a NFLD ora atacada em 29.11.07, forçoso reconhecer que todos os débitos constituídos, os quais se referem ao ano de 2001, já estavam alcançados pela decadência quinquenal, não mais podendo ser objeto de lançamento pela autoridade administrativa, em razão da patente inconstitucionalidade do art. 70, do Decreto 2.173/91, por violação aos princípios da legalidade e da hierarquia das leis, resultando na ilegalidade da exigência do débito correspondente ao período mencionado;

- e, a teor do quanto dispõe o Código Tributário Nacional, é de cinco anos o prazo de decadência (art. 173), e também de cinco anos o prazo de prescrição (art. 174);

- entretanto, é de se verificar que, ao analisar em definitivo a questão atinente ao prazo decadencial e prescricional das contribuições previdenciárias, o STF decidiu pela inconstitucionalidade dos dispositivos da Lei nº 8.212/91, os quais pretenderam alterar tais prazos para 10 anos, o que motivou a edição da Súmula Vinculante;

- como se vê, o STF sedimentou, de forma definitiva, o assunto em questão, dispondo em definitivo que os débitos previdenciários estão sujeitos ao prazo quinquenal de decadência e prescrição, tal como previsto no próprio Código Tributário Nacional;

- e, nesse sentido, tendo em vista que tal decisão vincula não só as esferas judiciais, como também as instâncias administrativas, a Súmula nº 08 editada pelo STF foi aplicada ao presente feito, com a conseqüente declaração da decadência do lançamento relativo ao crédito tributário exigido pela NFLD nº 37.120.788-6, compreendido entre o período de janeiro/2001 e dezembro/2001;

- o entendimento acima exposto está tão sedimentado no âmbito do Conselho de Contribuintes do Ministério da Fazenda, que a própria Câmara Superior de Recursos Fiscais já se manifestou acerca do assunto, conforme se infere da leitura do julgado abaixo transcrito, in verbis:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Exercício: 1997, 1998

CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS - TRIBUTOS SUJEITOS AO LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO - RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA - DECADÊNCIA - SÚMULA VINCULANTE Nº08 DO STF.

As contribuições previdenciárias são tributos sujeitos ao regime do denominado lançamento por homologação, sendo que o prazo decadencial para a constituição de créditos tributários é de cinco anos contados do fato gerador, o qual, no caso em apreço, em que a autuada é responsável solidária da construtora, ocorre no mês em que os serviços foram prestados. Ultrapassado esse lapso temporal, sem a expedição de lançamento de ofício, opera-se a decadência, a atividade exercida pelo contribuinte está tacitamente homologada e o crédito tributário extinto, nos termos do artigo 150, § 4º e do artigo 156, inciso V, ambos do CTN. Ademais, é aplicável ao caso a Súmula Vinculante nº 08 do Egrégio STF. Lançamento atingido pela decadência. Recurso especial negado. (Processo nº 11516.002579/2007-36 - Recurso nº 244.310 - Especial do Procurador - Acórdão nº 9202-00.337 - 2ª Turma - Sessão de 27 de outubro de 2009) (g.n.)

- por fim, como bem asseverou o v. acórdão recorrido, o período de dezembro/2001 também está extinto pela decadência eis que, "o marco inicial para a aferição da decadência deve ser o primeiro dia do exercício seguinte à ocorrência do fato imponible. Portanto, verifica-se que, para a competência 12/2001, esse momento ocorreu no dia 01/01/2002, tendo-se como prazo fatal para o Fisco efetuar o lançamento o dia 31/12/2006. Considerando-se que a cientificação do lançamento somente ocorreu em 01/12/2007, o fisco já houvera perdido o direito de lançar a competência 12/2001 nesta data" (fls. 178);

- portanto, assentado que as cobranças exigidas no Auto de Infração em questão não procedem, eis que se trata da cobrança de contribuições previdenciárias extintas pela decadência que se operou no caso vertente, é forçosa a conclusão pela integral manutenção do v. acórdão recorrido.

Ao final, o contribuinte pede o não provimento do Recurso Especial da Fazenda Nacional, mantendo-se integralmente o acórdão recorrido.

Voto

Conselheira Maria Helena Cotta Cardozo, Relatora

O presente Recurso Especial, interposto pela Fazenda Nacional, é tempestivo e atende aos demais pressupostos de admissibilidade, portanto deve ser conhecido.

Trata-se de NFLD que tem por objeto as contribuições sociais destinadas ao custeio da Seguridade Social, parcela a cargo da empresa, levantadas sobre os valores pagos a pessoas físicas na qualidade de contribuintes individuais. O lançamento compreende o período de 01/2001 a 12/2001. Os fatos geradores foram apurados por meio de GFIP. A NFLD foi lavrada em 29/11/2007 e a ciência ao sujeito passivo ocorreu em 1º/12/2007.

No caso dos autos, o único período em discussão é a competência 12/2001, e no acórdão recorrido entendeu-se pela ausência de pagamento, bem como pela aplicação do art. 173, I, do CTN, porém considerou-se que o termo inicial do prazo decadencial seria o primeiro dia do exercício seguinte ao fato gerador. Confira-se:

“Verifica-se dos autos que a notificada não efetuava o recolhimento das contribuições ora debatidas. Assim, não há o que se falar em antecipação de pagamento, pelo que se deve lançar mão para aferir o prazo decadencial da norma prevista no inciso I do art. 173 do CTN.

Assumido esse pressuposto, de acordo com o julgado do STJ acima transcrito, o marco inicial para a aferição da decadência deve ser o primeiro dia do exercício seguinte à ocorrência do fato impositivo. Portanto, verifica-se que, para a competência 12/2001, esse momento ocorreu no dia 01/01/2002, tendo-se como prazo fatal para o Fisco efetuar o lançamento o dia 31/12/2006.

Considerando-se que a cientificação do lançamento somente ocorreu 01/12/2007, o fisco já houvera perdido o direito de lançar a competência 12/2001 nesta data.

Diante do exposto, voto pelo provimento do recurso, ao reconhecer a decadência de todas as competências lançadas.”

Em seu recurso, a Fazenda Nacional reitera a inexistência de pagamento e defende que o termo inicial da contagem do prazo decadencial, conforme o art. 173, I, do CTN, é 1º/01/2003, e não 1º/01/2002.

Em sede de Contra-Razões, o Contribuinte referenda o termo inicial do prazo decadencial fixado no acórdão recorrido. Ao mesmo tempo, cita como exemplo da jurisprudência do CARF o Acórdão nº 9202-00.337, em que foi aplicado o artigo 150, §4º, do CTN. Entretanto, dito julgado foi proferido em 27/10/2009, portanto antes da vigência do art. 62-A, inserido no Regimento Interno do CARF pela Portaria MF nº MF nº 586, de 2010, que determina a reprodução, pelos Colegiados do CARF, das decisões dos Tribunais Superiores, na sistemática dos artigos 543-B e 543-C do CPC.

Repita-se que a decisão recorrida vaza o entendimento no sentido de que não houve pagamento e aplica o art. 173, inciso I, do CTN. Assim, em princípio, a matéria que restaria a este Colegiado decidir diria respeito unicamente ao termo inicial do prazo

decadencial, não cabendo mais perquirir se teria ou não havido pagamento antecipado, apto a atrair a aplicação do artigo 150, § 4º, do CTN.

Entretanto, após os debates verificados na sessão anterior, e buscando orientação nas decisões emanadas do Poder Judiciário, convenci-me de que, uma vez tratando-se de decadência, a abertura da via do Recurso Especial autoriza a revisão de forma ampla, abarcando-se todas as questões afetas ao tema, inclusive quanto à existência de pagamento, sob o ângulo admitido pela Instância Especial, e sobre qual o dispositivo legal a ser aplicado, se o art. 150, § 4º, ou 173, inciso I, do CTN.

Trata-se, no caso, da necessidade de harmonização dos efeitos devolutivo – delimitação da matéria submetida à Câmara Superior – e translativo – possibilidade de decidir, respeitando os limites do apelo, porém aplicando fundamento diverso, desde que não ocorra *reformatio in pejus*. Quanto a esse aspecto, qualquer que seja o resultado do recurso, não existe possibilidade de que o acórdão da CSRF venha a adotar resultado mais prejudicial à Recorrente que aquele esposado no acórdão recorrido.

Nesse sentido, por imposição do artigo 62-A do Regimento Interno do CARF, o Colegiado deve aderir à tese adotada pelo STJ no 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 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, ineludivelmente, ao primeiro dia do exercício seguinte à ocorrência do fato imponible, ainda que se trate de tributos sujeitos o 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.

Assim, nos casos em que há pagamento antecipado, o termo inicial é a data do fato gerador, na forma do § 4º, do art. 150, do CTN. Por outro lado, na hipótese de não haver antecipação do pagamento, o *dies a quo* é o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, conforme prevê o inciso I, do art. 173, do mesmo Código.

Quanto à verificação acerca da existência de pagamento, no que tange às contribuições previdenciárias, por concordar com eles, adoto os fundamentos do brilhante voto integrante do Acórdão 9202-01.413, de 12/04/2011, de relatoria do Ilustre Conselheiro Francisco Assis de Oliveira Junior, que a seguir reproduzo.

"(...) Feitas essas considerações, para solução da lide ora proposta, ainda resta dirimir a questão relacionada ao recolhimento específico da rubrica eventualmente lançada, conforme defende a Procuradoria Geral da Fazenda Nacional, ou se seria suficiente para caracterização de pagamento antecipado o recolhimento genérico relativo aos valores

consolidados na folha de pagamento elaborada pelo sujeito passivo.

Em relação a essa matéria, creio que a solução mais adequada deve considerar a regra matriz relacionada efetivamente à definição de qual seria a base de cálculo das contribuições previdenciárias. Nesse sentido, observamos que à luz do que dispõe o inciso I do art. 22 da Lei nº 8.212, de 1991, o elemento jurídico a ser considerado para efeito de análise do recolhimento total ou parcial refere-se à remuneração total paga, devida ou creditada aos segurados pelo empregador:

*Art. 22. A contribuição a cargo da empresa, destinada à Seguridade Social, além do disposto no art. 23, é de: vinte por cento sobre **o total das remunerações pagas**, devidas ou creditadas a qualquer título, durante o mês, aos segurados empregados e trabalhadores avulsos que lhe prestem serviços, destinadas a retribuir o trabalho, qualquer que seja a sua forma, inclusive as gorjetas, os ganhos habituais sob a forma de utilidades e os adiantamentos decorrentes de reajuste salarial, quer pelos serviços efetivamente prestados, quer pelo tempo à disposição do empregador ou tomador de serviços, nos termos da lei ou do contrato ou, ainda, de convenção ou acordo coletivo de trabalho ou sentença normativa. (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).*

Nesse sentido, se eventualmente o sujeito passivo não recolhe o tributo em relação a determinada rubrica que acredita não ter incidência da contribuição previdenciária, tal fato não descaracteriza a antecipação de pagamento para o restante calculado e recolhido indicado pela folha de pagamento do empregador.

Em verdade, o fracionamento dessas rubricas revela-se necessário para identificação dos requisitos estabelecidos para verificação da não incidência do salário de contribuição em conformidade com as inúmeras previsões do § 9º do art. 28 da Lei nº 8.212, de 1991. Contudo, o conjunto de situações específicas que caracterizam a contraprestação onerosa do empregado pela empresa em nada altera a natureza jurídica de cada uma dessas rubricas que são, em seu conjunto, a remuneração devida ao segurado. Em outras palavras, cada rubrica é espécie do gênero remuneração. Desse modo, para efeito de identificação do pagamento antecipado, não deve ser exigido o recolhimento específico de uma ou outra rubrica paga pelo empregador, mas sim a consolidação desses valores relativos aos itens discriminados na folha de pagamento.

Ante o exposto, constata-se que durante a ação fiscal foram analisadas guias de recolhimentos relacionadas às folhas de pagamento da empresa que não incluíram a rubrica objeto do presente lançamento, conforme consta à fl. 27, no Termo de Encerramento da Ação Fiscal, razão pela qual o prazo decadencial a ser aplicado, considerando os dispositivos retro mencionados, é o quinquenal contado do fato gerador, isto é, nos

termos do § 4º do art. 150 do CTN, haja vista ter ocorrido a antecipação de pagamento pelo sujeito passivo dos valores relacionados aos demais itens da folha de pagamento consolidada.

Assim, considerando que foi demonstrada a ocorrência de pagamento antecipado pelo contribuinte, o prazo decadencial a ser aplicado é o previsto no § 4º do art. 150 do CTN.”

Nesse mesmo sentido é a Súmula CARF nº 99, aprovada pela Segunda Turma da CSRF, em 09/12/2013:

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.

Destarte, com base nos fundamentos acima, que adoto, e tendo em vista que foram efetuados pagamentos, conforme o TEAF – Termo de Encerramento de Ação Fiscal de fls. 58, deve ser aplicado o art. 150, § 4º, do CTN. Como a ciência ao sujeito passivo foi levada a cabo em 1º/12/2007, e o fato gerador ocorreu em 12/2001, constata-se a ocorrência da decadência.

Diante do exposto, NEGOU provimento ao Recurso Especial, interposto pela Fazenda Nacional, esclarecendo que esta era a única matéria que restara sem julgamento.

(Assinado digitalmente)

Maria Helena Cotta Cardozo