ACÓRDÃO GERADO NO PGD-CARF PROCESSO 10166.722372/2010-31

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

Processo nº	10166.722372/2010-31
Recurso nº	Especial do Contribuinte
Acórdão nº	**9202-006.683 – 2ª Turma**
Sessão de	17 de abril de 2018
Matéria	CONTRIBUIÇÃO SOCIAL PREVIDENCIÁRIA
Recorrente	SPOT REPRESENTACOES E SERVICOS LTDA
Interessado	FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/1997 a 31/12/1998

CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. CONTAGEM DO PRAZO DECADENCIAL.

O Supremo Tribunal Federal, através da Súmula Vinculante n° 08, declarou inconstitucionais os artigos 45 e 46 da Lei n° 8.212, de 24/07/91. Tratando-se de tributo sujeito ao lançamento por homologação, que é o caso das contribuições previdenciárias, devem ser observadas as regras do Código Tributário Nacional CTN. Assim, comprovado nos autos o pagamento parcial, aplica-se o artigo 150, §4°; caso contrário, aplica-se o disposto no artigo 173, I. No caso de autuação pelo descumprimento de obrigação acessória, a constituição do crédito é de ofício e a regra aplicável é a contida no artigo 173, I.

LANÇAMENTO SUBSTITUTO.

O prazo para novo lançamento é de 5 anos da decisão definitiva que tenha anulado por vício formal o lançamento anteriormente realizado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial e, no mérito, em negar-lhe provimento.

(Assinado digitalmente)
Maria Helena Cotta Cardozo – Presidente em exercício

(Assinado digitalmente)
Ana Paula Fernandes – Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira, Patrícia da Silva, Heitor de Souza Lima Junior, Ana Paula Fernandes, Mário Pereira de Pinho Filho (suplente convocado), Ana Cecília Lustosa da Cruz, Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri, Maria Helena Cotta Cardozo (Presidente em Exercício).

Relatório

O presente Recurso Especial trata de pedido de análise de divergência motivado pelo Contribuinte face ao acórdão 2402-003.137, proferido pela 2ª Turma Ordinária / 4ª Câmara / 2ª Seção de Julgamento.

Trata-se de crédito previdenciário, cujo montante consolidado em 13/10/2010 é de R$ 57.732,76 (cinquenta e sete mil, setecentos e trinta e dois reais e setenta e seis centavos), referente às competências: 01/1997 a 12/1998, e corresponde as contribuições sociais devidas aos Terceiros - Outras Entidades e Fundos: Salário Educação.

Tal crédito foi constituído em substituição de outro anulado por vício formal. O Conselho de Recursos da Previdência Social - CRPS, após declarar a nulidade, encaminhou o processo para a Delegacia da Receita Previdência em Brasília - DRP no dia 23/09/2005, que no 29/09/2005 tramitou o processo para novo lançamento, o que somente veio a acontecer em 13/10/2010. Nesse período, aguardava decisão acerca do pedido de revisão de acórdão, que veio a não ser conhecida por não atendimento dos pressupostos de admissibilidade. A ciência ao recorrente do acórdão do CRPS ocorreu em 20/10/2002.

O Contribuinte apresentou impugnação às fls. 936/1008.

A 5ª Turma DRJ/BSB, às fls. 1010/1024, julgou parcialmente procedente o lançamento, RETIFICANDO o crédito lançado, no que se refere à decadência, no período de 01 a 06/1997.

O Contribuinte apresentou Recurso Voluntário, às fls. 1031/1047.

A 2ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da 2ª Seção de Julgamento, às fls. 1064/1077, DEU PARCIAL PROVIMENTO ao Recurso Ordinário, para que sejam excluídos do lançamento os valores relativos ao auxílio-transporte. A ementa do acórdão recorrido assim dispôs:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/1997 a 31/12/1998

DECADÊNCIA.

O Supremo Tribunal Federal, através da Súmula Vinculante n° 08, declarou inconstitucionais os artigos 45 e 46 da Lei n° 8.212, de 24/07/91. Tratando-se de tributo sujeito ao lançamento por homologação, que é o caso das contribuições previdenciárias, devem ser observadas as regras do Código Tributário Nacional CTN. Assim, comprovado nos autos o pagamento parcial, aplica-se o artigo 150, §4°; caso contrário, aplica-se o disposto no artigo 173, I. No caso de autuação pelo descumprimento de obrigação acessória, a constituição do crédito é de ofício e a regra aplicável é a contida no artigo 173, I.

LANÇAMENTO SUBSTITUTO.

O prazo para novo lançamento é de 5 anos da decisão definitiva que tenha anulado por vício formal o lançamento anteriormente realizado.

AUXÍLIO-TRANSPORTE PAGO HABITUALMENTE E EM DINHEIRO. NÃO INCIDÊNCIA. JURISPRUDÊNCIA DO STF.

O valor do auxílio-transporte pago habitualmente em pecúnia tem natureza indenizatória; portanto, não integra a base de cálculo das contribuições previdenciárias e das destinadas a terceiros.

AUXÍLIO-ALIMENTAÇÃO PAGO EM PECÚNIA. INCIDÊNCIA. ALINHAMENTO COM A JURISPRUDÊNCIA DO STJ.

Incide contribuição previdenciária sobre os valores pagos a título de vale-alimentação em dinheiro e de forma habitual.

AUXÍLIO-EDUCAÇÃO. SALÁRIO DE CONTRIBUIÇÃO.

O valor relativo a plano educacional não integra o salário de contribuição quando vise à educação básica e a cursos de capacitação e qualificação profissionais vinculados às atividades desenvolvidas pela empresa, desde que não seja utilizado em substituição de parcela salarial e que todos os empregados e dirigentes tenham acesso ao mesmo.

Recurso Voluntário Provido em Parte.

Às fls. 1082/1085, o Contribuinte apresentou **Requerimento para correção de erro material do acórdão prolatado**, em virtude de que a data de ciência do acórdão que anulou o auto de infração anteriormente lavrado em desfavor do Contribuinte, NFLD DEBCAD nº 35.404.422-2, anulada por vício formal, está comprovada documentalmente nos autos e foi indicada pela Recorrente em sua impugnação e recurso voluntário como termo *a quo* para a contagem do prazo decadencial. Entretanto, em inequívoco erro material, apontou que a ciência do aludido acórdão que reconhecera o vício formal e, nesta medida, **a nulidade do auto de infração, ocorrera em 20/10/2002, não correspondendo à realidade dos autos, devendo ser retificada, eis que ocorrera em 23/09/2005**. Também há erro material na ementa do acórdão, uma vez que não ilustra o entendimento agasalhado pela Turma. O voto condutor do acórdão embargado acolhe a decadência na forma ilustrada no art. 173, II do CTN, por se tratar de lançamento substitutivo do original, anulado por vício formal. Entretanto, a ementa não reflete o teor do julgado, padecendo o acórdão também de erro material.

Às fls. 1100/1108, o Contribuinte interpôs **Recurso Especial**, arguindo divergência jurisprudencial em relação a seguinte matéria: **contagem do prazo decadencial, previsto no art. 173, II do CTN**. Alega que a proferida decisão administrativa definitiva pela nulidade do lançamento, em 23/09/2005, o prazo para lavratura de um segundo auto de infração terminaria em 23/09/2010. Ocorre que o lançamento ora combatido somente foi formalizado em 13/10/2010, após ultrapassado o prazo decadencial do art. 173, II do CTN, e nesta medida, extinto o crédito tributário (art. 156, V do CTN). Já o paradigma, também enuncia como marco inicial do prazo de decadência estatuído no dispositivo já referido, a data da decisão que declara a nulidade do lançamento. Porém, foi tomado como termo inicial do prazo decadencial do art. 173, II do CTN, **a data da ciência, pelo contribuinte, do acórdão que anulou o lançamento**.

A data suso transcrito está errada, uma vez que a intimação do Contribuinte ocorreu em 20/10/2005. Por esta razão, o Contribuinte, usando da prerrogativa do art. 44 do RICARF, apresentou petição requerendo a correção do erro material. No entanto, mesmo que corrigido o referido erro, é possível antever a dissonância de interpretação sobre o art. 173, II do CTN, entre o acórdão recorrido e os paradigmas. Nos acórdãos divergentes aponta-se como termo inicial para o referido prazo decadencial, a data em que proferida a decisão pela nulidade do lançamento. Já no recorrido, entende-se que como termo *a quo* do aludido lapso, a data da notificação do contribuinte da decisão que anula o lançamento. Considerou, ao fim, que se a decisão que anulou o lançamento, por vício formal, não caberia qualquer recurso, toma-se como definitivo o aludido *decisum* na data em que proferido, tendo início neste marco o prazo do art. 173, II do CTN, conforme consignado nos paradigmas. A ciência, pelo contribuinte, da referida decisão é requisito formal de validade do processo, que não interfere, porém, no caráter peremptório, final e permanente daquela decisão proferida. Daí a razão pela qual a Recorrente entende equivocada a interpretação adotada no acórdão recorrido.

À fl. 1133, a Secretaria da RFB encaminhou o Recurso Especial interposto pelo Contribuinte, bem como o seu requerimento para correção de inexatidão material, para o CARF para apreciação e julgamento.

Às fls. 1134/1138, a 4ª Câmara da 2ª Seção de Julgamento realizou o Exame de Admissibilidade do Recurso Especial interposto pelo Contribuinte, **DANDO SEGUIMENTO** ao recurso em relação à divergência relativa à **contagem do prazo decadencial em lançamento substitutivo**, tendo em vista que o julgado recorrido entendeu que no caso da anulação de lançamento por vício formal, o termo inicial para o inicio da contagem do prazo para o lançamento substitutivo se dá a partir da data em que o contribuinte tomar ciência da decisão anulatória. Já, o paradigma acostado decidiu que o prazo para a constituição de crédito tributário materialmente idêntico ao anteriormente declarado nulo, é de cinco anos contados da própria declaração de nulidade, ou seja da data da decisão anulatória.

Às fl. 1139/1142, a Fazenda Nacional apresentou contrarrazões, ratificando os argumentos da decisão para requerer a sua manutenção na parte recorrida pelo Contribuinte.

É o relatório.

Voto

Conselheira Ana Paula Fernandes - Relatora

O Recurso Especial interposto pelo Contribuinte é tempestivo e atende aos demais pressupostos de admissibilidade, portanto, merece ser conhecido.

Trata-se de crédito previdenciário, cujo montante consolidado em 13/10/2010 é de R$ 57.732,76 (cinquenta e sete mil, setecentos e trinta e dois reais e setenta e seis centavos), referente às competências: 01/1997 a 12/1998, e corresponde as contribuições sociais devidas aos Terceiros - Outras Entidades e Fundos: Salário Educação.

Tal crédito foi constituído em substituição de outro anulado por vício formal. O Conselho de Recursos da Previdência Social - CRPS, após declarar a nulidade, encaminhou o processo para a Delegacia da Receita Previdência em Brasília - DRP no dia 23/09/2005, que no 29/09/2005 tramitou o processo para novo lançamento, o que somente veio a acontecer em 13/10/2010. Nesse período, aguardava decisão acerca do pedido de revisão de acórdão, que veio a não ser conhecida por não atendimento dos pressupostos de admissibilidade. A ciência ao recorrente do acórdão do CRPS ocorreu em 20/10/2002.

O Acórdão recorrido deu parcial provimento ao recurso ordinário.

O Recurso Especial apresentado pelo Contribuinte trouxe para análise a divergência jurisprudencial no tocante à interpretação da aplicação **da contagem do prazo inicial da decadência, prevista no art. 173, II do CTN, nos casos de relançamento por vício formal**

DECADÊNCIA – NORMA APLICÁVEL

Pois bem, para tratar da decadência do direito da Fazenda Nacional em lançar de ofício o imposto em questão é preciso analisar o fato gerador deste tributo. No presente caso trata-se de Contribuição Previdenciária, cujo auto de infração discute o descumprimento de obrigação principal, a empresa recorrente deixou de recolher a contribuição devida sobre a remuneração de seus empregados.

Estamos tratando de tributo sujeito a lançamento por homologação, onde parte da obrigação foi omitida pelo contribuinte e lançada de ofício pela Receita Federal, ensejando a dúvida entre a aplicação do disposto no art. 150, §4 ou 173, I, do CTN. Para elidir esta discussão necessário se faz que se observem outros requisitos.

Contudo, embora minha simpatia com a tese esposada pela Fazenda Nacional no tocante a aplicação do art. 173, I, nos casos de lançamento de ofício, no caso em tela, por força do artigo 62 do RICARF havendo orientação firmada no RE 973.733-SC, me filio ao atual entendimento do STJ, **no qual ficou definido que havendo o adiantamento de pelo menos parte do pagamento do imposto, este atrai a aplicação do art. 150, § 4 do CTN.**

Observe-se a Ementa do referido julgado:

> AGRAVO REGIMENTAL. PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL TRIBUTÁRIO. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. ICMS. 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. VIOLAÇÃO AO ART. 535 DO CPC. INOCORRÊNCIA. (RECURSO REPETITIVO - RESP 973.733-SC). Relator(a) Ministro

> LUIZ FUX (1122) Órgão Julgador T1 - PRIMEIRA TURMA Data do Julgamento 02/03/2010 Data da Publicação/Fonte DJe 16/03/2010
> 1. **O tributo sujeito a lançamento por homologação, em não ocorrendo o pagamento antecipado pelo contribuinte**, incumbe ao Fisco o poder-dever de efetuar o lançamento de ofício substitutivo, que deve obedecer ao prazo decadencial estipulado pelo artigo 173, I, do CTN, segundo o qual o direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.
> (...)
> 3. Desta sorte, como o lançamento direto (artigo 149, do CTN) poderia ter sido efetivado desde a ocorrência do fato gerador, **é do primeiro dia do exercício financeiro seguinte ao nascimento da obrigação tributária que se conta o prazo decadencial para a constituição do crédito tributário, na hipótese, entre outras, da não ocorrência do pagamento antecipado de tributo sujeito a lançamento por homologação, independentemente da data extintiva do direito potestativo de o Estado rever e homologar o ato de formalização do crédito tributário efetuado pelo contribuinte** ...
> (...)
> 5. **À luz da novel metodologia legal, publicado o julgamento do Recurso Especial nº 973.733/SC, submetido ao regime previsto no artigo 543-C, do CPC**, os demais recursos já distribuídos, fundados em idêntica controvérsia, deverão ser julgados pelo relator, nos termos do artigo 557, do CPC (artigo 5º, I, da Res. STJ 8/2008). 6. Agravo regimental desprovido.

A doutrina também se manifesta neste sentido:

> O prazo para homologação é, também, o prazo para lançar de ofício eventual diferença devida. O prazo deste § 4° tem por finalidade dar segurança jurídica às relações tributárias. Ocorrido o fato gerador e efetuado o pagamento pelo sujeito passivo no prazo do vencimento, tal como previsto na legislação tributária, tem o Fisco o prazo de cinco anos, a contar do fato gerador, para emprestar definitividade a tal situação, homologando expressa ou tacitamente o pagamento realizado, com o que chancela o cálculo realizado pelo contribuinte. **É neste prazo para homologação que o Fisco deve promover a fiscalização, analisando o pagamento efetuado e, no caso de entender que é insuficiente, fazer o lançamento de ofício através da lavratura de auto de infração, em vez de chancelá-lo pela homologação**. Com o decurso do prazo de cinco anos contados do fato gerador, portanto, ocorre a decadência do direito do Fisco de lançar eventual diferença. - A regra do § 4° deste art. 150 é regra especial relativamente à do art. 173, I, deste mesmo Código. E, havendo regra especial, prefere à regra geral. Não há que se falar em aplicação cumulativa de ambos os artigos, conforme se pode ver em nota ao art. 173, I, do CTN". (PAULSEN, Leandro, 2014). Grifo nosso.

Embora o contribuinte tenha de fato omitido parte das receitas em sua declaração e isso tenha ensejado o lançamento de ofício, é preciso que se observe **se houve adiantamento do pagamento do imposto devido ou de parte dele.**

Nessa perspectiva, cumpre enfatizar que o cerne da questão aqui debatida reside na **análise da existência de pagamento antecipado de parte da contribuição exigida**, cujo reconhecimento tem a aptidão de atrair a incidência do art. 150, § 4.º, do CTN. Em não havendo tal antecipação de pagamento, a aplicação do art. 173, I, do CTN é impositiva.

Para o exame da ocorrência de pagamento antecipado parcial, para os fins ora pretendidos, afigura-se óbvia a necessidade de se verificar se o contribuinte pagou parte do débito tributário objeto de cobrança, e não daqueles afetos a outros fatos.

Logo, **constatada a existência de recolhimento, atrai a aplicação do disposto no 150, §4 do CTN, conforme decidiu o acórdão recorrido**.

CONTAGEM DO PRAZO DECADENCIAL

Nos termos do artigo 156 do CTN, a decadência é uma das modalidades de extinção do crédito tributário. Decadência é a perda do direito de constituir o crédito tributário, após o transcurso de determinado lapso de tempo.

Prescreve o artigo 173 do CTN que o direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após cinco anos corridos:

> *a) da data em que tenha sido iniciada a constituição do crédito tributário pela notificação ao sujeito passivo, de qualquer medida preparatória indispensável ao lançamento;*
>
> *b) do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado;*
>
> *c) da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado.*

Interessa à presente análise a última hipótese, a do artigo 173, II do CTN, quando o lançamento, por defeito formal, vier a ser declarado nulo pela autoridade administrativa ou judicial. Referido dispositivo, que impropriamente admite a interrupção do prazo decadencial, reza que tal prazo será contado da data em que se tornar irrecorrível aquela decisão.

Cabe ressaltar que a norma possui conteúdo questionável, pois além de trazer previsão de suspensão de prazo decadencial, ainda traz grande vantagem aos Cofres Públicos, vez que a autuação mesmo que considerada nula (vício formal) garante ao fisco liberdade contra o contundente prazo decadencial devolvendo-lhe o prazo em sua integralidade.

Resta discutir, portanto, quando haveria a concretização do disposto no art. 173, III do CTN - da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado.

A doutrina tece severas críticas sobre este dispositivo, para a auditora Maria do Socorro Gomes, nesta discussão urge explanar acerca do que se considera como data em que se torna definitiva a decisão declaratória da nulidade do ato por vício formal.

> *"Primeiramente, há de se conceituar o que seja decisão definitiva (administrativa ou judicial).*
>
> *Há entendimento equivocado de que a decisão só se torna definitiva, quando é dada a ciência ao sujeito passivo e não é mais passível de recurso.*

> *Parecer haver, nessa linha de raciocínio, uma confusão entre os termos "decisão definitiva" e "crédito tributário definitivamente constituído". Este sim, para se tornar definitivo, precisa da ciência do sujeito passivo.*
>
> *Não se está querendo aqui afirmar que a decisão declaratória de nulidade de lançamento não requer a cientificação do contribuinte. Essa ciência é necessária, para atendimento de um dos princípios norteadores da atividade da Administração Pública, qual seja, o princípio da publicidade dos seus atos.*
>
> *Contudo, não é a ciência da decisão que a torna definitiva.*
>
> (GOMES, Maria do Socorro Costa. Prazo de constituição do crédito tributário de que trata o artigo 173, II, do CTN, quando declarada sua nulidade por vício formal. **Revista Jus Navigandi**, ISSN 1518-4862, Teresina, ano 16, n. 2974, 23 ago. 2011. Disponível em: <https://jus.com.br/artigos/19833>. Acesso em: 16 abr. 2018.)

Embora as excelentes explanações no sentido da decisão definitiva ser aquela sobre a qual não se cabe mais nenhum recurso, majoritariamente os Tribunais decidem de acordo com manifestação jurídica esposadas pelo STJ**, o qual tem entendido que somente após intimada e cientificada a parte vencida acerca da decisão há que se entender o início do novo prazo.**

No caso concreto dos autos observa-se as seguintes datas:

- 23/09/2005 - Acórdão 1.227 - 2ª CAJ/CRPS – Anulação por vício formal do lançamento original.
- 20/10/2005– ciência do acórdão 1.227 por parte do contribuinte.
- 13/10/2010- Lavratura do lançamento substituto (este processo).
- 14/10/2010– ciência do lançamento substituto

A definitividade exclusivamente no caso dos processos que tramitam no CRPS pode ser considerada na data da ciência do contribuinte sem prejuízo a Fazenda Nacional, pois nos termos do regimento interno vigente a época os atos consideram art. 34 Portaria/MPS N. 520/2004.

Assim, como a decisão que anulou o lançamento por vício formal somente se tornou definitiva em 20/10/2005 (fls. 748 do Documentos Comprobatórios – Outros – Anexo II VOL II PTE 2), não há que se falar em decadência do direito de constituir o novo crédito tributário, conforme previsão do art. 173, II do CTN.

Diante do exposto conheço do Recurso interposto pelo Contribuinte para no mérito negar-lhe provimento.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Ana Paula Fernandes