



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

**Processo nº** 19515.000737/2009-05  
**Recurso nº** Especial do Contribuinte  
**Acórdão nº** 9202-003.018 – 2ª Turma  
**Sessão de** 11 de fevereiro de 2014  
**Matéria** DECADÊNCIA  
**Recorrente** MARIZ DE OLIVEIRA E SIQUEIRA CAMPOS ADVOGADOS  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO**

Período de apuração: 01/02/2004 a 31/08/2004

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).

A controvérsia resume-se a apreciação da questão que diz respeito a análise separada das rubricas consideradas para cálculo da contribuição previdenciária, de modo a verificar a existência ou não de pagamento antecipado, conforme decidido no aresto recorrido, ou se a contribuição previdenciária a cargo do contribuinte deve ser analisada como um todo, como decidido nos acórdãos paradigmas.

O presente lançamento decorre de pagamentos realizados a título de participação nos lucros ou resultados em desacordo com a lei, referente às competências 02/2004 e 08/2004.

Consta nos autos a Guia da Previdência Social - GPS referente à competência 02/2004 (fls. 141), o que comprova a ocorrência da mencionada antecipação de pagamento.

A controvérsia acerca da averiguação da antecipação de pagamento de contribuições previdenciárias foi dirimida com a aprovação da súmula nº 99 do CARF.

Portanto, para fins de averiguação da antecipação de pagamento, as contribuições previdenciárias a cargo da empresa incidentes sobre a remuneração dos segurados empregados do Regime Geral da Previdência Social RGPS devem ser apreciadas como um todo. Segregando-se,

entretanto, a contribuição a cargo do próprio segurado e as contribuições para terceiros.

Daí, tendo em vista que o contribuinte tomou ciência do lançamento em 20/05/2009, a competência 02/2004 já havia sido alcançada pela decadência do direito de o fisco efetuar o lançamento.

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)*

Elias Sampaio Freire – Relator

EDITADO EM: 09/05/2014

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, Gustavo Lian Haddad, Maria Helena Cotta Cardozo, Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira e Elias Sampaio Freire. Ausentes, momentaneamente, os Conselheiros Manoel Coelho Arruda Junior e Susy Gomes Hoffmann.

## Relatório

O contribuinte, inconformado com o decidido no Acórdão n.º 2302-01.714, proferido pela 2ª Turma Ordinária da 3ª Câmara da 2ª Seção em 14 de março de 2012, interpôs, dentro do prazo regimental, recurso especial de divergência à Câmara Superior de Recursos Fiscais.

A decisão recorrida, por unanimidade de votos, conheceu parcialmente do recurso e, na parte conhecida, por maioria de votos, negou-lhe provimento, nos termos do relatório e voto que integram o presente julgado. Segue abaixo sua ementa:

*“CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS OU RESULTADOS PAGA EM DESACORDO COM A LEI. SALÁRIO DE CONTRIBUIÇÃO. Os valores auferidos por segurados obrigatórios do RGPS a título de participação nos lucros ou resultados da empresa, quando pagos ou creditados em desconformidade com a lei específica, integram o Salário de Contribuição para todos os fins previstos na Lei de Custeio da Seguridade Social.*

*PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. RECURSO VOLUNTÁRIO. IMPUGNAÇÃO INOVADORA. PRECLUSÃO. No Processo Administrativo Fiscal, dada à observância aos princípios processuais da impugnação específica e da preclusão, todas as alegações de defesa devem ser concentradas na impugnação, não podendo o órgão ad quem se pronunciar sobre matéria antes não questionada, sob pena de supressão de instância e violação ao devido processo*

*CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. PRAZO DECADENCIAL. CINCO ANOS. ART. 173, I DO CTN. O Supremo Tribunal Federal, conforme entendimento exarado na Súmula Vinculante nº 8, no julgamento proferido em 12 de junho de 2008, reconheceu a inconstitucionalidade do art. 45 da Lei nº 8.212/91. Incidência do preceito inscrito no art. 173, I do CTN. Todos os fatos geradores apurados pela fiscalização houveram por ocorridos em período ainda não vitimado pelo decurso do prazo decadencial.*

*Recurso Voluntário Negado.”*

apresenta: Segundo o contribuinte, a decisão recorrida diverge dos paradigmas que

*“(…) DECADÊNCIA PARCIAL De acordo com a Súmula Vinculante nº 08, do STF, os artigos 45 e 46 da Lei nº 8.212/1991 são inconstitucionais, devendo prevalecer, no que tange à decadência e prescrição, as disposições do Código Tributário Nacional. Nos termos do art. 103-A da Constituição Federal, as Súmulas Vinculantes aprovadas pelo Supremo Tribunal Federal, a partir de sua publicação na imprensa oficial, terão efeito vinculante em relação aos demais órgãos do Poder Judiciário e à administração pública direta e indireta, nas esferas federal, estadual e municipal.*

*ANTECIPAÇÃO DO TRIBUTO. Nos casos de lançamento em que o sujeito passivo antecipa parte do pagamento da contribuição, aplica-se o prazo previsto no § 4º do art 150 do CTN, ou seja, o prazo de cinco anos passa a contar da ocorrência do fato gerador, uma vez que resta caracterizado o lançamento por homologação. Considera-se antecipação de pagamento o recolhimento de contribuição incidente sobre qualquer verba remuneratória. (...)” (AC 2301-01.552)*

*“(…) TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. PRAZO DECADENCIAL DE CONSTITUIÇÃO DO CREDITO. 8 inconstitucional o artigo 45 da Lei nº 8.212/1991, que trata de decadência de crédito tributário. Súmula Vinculante n.º 8 do STF. Dada a inconstitucionalidade do art. 45 da Lei nº 8.212/91, devem prevalecer as normas contidas no Código Tributário Nacional. Há de se aplicar a regra do art. 150, § 4º, do CTN, ou seja, conta-se o prazo decadencial a partir do fato gerador. (...)” (AC 9202-02.503)*

Explica que no acórdão ora recorrido entendeu-se que devem ser analisadas separadamente as rubricas consideradas para cálculo da contribuição social, de modo a verificar a existência ou não de pagamento antecipado. Por outro lado, adotando entendimento diametralmente oposto, os acórdãos paradigmas entenderam que a contribuição paga deve ser analisada como um todo, e, portanto, qualquer pagamento da contribuição caracteriza pagamento antecipado.

Destaca a similitude entre os acontecimentos, visto que em ambos os processos o objeto da discussão são os valores pagos a título de participação de lucros ou resultados, que não foram declarados em GFIP.

No mérito, enfatiza que a contribuição previdenciária paga pelo empregador sobre a remuneração de seus empregados é uma só, devendo ser tratada unitariamente, e não em separado, como quer o v. acórdão guerreado, o qual entende que cada fato gerador da contribuição seja observado em separado.

Ademais, diz que, tendo em vista a desconsideração do programa de PLR da recorrente pelo fisco e também pelo v. acórdão recorrido, esses pagamentos, para serem tributáveis, assumem natureza de remuneração dos empregados.

Entende que, por uma questão de lógica, se os valores pagos a título de PLR não atendem os requisitos da lei, supostamente, não faz sentido tratá-los como PLR para efeito de pagamento antecipado, devendo tais verbas ser consideradas remunerações, sobre as quais indubitavelmente houve pagamento antecipado.

Julga que, como esses valores tornaram-se devidos e foram pagos em fevereiro de 2004, eles são referentes à prestação de serviços ocorrida em fevereiro de 2004 e, conseqüentemente, deveriam ter integrado a contribuição previdenciária devida no mês posterior, ou seja, em março de 2004.

Portanto, conclui que houve o pagamento antecipado da contribuição previdenciária referente a fevereiro de 2004, em 5.3.2004, de modo que deve ser aplicado, para fins de contagem do prazo decadencial para lançamento de ofício, o art. 150, § 4º, do CTN, contando-se o prazo a partir desse pagamento, o que acarretará a decadência dos valores referentes ao mês de fevereiro de 2004, visto que a intimação do presente lançamento ocorreu em 20.5.2009, mais de 5 anos após o pagamento do tributo.

Ao final, requer o provimento do seu recurso.

Nos termos do Despacho n.º 2300-080/2013, foi dado seguimento ao recurso especial do contribuinte.

A Fazenda Nacional apresentou, tempestivamente, contrarrazões.

Afirma ser consenso na doutrina e jurisprudência pátrias que, em sede de tributo sujeito a lançamento por homologação, a aplicação do artigo 150, §4º do CTN somente é possível quando o contribuinte, reconhecendo a ocorrência do fato gerador de determinado tributo, efetua o pagamento, ainda que parcial, possibilitando ao Fisco a conferência posterior dos valores recolhidos, contrapondo-os com os efetivamente devidos, efetuando o lançamento de ofício de eventuais diferenças.

Explica que, noutro passo, diante da inexistência de qualquer pagamento, o prazo decadencial para a cobrança dos tributos sujeitos a lançamento por homologação é aquele constante do artigo 173 do CTN.

Destaca que tal entendimento está pacificado no âmbito do Superior Tribunal de Justiça, o que não deixa espaços para outras divagações ou interpretações.

Explica que, ainda que se trate de tributo sujeito ao lançamento sob a modalidade por homologação, não ocorrendo a antecipação do pagamento do tributo apurado, para aferição do prazo decadencial, deverá ser aplicada a regra prevista no artigo 173, inciso I, do CTN, independentemente da constatação de ocorrência de fraude, dolo ou simulação na espécie.

Argumenta que, partindo dessa premissa e pousando a vista sobre o caso dos autos, verifica-se, ao contrario do defendido pelo contribuinte, que este não efetuou antecipação de pagamento das contribuições lançadas, razão pela qual a regra a ser utilizada para a contagem do prazo decadencial é a constante do artigo 173, I, do CTN, e não a do artigo 150, §4º, do mesmo diploma legal.

Salienta que, para fins de aplicação da norma contida no parágrafo 4º do art. 150 do CTN, o recolhimento deve se referir ao fato gerador reconhecido, pois o fisco não teria como homologar pagamento em relação a fato não admitido pelo contribuinte no campo de incidência da contribuição. Afinal, somente se antecipa algo que se pretende pagar.

Observa que, no período do lançamento, como as contribuições não foram reconhecidas pelo contribuinte, não se tem a antecipação de recolhimentos.

Conclui que, se não há reconhecimento do fato gerador, não há como se aceitar que houve antecipação da contribuição previdenciária. Logo, constatada a inexistência de recolhimento, aplica-se o art. 173 do CTN.

Ao final, requer o não provimento do recurso especial do contribuinte.

Eis o breve relatório.

## 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 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 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).

A controvérsia resume-se a apreciação da questão que diz respeito a análise separada das rubricas consideradas para cálculo da contribuição previdenciária, de modo a verificar a existência ou não de pagamento antecipado, conforme decidido no aresto recorrido, ou se a contribuição previdenciária a cargo do contribuinte deve ser analisada como um todo, como decidido nos acórdãos paradigmas.

O presente lançamento decorre de pagamentos realizados a título de participação nos lucros ou resultados em desacordo com a lei, referente às competências 02/2004 e 08/2004.

Consta nos autos a Guia da Previdência Social - GPS referente à competência 02/2004 (fls. 141), o que comprova a ocorrência da mencionada antecipação de pagamento.

A controvérsia acerca da averiguação da antecipação de pagamento de contribuições previdenciárias foi dirimida com a aprovação da súmula nº 99 do CARF:

*"Súmula 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."*

Portanto, para fins de averiguação da antecipação de pagamento, as contribuições previdenciárias a cargo da empresa incidentes sobre a remuneração dos segurados empregados do Regime Geral da Previdência Social RGPS devem ser apreciadas como um todo. Segregando-se, entretanto, a contribuição a cargo do próprio segurado e as contribuições para terceiros.

Daí, tendo em vista que o contribuinte tomou ciência do lançamento em 20/05/2009, a competência 02/2004 já havia sido alcançada pela decadência do direito de o fisco efetuar o lançamento.

Pelo exposto, voto por DAR PROVIMENTO ao Recurso Especial do contribuinte, para declarar a decadência da competência 02/2004.

*(Assinado digitalmente)*

Elias Sampaio Freire