



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

Processo nº 35569.000072/2007-91
Recurso nº 241.735 Especial do Contribuinte
Acórdão nº 9202-01.278 – 2ª Turma
Sessão de 08 de fevereiro de 2011
Matéria CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA
Recorrente COMERCIAL POMPEIA LTDA.
Interessado FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

Período de apuração: 01/01/1995 a 29/02/2000

CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. DECADÊNCIA. PRAZO QUINQUENAL. APROPRIAÇÃO INDÉBITA. APLICAÇÃO ARTIGO 173, I, CTN.

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*, tratando-se de apropriação indébita, onde a empresa desconta as contribuições dos segurados empregados, mas não as repassa ao Fisco em época própria, aplica-se a regra do artigo 173, inciso I, do CTN.

Recurso especial provido em parte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento parcial para reconhecer a decadência parcial relativamente às competências de 01/1995 a 11/1999, inclusive do 13º salário.

Caio Marcos Candido – Presidente-Substituto

Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira – Relator

EDITADO EM:

Participaram, do presente julgamento, os Conselheiros Caio Marcos Candido (Presidente-Substituto), Susy Gomes Hoffmann (Vice-Presidente), Giovanni Christian Nunes Campos (suplente convocado), Gonçalo Bonet Allage, Marcelo Oliveira, Manoel Coelho Arruda Junior, Gustavo Lian Haddad, Francisco de Assis Oliveira Junior, Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira e Elias Sampaio Freire.

Relatório

COMERCIAL POMPÉIA LTDA., 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 35.558.294-5, referente às contribuições sociais devidas pela notificada ao INSS, correspondentes à parte dos segurados, incidentes sobre as remunerações pagas, devidas ou creditadas aos segurados empregados, arrecadadas pela empresa mediante desconto nos respectivos salários/remunerações e não repassadas integralmente à Seguridade Social na época própria, em relação ao período de 01/1995 a 02/2000, conforme Relatório Fiscal, às fls. 48/51.

Após regular processamento, interposto recurso voluntário ao então Segundo Conselho de Contribuintes contra decisão da SRP em Santos/SP, DN nº 21.033.0/0217/2006, às fls. 104/110, que julgou procedente o lançamento fiscal em referência, a egrégia 6ª 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 206-00.068, com sua ementa abaixo transcrita:

“ Assunto: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 01/01/1995 a 28/02/2000

Ementa: CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. FALTA DE DEPÓSITO RECURSAL. ART. 49, § 'ÚNICO, INCISO I, DO . REGIMENTO INTERNO DO CONSELHO DE CONTRIBUINTES. INCONSTITUCIONALIDADE DECLARADA PELO PLENÁRIO DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. RECURSO VOLUNTÁRIO CONHECIDO.

Embora tempestivo o Recurso Voluntário, este não veio acompanhado do depósito recursal de 30% (trinta por cento) da exigência fiscal, conforme § 1º do art. 126 da Lei nº 8.213/91 e art. 306 do Decreto 3.048/99.

Todavia, nos termos do art. 49, § único, inciso I, do Regimento Interno do Conselho de Contribuintes, devem ser adotadas as declarações de inconstitucionalidade declaradas pelo Plenário do Supremo Tribunal Federal.

Recurso conhecido.

CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. IMPORTÂNCIA RETIDA DOS SEGURADOS EMPREGADOS. OBRIGAÇÃO DE REPASSAR À SEGURIDADE SOCIAL.

A empresa é obrigada a recolher à Seguridade Social as contribuições descontadas da remuneração de seus empregados, conforme previsto no art. 30, inciso I, alínea "b", da Lei nº 8.212/91.

Recurso negado."

Irresignada, a contribuinte interpôs Recurso Especial, às fls. 162/170, 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:

Relativamente ao prazo decadencial, 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 e, bem assim, da Câmara Superior de Recursos Fiscais a respeito da mesma matéria, conforme se extrai dos Acórdãos nºs 103-22.009 e CSRF/01-05.325, dentre outros, impondo seja conhecido o recurso especial da recorrente, uma vez comprovada a divergência argüida.

Em defesa de sua pretensão, pugna pela aplicação do prazo decadencial constante 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.

Pretende, ainda, seja rechaçada a pretensão fiscal, reiterando as razões de fato e de direito suscitadas em seu recurso voluntária, especialmente quanto ao cerceamento do direito de defesa da contribuinte e, bem assim, da inconstitucionalidade da taxa Selic.

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 1ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da 2ª Seção do CARF, entendeu por bem admitir em parte o Recurso Especial da Contribuinte, relativamente ao prazo decadencial, sob o argumento de que a recorrente logrou comprovar que o Acórdão recorrido divergiu do entendimento consubstanciado nos paradigmas, consoante se positiva do Despacho nº 2400-199/2009, às fls. 280/281.

Instada a se manifestar a propósito do Recurso Especial da contribuinte, a Procuradoria da Fazenda Nacional apresentou suas contrarrazões, às fls. 284/298, ressaltando a aprovação da Súmula Vinculante nº 08, pelo STF, propugnando pela aplicação do artigo 173, inciso I, do Código Tributário Nacional, tendo em vista a inexistência de antecipação de pagamento.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira, Relator

Presentes os pressupostos de admissibilidade, sendo tempestivo e acatada pelo ilustre Presidente da 4ª Câmara da 2ª Seção do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, a divergência suscitada pela contribuinte, conhecimento do Recurso Especial e passo à análise das razões recursais.

Conforme se depreende da análise do Recurso Especial, pretende a contribuinte 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 e CSRF a respeito da mesma matéria.

A fazer prevalecer sua pretensão, infere que os entendimentos consubstanciados nos Acórdãos nºs 103-22.009 e CSRF/01-05.325, dentre outros, ora adotados como paradigmas, oferecem proteção ao pleito da contribuinte, uma vez que admitiram o prazo decadencial de 05 (cinco) anos insculpido no artigo 150, § 4º, do 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, notadamente em razão da ocorrência de antecipação de pagamento.

Consoante se infere dos elementos que instruem o processo, conclui-se que o pleito 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 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.

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

Assim, é de se restabelecer a ordem legal no sentido de acolher o prazo decadencial de 05 (cinco) anos, na forma do artigo 173, inciso I, Código Tributário Nacional, **por tratar-se de apropriação indébita, caracterizando dolo genérico na conduta da contribuinte, ao reter as contribuições dos segurados empregados e não as repassar ao Fisco, em observância aos preceitos consignados na Constituição Federal, CTN, jurisprudência pacífica e doutrina majoritária.**

Na hipótese dos autos, tendo a fiscalização constituído o crédito previdenciário em **29/06/2005**, com a devida ciência da contribuinte constante da folha de rosto da notificação, a exigência fiscal resta parcialmente fulminada pela decadência, em relação aos fatos geradores ocorridos até a competência **11/1999, inclusive 13º Salários até àquele ano**, os quais se encontram fora do prazo decadencial de 05 (cinco) anos, impondo seja decretada a improcedência parcial do feito.

Por todo o exposto, estando o Recurso Especial de Divergência da Contribuinte em consonância com as normas regimentais e legais que regulamentam a matéria, **VOTO NO SENTIDO DE CONHECER E DAR-LHE PROVIMENTO PARCIAL**, reconhecendo a decadência parcial do crédito tributário relativamente ao período de **01/1995 a 11/1999, inclusive 13º Salários**, pelas razões de fato e de direito acima esposadas.

Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira

