



Faculdade CDL
MBA em ICMS

Renan Cavalcante Araújo

DO PRAZO DECADENCIAL NA SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA

Fortaleza
2017

Renan Cavalcante Araújo

DO PRAZO DECADENCIAL NA SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA

Artigo científico apresentado ao Curso MBA em ICMS da Faculdade CDL, como requisito parcial para obtenção do título de Especialista em ICMS.

Prof. Orientador Dr. Francisco Ivanildo Almeida de França

Fortaleza

2017

A663d Araújo, Renan Cavalcante

Do prazo decadencial na substituição tributária / Renan Cavalcante
Araújo. – Fortaleza: [s.n.], 2017.
17f.

Artigo científico (MBA) – MBA em ICMS – Faculdade CDL, 2017.
Orientação: Prof. Dr. Francisco Ivanildo Almeida de França.

1. ICMS. 2. Substituição tributária. 3. Decadência. I. Título. II. Faculdade
CDL.

CDD 336.20141

Autor do trabalho:

Renan Cavalcante Araújo

Título do Trabalho:

Do prazo decadencial na substituição tributária

Artigo científico apresentado ao Curso MBA em ICMS da Faculdade CDL, como requisito parcial para obtenção do título de especialista em ICMS.

Aprovado em ____/____/____

Prof. Orientador Dr. Francisco Ivanildo Almeida de França
Faculdade CDL

DO PRAZO DECADENCIAL NA SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA

Renan Cavalcante Araújo¹

RESUMO

O presente trabalho procura abordar uma temática bastante polêmica e rotineira nos processos tanto administrativos quanto judiciais na seara tributária, que é a decadência. Esse tema envolve grande polêmica em relação ao ponto inicial para contagem do prazo decadencial do ICMS, principalmente pelo fato de que grande parte dos produtos atualmente são tributados por substituição tributária. Assim, analisa-se, primeiramente, o conceito de decadência e quais os requisitos atualmente vêm sendo exigidos pelos tribunais pátrios. À luz dessas exigências, passa-se a estudar a natureza da substituição tributária em suas diversas modalidades. Por fim, o trabalho busca amoldar a sistemática da substituição tributária aos requisitos da decadência para demonstrar qual a forma de contagem de prazo decadencial guarda a maior coerência com nosso ordenamento jurídico.

PALAVRAS-CHAVE: ICMS. Substituição tributária. Decadência.

¹Advogado em Fortaleza-CE. Especialista em Direito Tributário pela Fundação Getúlio Vargas-RJ.

TIME LAPSING APPLIED TO TAX SUBSTITUTION

ABSTRACT

The present paper seeks to study a very controversial issue in tax litigation (even in administrative courts): the time lapsing of tax levies. This issue involves a strong controversy regarding the starting point for counting the ICMS (Value added Tax) lapsing period, mainly due to the fact that most of the products are currently taxed using the tax substitution technique. Firstly, the time lapsing is analyzed under a conceptual focus, mentioning which requirements are being considered by the brazilian courts. Observing these requirements, this paper studies the nature of tax substitution in the main modalities used by tax legislation. Finally, the paper seeks to analyze the nature of the tax substitution applied to the time lapsing to demonstrate the most coherent method to count this lapse.

KEYWORDS: ICMS. VAT. Tax substitution. Lapsing.

SUMÁRIO

1. INTRODUÇÃO	7
2. DO IMPOSTO SOBRE CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS	7
3. DA DECADÊNCIA NO LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO	8
4. DA SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA	10
5. DA DECADÊNCIA APLICADA À SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA	12
6. CONSIDERAÇÕES FINAIS	16
7. REFERÊNCIAS	17

1. INTRODUÇÃO

Apesar do Código Tributário Nacional e dos seus dispositivos que tratam sobre decadência terem sido publicados em 1966, ainda existe grande polêmica acerca do marco inicial para contagem do prazo decadencial dentro do qual as autoridades fiscais poderiam efetuar o lançamento de tributos.

Nesse contexto, a temática do presente artigo faz-se de extrema importância nos casos concretos, uma vez que, por opção dos Estados, grande parte dos bens e mercadorias atualmente são tributados através da sistemática do ICMS com substituição tributária.

Tratando-se de um tributo sujeito ao lançamento por homologação, gera-se, pois, a polêmica acerca da ocorrência ou não do pagamento para aplicação (ou não) do artigo 150, §4º do Código Tributário Nacional.

2. DO IMPOSTO SOBRE CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS

O artigo 155, inciso II, da Constituição Federal Brasileira de 1988, ao distribuir as competências tributárias entre os entes federativos (União, Estados, Município e Distrito Federal), estabeleceu que caberia aos Estados e ao DF instituírem um imposto sobre a circulação de mercadorias.

Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:

II - operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior;

Assim, foi criado o tributo atualmente denominado de ICMS – Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços, o qual possui como lei autorizativa federal a Lei Complementar nº 87/96:

Art. 1º Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir o imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior.

Nesse contexto, cada Estado deve aprovar suas leis locais para definir e regulamentar o ICMS em seu território, desde que respeitado o elemento material do ICMS, como bem descreve Cláudio Carneiro (2012, p. 299):

O elemento objetivo do ICMS é a operação relativa à circulação de mercadorias e a prestação de serviço de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que a operação ou a prestação se inicie no exterior. Em sendo assim, algumas situações são previstas no ordenamento positivo como hipóteses de incidência do tributo.

Portanto, a autorização existente na Constituição Federal de 1988 e na Lei Complementar nº 87/96 é a de criação de um único imposto sobre a circulação de mercadorias, ou seja, sobre a “mudança da propriedade da mercadoria dentro da circulação econômica que as leva da fonte até o consumidor” (MACHADO, 2012, p. 374).

3. DA DECADÊNCIA NO LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO

Sabe-se que o Imposto sobre a Circulação de Mercadorias – ICMS é um tributo sujeito ao lançamento por homologação, ou seja, a atividade administrativa de lançar o tributo deve ser precedida de uma declaração formulada pelo próprio sujeito passivo e, se for o caso, o pagamento antecipado do montante apurado, mesmo sem prévio exame da autoridade fiscal. É o que prevê o Código Tributário Nacional:

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.

Não há dúvidas de que o prazo decadencial para lançamento desse tipo de tributo é de 05 (cinco) anos contados da data de ocorrência do fato gerador, conforme determina o artigo 150, parágrafo 4º do CTN, a saber:

Art. 150. (...) § 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.

De fato, eventuais diferenças que existam entre a apuração feita pelo contribuinte e o que as autoridades fiscais reputam devido deve ser levantada no prazo de 05 anos, sob pena de homologação tácita da apuração do contribuinte.

O próprio Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF, da Receita Federal do Brasil, possui uma Súmula que expressa esse raciocínio:

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.

Merece destaque também o Parecer nº 1.617/2008 da Procuradoria Geral da Fazenda Nacional, a saber:

Em linhas gerais, tem-se a impressão de que se aplica a regra do § 4º do art. 150 do CTN na hipótese de pagamento antecipado. (...)

Do que, então, emerge mais uma conclusão: o pagamento antecipado da contribuição (ainda que parcial) suscita a aplicação da regra especial, isto é, do § 4º do art. 150 do CTN,; a inexistência de pagamento justifica a utilização da regra do art. 173 do CTN, para efeitos de fixação do *dies a quo* dos prazos de caducidade, projetados nas contribuições previdenciárias. Isto é, no que se refere à contagem dos prazos de decadência. Tal concepção, em princípio, pode ser aplicada para todos os tributos federais, e não somente, para as contribuições previdenciárias.

O professor Hugo Segundo (2014, p. 94) discorre sobre o tema exemplificando a natureza do lançamento por homologação:

(...) a Primeira Turma do STJ deixou muito claro que a única soma de prazos que pode ocorrer, a rigor, é entre o prazo de decadência do direito de lançar e o prazo de prescrição para executar as quantias que eventualmente tenham sido lançadas dentro do primeiro prazo.

Subsistem, apesar disso, algumas questões relacionadas à interpretação de cada um desses artigos, isoladamente.

A primeira delas diz respeito à questão de saber em quais hipóteses o termo inicial do prazo de decadência é a data do fato gerador (art. 150, §4º, do CTN), e em quais hipóteses esse mesmo é o primeiro dia do ano seguinte àquele no qual ocorreu o fato gerador (art. 173, I, do CTN).

Em alguns pronunciamentos da jurisprudência, inclusive naqueles que corretamente afastaram a tese da “soma” dos prazos decadenciais, acima examinados, tem-se afirmado que, se não há pagamento, não há o que homologar, logo o prazo de decadência aplicável é o do art. 173, I, do CTN (...).

É relevante lembrar, neste ponto, que o objeto da homologação é a atividade de apuração desenvolvida pelo contribuinte, e não o pagamento. Quando impropriamente se diz haver a homologação do pagamento, em verdade se está fazendo referência à homologação da atividade que motivou aquele pagamento. Assim, se o contribuinte procedeu à apuração do crédito tributário, realizando a atividade a ser ulteriormente homologada pela Fazenda Pública, a decadência do direito de lançar o tributo declarado, mas não pago, total ou parcialmente, consuma-se em cinco anos contados da data em que ocorreu o fato gerador da obrigação respectiva, não importando se esse pagamento a menor deriva de erro do contribuinte em relação aos fatos declarados, ou se decorre de distinta interpretação de seu significado jurídico (...)

A jurisprudência, contudo, firmou-se em sentido diverso, exigindo o pagamento antecipado para fins de consideração do art. 150, §4º do CTN, conforme posteriormente será detalhado.

Faz-se necessário analisar, pois, o instituto da substituição tributária e de que forma essa sistemática se integra com as regras de decadência previstas em nosso ordenamento jurídico.

4. DA SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA

A substituição tributária é uma técnica de arrecadação na qual a legislação atribui a um terceiro o dever de recolher os tributos em vez do contribuinte.

Leandro Paulsen (2012, p. 121) define esse instituto de forma bem concisa:

O legislador pode estabelecer a substituição tributária nas hipóteses em que o terceiro, em razão das suas particulares relações com o contribuinte, tenha a possibilidade de exigir ou reter do contribuinte o montante do tributo. Isso porque a relação contributiva dá-se entre o Fisco e o contribuinte, servindo, o substituto, como um facilitador do recolhimento do tributo. (...)

O substituto tributário é o terceiro que a lei obriga a apurar o montante devido e cumprir a obrigação de pagamento do tributo “em lugar” do contribuinte. Mas, embora o substituto seja obrigado “em lugar” do contribuinte, não há o afastamento automático da responsabilidade do próprio contribuinte, o que depende de ter suportado a retenção ou de a lei expressamente afastar a sua responsabilidade.

Em geral, é aplicada sob duas modalidades distintas, quais sejam a substituição regressiva (“*para trás*”) e a progressiva (“*para frente*”).

Na primeira, toda a tributação é concentrada na etapa final da cadeia, a qual é substituta tributária das etapas anteriores e recolhe tributos referentes a todas as operações já ocorridas. Essa modalidade sempre foi pacificamente utilizada em nosso ordenamento em decorrência do artigo 128 do CTN, que prevê a possibilidade de responsabilização de terceiros:

Art. 128. Sem prejuízo do disposto neste capítulo, a lei pode atribuir de modo expresso a responsabilidade pelo crédito tributário a terceira pessoa, vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação, excluindo a responsabilidade do contribuinte ou atribuindo-a a este em caráter supletivo do cumprimento total ou parcial da referida obrigação.

É digna de menção a definição de Paulsen (2012, p. 122) acerca da substituição regressiva:

Na substituição para trás, há uma postergação do pagamento do tributo, transferindo-se a obrigação de reter e recolher o montante devido, que seria do vendedor, ao

adquirente dos produtos ou serviços. Deve-se ter cuidado para não confundir a substituição para trás com a figura do diferimento. Na substituição para trás, continua havendo a figura do contribuinte, mas é do responsável a obrigação de recolher o tributo.

É importante destacar que, nesses casos, o fato gerador já ocorreu e já houve a devida apuração dos tributos devidos, mas o pagamento é diferido para um momento posterior.

Já na modalidade “*para frente*”, é criada uma presunção de que os fatos geradores posteriores irão ocorrer, bem como é estabelecida uma margem média de agregação para que seja possível calcular os tributos que viriam a incidir nas etapas posteriores.

Sabbag (2010, p. 645) resume de forma didática esse instituto:

Substituição progressiva (subsequente ou “para frente”) é a antecipação do recolhimento do tripo cujo fato gerador ocorrerá (se ocorrer) em um momento posterior, com lastro em base de cálculo presumida. Assim, antecipa-se o pagamento, sem que se disponha de uma base imponible apta a dimensionar o fato gerador, uma vez que ele ainda não ocorreu.

Na substituição progressiva, há uma antecipação dos tributos em um momento anterior da cadeia e, posteriormente, quando o contribuinte apurar os tributos devidos em determinado período de apuração, deve sinalizar que já foi efetuado o recolhimento em etapas anteriores.

Essa modalidade gerou bastante polêmica desde a redação originária do Código Tributário Nacional, o qual previa à época essa possibilidade:

Art. 58. Contribuinte do imposto é o comerciante, industrial ou produtor que promova a saída da mercadoria.

§ 1º Equipara-se a comerciante, industrial ou produtor qualquer pessoa, natural ou jurídica, que pratique, com habitualidade, operações relativas à circulação de mercadorias.

§ 2º A lei pode atribuir a condição de responsável:

I - ao comerciante ou industrial, quanto ao imposto devido por produtor pela saída de mercadoria a eles destinada;

II - ao industrial ou comerciante atacadista, quanto ao imposto devido por comerciante varejista, mediante acréscimo, ao preço da mercadoria a ele remetida, de percentagem não excedente de 30% (trinta por cento) que a lei estadual fixar;

Esse dispositivo foi revogado pelo Decreto-Lei nº 406/68, mas posteriormente voltou a ser inserido em nosso ordenamento jurídico através da Emenda Constitucional nº 03/93, que permitiu sua utilização por meio do parágrafo 7º do artigo nº 150 da Constituição Federal de 1988:

Art. 150. § 7º A lei poderá atribuir a sujeito passivo de obrigação tributária a condição de responsável pelo pagamento de imposto ou contribuição, cujo fato gerador deva ocorrer posteriormente, assegurada a imediata e preferencial restituição da quantia paga, caso não se realize o fato gerador presumido. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993)

Atualmente, essa modalidade de substituição realidade é predominante na maior parte dos setores e produtos, uma vez que é um mecanismo de grande eficiência na arrecadação tributária dos Estados.

5. DA DECADÊNCIA APLICADA À SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA

Em que pese o artigo 150, §4º do Código Tributário Nacional ser extremamente claro em relação ao início da contagem do prazo decadencial para a constituição de débitos referentes a tributos sujeitos ao lançamento por homologação, é necessário o atendimento de um requisito essencial, qual seja a antecipação do pagamento do tributo.

Conforme a jurisprudência consolidada do Superior Tribunal de Justiça, materializada na Súmula nº 555, publicada em 2015, caso o contribuinte apresente as declarações exigidas e nem efetue o pagamento antecipado dos débitos, o prazo decadencial será contado a partir do primeiro dia do exercício seguinte, consoante o artigo 173, I, do Código Tributário Nacional:

Súmula 555 - 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. (Súmula 555, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 09/12/2015, DJe 15/12/2015)

Há quem defenda que essa Súmula teria estabelecido como regra a contagem prevista no art. 173, I, do CTN. Todavia, o próprio STJ compilou em seu site² um estudo sobre a referida Súmula, demonstrando tanto os precedentes que deram origem ao entendimento, bem como julgados posteriores à edição do enunciado Sumular. Veja-se:

Precedentes Originários:

"[...] De acordo com a jurisprudência consolidada do STJ, a decadência do direito de constituir o crédito tributário é regida pelo art. 150, §4º, do CTN, quando se trata de tributo sujeito a lançamento por homologação e o contribuinte realiza o respectivo pagamento parcial antecipado, sem que se constate a ocorrência de dolo, fraude ou simulação. À luz do art. 173, I, do CTN, o prazo decadencial tem início no primeiro

²<http://www.stj.jus.br/SCON/sumanot/toc.jsp?materia=%27DIREITO+TRIBUT%C1RIO%27.mat.&b=TEMA&p=true&t=&l=50&i=50&ordem=MAT,TIT,@SUB#TIT17TEMA0>

dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento de ofício poderia ter sido realizado, nos casos em que a lei não prevê pagamento antecipado da exação ou quando, a despeito da previsão legal, o mesmo não ocorre, inexistindo declaração prévia do débito. [...]"

(AgRg no AREsp 252942 PE, Rel. Ministro HERMAN BENJAMIN, SEGUNDA TURMA, julgado em 06/06/2013, DJe 12/06/2013)

Julgamento posterior:

(...) A decadência do direito de constituir o crédito tributário é regida pelo art. 150, § 4º, do CTN, quando se trata de tributo sujeito a lançamento por homologação e o contribuinte realiza o respectivo pagamento parcial antecipado, sem que se constate a ocorrência de dolo, fraude ou simulação. À luz do art. 173, I, do CTN, o prazo decadencial tem início no primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento de ofício poderia ter sido realizado, nos casos em que a lei não prevê o pagamento antecipado da exação ou quando, a despeito da previsão legal, ele não ocorre, inexistindo declaração prévia do débito. (...)

(REsp 1651084/RJ, Rel. Ministro HERMAN BENJAMIN, SEGUNDA TURMA, julgado em 14/03/2017, DJe 20/04/2017)

Nesse mesmo sentido é a doutrina de Hugo de Brito Machado Segundo (2014, p. 110):

O CTN trata da decadência do direito de lançar, no que pertine aos tributos submetidos ao lançamento por homologação, em seu art. 150, §4º, que dispõe: (...).

No que diz respeito aos tributos submetidos a lançamento por declaração ou de ofício, o prazo aplicável é o previsto no art. 173 do CTN, que tem a seguinte redação: (...)

É importante ressaltar que os dois artigos acima transcritos tratam de prazos de decadência correspondentes a situações de fato completamente distintas. São excludentes um do outro, e por isso mesmo obviamente não se somam. Assim, em se tratando de lançamento por homologação, o direito de a Fazenda Pública homologar o lançamento – ou, obviamente, de não fazê-lo, e lançar eventuais diferenças – extingue-se em cinco anos, contados da ocorrência do fato gerador.

Portanto, o atual entendimento é o de que a regra geral para contagem da decadência nos tributos sujeitos ao lançamento por homologação é a partir do fato gerador, desde que haja recolhimento de tributo.

No caso da substituição tributária, há que se observar a peculiaridade de que o contribuinte, participante direto da relação tributária, realiza a apuração de seus tributos, mas o recolhimento referente à sua operação não foi feito em seu nome, pois a Lei estabeleceu essa obrigação para o responsável tributário, que assim é definido por Sabbag (2010, p. 637):

Responsável: é a pessoa que, sem revestir a condição de contribuinte, tem sua obrigação decorrente de disposição expressa de lei. (...) A obrigação do pagamento do tributo lhe é cometida pelo legislador, visando facilitar a fiscalização e arrecadação dos tributos.

Na substituição tributária regressiva, entende-se que não há grandes divergências, uma vez que o contribuinte já apurou os tributos e já declarou perante as autoridades fiscais – apenas não recolheu em decorrência do “diferimento” para uma etapa posterior da cadeia econômica. Os tributos devidos já estariam devidamente constituídos, restando às autoridades fiscais lavrar a Certidão de Dívida Ativa respectiva e executar judicialmente.

Por outro lado, na substituição progressiva há intensa discussão acerca da ocorrência ou não da antecipação do pagamento exigida pelo artigo 150, §4º, do CTN.

É comum se deparar com entendimento de fiscais e órgãos de julgamento administrativo no sentido de que apenas o tributo recolhido pela própria empresa poderia ser considerado para fins de contagem da decadência, tendo em vista que, consultando-se determinado período de apuração, não se verificaria nenhum recolhimento caso houvesse se aplicado a substituição tributária. Logo, na visão das autoridades fiscais, não teria havido antecipação e, portanto, aplicar-se-ia o art. 173, I do CTN.

Contudo, analisando-se a natureza da substituição tributária, verifica-se que esse entendimento não deve prevalecer.

Conforme explanado, a substituição tributária não altera o sujeito passivo da obrigação tributária, que continua sendo o contribuinte, ou seja, aquele que pratica a hipótese de incidência do tributo, o que representa fato gerador da obrigação tributária de pagamento de tributos.

Noutro giro, a legislação determina a terceiro a obrigação de recolher esses tributos antes mesmo do fato gerador efetivamente ser praticado. Essa obrigação não significa dizer que o substituto tributário é o contribuinte legal, mas apenas o responsável pelo recolhimento aos cofres públicos, no interesse da arrecadação fiscal.

Vejamos a didática explanação do magistrado Leandro Paulsen (2012, p. 122):

Na substituição para frente há uma antecipação do pagamento relativamente à obrigação que surgiria para o contribuinte à frente, caso em que o legislador tem de presumir a base de cálculo provável e, caso não se realize o fato gerador presumido, assegurar imediata e preferencial restituição ao contribuintes da quantia que lhe foi retida pelo substituto, tal como previsto, aliás, no art. 150, § 7º, da CF. Para a base de cálculo presumida não implique pagamento de tributo relativamente à riqueza que não corresponda à dimensão econômica do fato gerador, também deve ser assegurada a restituição do quanto tenha sido pago sobre valores superiores ao da base de cálculo efetiva (...)

O Conselho Administrativo de Recursos Fiscais da Receita Federal do Brasil, um dos principais órgãos de julgamento administrativo do país, já possui vários entendimentos

reconhecendo a aplicação do art. 150, §4º, do CTN nos casos em que o tributo foi retido na fonte:

Processo nº 10803.720083/2014-79¹¹⁷_{SEP}

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2008

DECADÊNCIA. IRPJ. CSLL. RECOLHIMENTO ANTECIPADOS. INTELIGÊNCIA DA SÚMULA CARF Nº 99. PRAZO DECADENCIAL. CINCO ANOS. ART. 150, §4o, DO CTN.

A retenção de tributo sujeito a lançamento por homologação, seja ele imposto ou contribuição, pode ser reconhecida como pagamento antecipado, e, portanto, havendo (i) previsão para o pagamento antecipado; (ii) ocorrência de pagamento antecipado; (iii) ausência de dolo, fraude ou simulação; e (iv) decurso de 05 (cinco) anos do evento jurídico tributário sem que haja qualquer notificação por parte do Fisco, esse encontra-se decaído de seu direito de lançar de ofício.

DECADÊNCIA. MULTA ISOLADA. SÚMULA CARF Nº 104. INAPLICABILIDADE AO PRESENTE CASO.

Quando resta afastada a possibilidade da cobrança da estimativa, inexistente base de cálculo para fins de incidência da multa isolada, não podendo ser exigida nesta situação. Logo, não há que se falar em contagem de prazo decadencial.

Processo nº 19515.721625/2011-06

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 01/01/2006 a 31/03/2006

DECADÊNCIA.

Havendo antecipação de recolhimento da Cofins, para fins de ser declarada Decadência, deve ser seguida a regra do art. 150, § 4º, do Código Tributário Nacional (CTN), para contagem do prazo decadencial.

DECADÊNCIA. RETENÇÕES DE COFINS NA FONTE SE EQUIPARAM A PAGAMENTOS.

Eventuais retenções de Cofins que o beneficiário tenha sofrido equiparam-se a pagamentos, para os fins do art. 150 do CTN.

Verifica-se através dos precedentes acima que o CARF filia-se ao entendimento de que a partir do momento em que o contribuinte arca com o ônus econômico do tributo, ainda que seja através de retenção na fonte, inicia-se a contagem do prazo decadencial a partir do fato gerador, uma vez que o contribuinte cumpriu com todos os deveres de antecipação na forma que a lei lhe atribuiu.

6. CONSIDERAÇÕES FINAIS

O tema da decadência até hoje representa um epicentro de grandes embates entre contribuintes e as autoridades tributárias em razão da abordada polêmica no termo inicial da contagem do prazo.

Sabe-se que o Superior Tribunal de Justiça vem exigindo o pagamento antecipado dos tributos para que o prazo decadencial se inicie a partir do fato gerador (art. 150, §4º, do CTN).

Nesse contexto, com base na farta doutrina jurídica brasileira, verifica-se que a substituição tributária não altera o polo passivo da relação tributária, apenas estabelece a um terceiro a obrigação de fazer os recolhimentos em detrimento do contribuinte.

Dito isso, as substituições tributárias inegavelmente representam uma antecipação não apenas dos recolhimentos, mas, em muitos casos, também do fato gerador. Evidentemente que se há o recolhimento antes mesmo da ocorrência do fato gerador (a exemplo da substituição tributária “para frente”), essa antecipação se dá também em relação a qualquer medida administrativa de cobrança ou homologação.

Assim, o contribuinte cujos tributos tenham sido recolhidos por substituição tributária sujeitam-se ao lançamento por homologação e conseqüentemente à incidência do artigo 150, §4º do CTN, uma vez que o pagamento de seus tributos se deu de forma inquestionavelmente antecipada.

REFERÊNCIAS

AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 16. ed. São Paulo: Saraiva, 2010.

BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**.

Promulgada em 05 de out. de 1988. Disponível em:

<http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm>. Acesso em: 8 de dezembro de 2012.

_____. **Código Tributário Nacional**. Lei n. 5.172, de 25 outubro de 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Disponível em:

<http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172.htm>. Acesso em: 8 de dezembro de 2012.

CARNEIRO, Cláudio. **Impostos federais, estaduais e municipais**. 3. ed. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2012.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 20. ed. São Paulo: Saraiva, 2008.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 33. ed. São Paulo: Malheiros, 2012.

MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. **Processo tributário**. 7. ed. São Paulo: Atlas, 2014.

PAULSEN, Leandro. **Curso de direito tributário completo**. 4. ed. rev. atual. e ampl. – Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2012.

SABBAG, Eduardo. **Manual de direito tributário**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2010.