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

Processo nº	35311.000206/2003-61
Recurso nº	241.396 Especial do Contribuinte
Acórdão nº	**9202-01.104 – 2ª Turma**
Sessão de	18 de outubro de 2010
Matéria	CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA
Recorrente	ASSOCIAÇÃO FLUMINENSE DE EDUCAÇÃO - AFE
Interessado	FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/10/1996 a 30/11/1997

CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. DECADÊNCIA. PRAZO QUINQUENAL.

O prazo decadencial para a constituição dos créditos previdenciários é de 05 (cinco) anos, nos termos dos dispositivos legais constantes do Código Tributário Nacional, tendo em vista a declaração da inconstitucionalidade do artigo 45 da Lei nº 8.212/91, pelo Supremo Tribunal Federal, nos autos dos RE's nºs 556664, 559882 e 560626, oportunidade em que fora aprovada Súmula Vinculante nº 08, disciplinando a matéria. *In casu*, constatou-se a decadência sob qualquer fundamento legal que se pretenda aplicar (artigo 150, § 4º ou 173, do CTN).

Recurso especial provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento ao recurso. Ausente, justificadamente, o Conselheiro Gustavo Lian Haddad.

Carlos Alberto Freitas Barreto – Presidente

Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira – Relator

EDITADO EM: 05 NOV 2010

Participaram, do presente julgamento, os Conselheiros Carlos Alberto Freitas Barreto (Presidente), Susy Gomes Hoffmann (Vice-Presidente), Caio Marcos Candido, Gonçalo Bonet Allage, Julio César Vieira Gomes, Manoel Coelho Arruda Junior, Francisco de Assis Oliveira Junior, Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira e Elias Sampaio Freire.

Relatório

ASSOCIAÇÃO FLUMINENSE DE EDUCAÇÃO - AFE, contribuinte, já qualificada nos autos do processo administrativo em referência, teve contra si lavrada Notificação Fiscal de Lançamento de Débito – NFLD nº 35.462.728-7, referente às contribuições sociais devidas pela notificada ao INSS, com fundamento na Responsabilidade Solidária do artigo 31 da Lei nº 8.212/91 (Redação original), correspondentes à parte dos empregados, incidentes sobre a remuneração da mão-de-obra cedida pela empresa KBK SERVIÇOS TÉCNICOS LTDA., em relação ao período de 10/1996 a 11/1997, conforme Relatório Fiscal, às fls. 63/68.

De acordo com Relatório Fiscal, o crédito foi constituído por responsabilidade solidária, em razão da recorrente não ter apresentado à fiscalização as cópias autenticadas das guias de recolhimento quitadas e respectivas Folhas de Pagamento vinculadas aos serviços prestados pela empresa KBK SERVIÇOS TÉCNICOS LTDA. mediante cessão de mão-de-obra, que seriam capazes de comprovar o recolhimento das contribuições previdenciárias relativas aos empregados da prestadora colocados a seu serviço.

Tendo em vista a não apresentação da documentação solicitada pela fiscalização, o presente crédito previdenciário fora constituído por aferição indireta, com arrimo no artigo 33, § 3º, da Lei 8.212/91.

Após regular processamento, interposto recurso voluntário ao Segundo Conselho de Contribuintes contra decisão da então SRP em Duque de Caxias/RJ, DN nº 17.422.4/0079/2003, às fls. 164/176, que julgou procedente o lançamento fiscal em referência, a egrégia 5ª Câmara, em 10/10/2007, achou por bem conhecer do Recurso da contribuinte e NEGAR-LHE PROVIMENTO, o fazendo sob a égide dos fundamentos consubstanciados no Acórdão nº 205-00.042, com sua ementa abaixo transcrita:

> *" Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias*
>
> *Data do fato gerador: 28/02/2003*
>
> *Ementa CUSTEIO. NOTIFICAÇÃO FISCAL DE LANÇAMENTO. PRAZO DECADENCIAL PARA LANÇAMENTO DAS CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS É DE 10 ANOS. RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. ELISÃO DA RESPONSABILIDADE. NÃO OCORRÊNCIA.*
>
> *O prazo para constituição do crédito previdenciário é de 10 (dez) anos, conforme previsto no art. 45 da Lei nº 8.212/1991.*
>
> *A tomadora de serviços é solidária com a prestadora de serviços até a entrada em vigor da Lei nº 9.711/1998. A elisão é possível,*

mas se não realizada na época oportuna persiste a responsabilidade.

Não há benefício de ordem na aplicação do instituto da responsabilidade solidária na construção civil.

Recurso negado."

Irresignada, a contribuinte interpôs Recurso Especial, às fls. 329/340, com arrimo no artigo 7º, inciso II, do então Regimento Interno da Câmara Superior de Recursos Fiscais, aprovado pela Portaria MF nº 147/2007, procurando demonstrar a insubsistência do Acórdão recorrido, desenvolvendo em síntese as seguintes razões:

Após breve relato das fases processuais ocorridas no decorrer do processo administrativo fiscal, insurge-se contra o Acórdão atacado, por entender ter contrariado entendimento levado a efeito pelas demais Câmaras do Conselho de Contribuintes a respeito da mesma matéria, conforme se extrai dos Acórdãos nºs 103-22.492 e 108-08.887, impondo seja conhecido o recurso especial da recorrente, uma vez comprovada à divergência argüida.

Em defesa de sua pretensão, pugna pela aplicação do prazo constante do artigo 150, §4º, do Código Tributário Nacional em detrimento dos preceitos do artigo 45 da Lei nº 8.212/91, inferindo que o *decisum* guerreado contrariou os ditames contidos no artigo 146, inciso III, alínea "b", da Constituição Federal, o qual atribuiu à Lei Complementar, *in casu*, o Código Tributário Nacional, a competência para estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre prescrição e decadência, consoante se infere da jurisprudência e doutrina transcritas na sua peça recursal.

Contrapõe-se ao Acórdão guerreado, aduzindo para tanto que o Supremo Tribunal Federal afastou de uma vez por todas qualquer dúvida quanto à matéria, decretando a inconstitucionalidade do artigo 45 da Lei nº 8.212/91, ao julgar os RE's nºs 556664, 559882 e 560626, oportunidade em que aprovou Súmula Vinculante nº 08, devendo ser adotado o prazo decadencial do Código Tributário Nacional, *in casu*, o artigo 150, § 4º, em virtude da natureza do tributo, sujeito ao lançamento por homologação.

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 então 5ª Câmara do 2º Conselho de Contribuintes, entendeu por bem admitir o Recurso Especial da Contribuinte, sob o argumento de que a recorrente logrou comprovar que o Acórdão recorrido divergiu do entendimento consubstanciado nos paradigmas, Acórdãos nºs 103-22.492 e 108-08.887, relativamente ao prazo decadencial para as contribuições previdenciárias, consoante se positiva do Despacho nº 205-476/2008, às fls. 408/410.

Instada a se manifestar a propósito do Recurso Especial da contribuinte, a Procuradoria da Fazenda Nacional não apresentou suas contrarrazões, conforme informação constante dos documentos de fls. 411/415.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira, Relator

Presentes os pressupostos de admissibilidade, sendo tempestivo e acatada pelo ilustre Presidente da então 5ª Câmara do 2º Conselho de Contribuintes, a divergência suscitada pela contribuinte, conheço do Recurso Especial e passo à análise das razões recursais.

Conforme se depreende da análise do Recurso Especial, pretende a recorrente a reforma do Acórdão recorrido, alegando, em síntese, que as razões de decidir ali esposadas contrariaram outras decisões das demais Câmaras dos Conselhos de Contribuintes a respeito da mesma matéria.

A fazer prevalecer sua pretensão, infere que o entendimento consubstanciado nos Acórdãos nºs 103-22.492 e 108-08.887, ora adotados como paradigmas, oferece proteção ao pleito da contribuinte, uma vez que admitiu o prazo decadencial de 05 (cinco) anos insculpido no CTN, ao contrário do que restou decidido no Acórdão recorrido, o qual aplicou o prazo decadencial do artigo 45 da Lei nº 8.212/91, malferindo o disposto no artigo 146, inciso III, alínea "b", da Constituição Federal, na forma reconhecida pelo STF, nos autos dos RE's nºs 556664, 559882 e 560626, oportunidade em que aprovou Súmula Vinculante nº 08, decretando a inconstitucionalidade do prazo decenal.

Consoante se infere dos elementos que instruem o processo, conclui-se que o insurgimento da contribuinte merece acolhimento, por espelhar a melhor interpretação a propósito do tema, encontrando guarida na farta e mansa jurisprudência administrativa e judicial, como passaremos a demonstrar.

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*, 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 os 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.

Não bastasse isso, é de bom alvitre esclarecer que o Pleno da Câmara Superior de Recursos Fiscais, em sessão de julgamento realizada no dia 15/12/2008, por maioria de votos (21 x 13), firmou o entendimento de que o prazo decadencial a ser aplicado para as contribuições previdenciárias é o insculpido no artigo 150, § 4º, do CTN, independentemente de ter havido ou não pagamento parcial do tributo devido, o que veio a ser ratificado, também por maioria de votos, pelo Pleno da CSRF em sessão ocorrida em 08/12/2009, com a ressalva da existência de qualquer atividade do contribuinte tendente a apurar a base de cálculo do tributo devido.

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 autolançamento 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". Esta, aliás, é a tese que prevaleceu na última reunião do Conselho Pleno da Câmara Superior de Recursos Fiscais.

Na hipótese dos autos, porém, despiciendas maiores elucubrações a propósito da matéria, uma vez que a simples análise dos autos nos leva a concluir pela ocorrência da decadência, **sob qualquer fundamento legal que se pretenda aplicar (artigo 150, § 4º ou 173, inciso I, do CTN)**.

Destarte, tendo a fiscalização constituído o crédito previdenciário em **14/03/2003**, com a devida ciência da contribuinte constante do Aviso de Recebimento-AR, às fls. 85, a exigência fiscal resta totalmente fulminada pela decadência, uma vez que os fatos geradores ocorreram durante o período de **10/1996** a **11/1997**, fora, portanto, do prazo decadencial de 05 (cinco) anos do CTN, seja com base no artigo 150, § 4º ou 173, inciso I, impondo seja decretada a improcedência do feito.

Por todo o exposto, estando o Acórdão guerreado em dissonância com os dispositivos legais que regulam a matéria, VOTO NO SENTIDO CONHECER DO RECURSO ESPECIAL DA CONTRIBUINTE E DAR-LHE PROVIMENTO, acolhendo a preliminar de decadência total do crédito previdenciário, pelas razões de fato e de direito acima esposadas.

Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira