



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10410.003357/2007-56
Recurso Voluntário
Acórdão nº 2401-010.706 – 2ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 07 de dezembro de 2022
Recorrente STAR SIS E TEC EM RECURSOS LTDA
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/1997 a 30/05/2005

LANÇAMENTO. NULIDADE. CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA. CONTRADITÓRIO. AMPLA DEFESA. INOCORRÊNCIA.

Tendo o fiscal autuante demonstrado de forma clara e precisa os fatos que suportaram o lançamento, oportunizando ao contribuinte o direito de defesa e do contraditório, bem como em observância aos pressupostos formais e materiais do ato administrativo, nos termos da legislação de regência, especialmente artigo 142 do CTN, não há que se falar em nulidade do lançamento.

NORMAS PROCEDIMENTAIS. REFISCALIZAÇÃO. ARTIGO 149 CTN. COMPROVAÇÃO DOS FATOS ENSEJADORES DA REVISÃO DA CONCLUSÃO FISCAL. PROCEDÊNCIA.

A revisão de lançamento fiscal somente poderá ser levada a efeito quando devidamente enquadrada no artigo 149, e incisos, do CTN, impondo, ainda, ao fiscal autuante a devida comprovação da ocorrência de uma ou mais hipóteses permissivas constantes daquele dispositivo legal, em observância à segurança jurídica dos atos administrativos, bem como à ampla defesa e contraditório do contribuinte, sob pena de improcedência da autuação. O reexame de mesmo fato gerador, já devidamente contemplado por fiscalização anterior, em relação ao mesmo período, com a conseqüente constituição de crédito tributário exigindo diferenças de tributos não apurados na ação fiscal primitiva, representa por si só revisão de lançamento independentemente da opção das formas/tipos de procedimentos adotados nas duas oportunidades.

In casu, restou comprovado nos autos um dos motivos ensejadores da refiscalização, especificamente a ocorrência de fatos desconhecidos na fiscalização anterior.

DECADÊNCIA. INCONSTITUCIONALIDADE. ARTIGO 45 DA LEI Nº 8.212/91. SUMULA DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL.

Consideram-se decaídos os créditos tributários lançados com base no artigo 45 da Lei nº 8.212/91, que determinava o prazo decadencial de 10 anos para as contribuições previdenciárias, por ter sido este artigo considerado

inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal, nos termos da Súmula Vinculante nº 8, publicada no DOU em 20/06/2008.

CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. DECADÊNCIA. OBRIGAÇÃO PRINCIPAL. AUSÊNCIA DE ANTECIPAÇÃO DE PAGAMENTO. NÃO COMPROVAÇÃO. INOCORRÊNCIA. APLICAÇÃO PRAZO DECADENCIAL REGIDO PELO ARTIGO 173, INCISO I DO 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*, aplicou-se o prazo decadencial insculpido no artigo 173, I, do CTN, eis que não restou comprovada a ocorrência de antecipação de pagamento.

VALORES CONCEDIDOS À TÍTULO DE ALIMENTAÇÃO IN NATURA. SEM REGISTRO NO PAT. NÃO INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS.

O auxílio-alimentação *in natura* não integra o salário de contribuição, por não possuir natureza salarial, esteja o empregador inscrito ou não no Programa de Alimentação do Trabalhador PAT.

In casu, o fiscal motivou a incidência da contribuição, única e exclusivamente, pelo motivo da empresa não ser inscrita no PAT.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, rejeitar as preliminares e dar provimento parcial ao recurso voluntário para: a) reconhecer a decadência dos fatos geradores até a competência 11/1999; e b) excluir do lançamento os valores relativos à alimentação (levantamentos ALI e ALG).

(documento assinado digitalmente)

Miriam Denixe Xavier – Presidente

(documento assinado digitalmente)

Rayd Santana Ferreira – Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: José Luis Hentsch Benjamin Pinheiro, Rayd Santana Ferreira, Renato Adolfo Tonelli Junior, Matheus Soares Leite, Wilderson Botto (suplente convocado) e Miriam Denise Xavier.

Relatório

STAR SIS E TEC EM RECURSOS LTDA, contribuinte, pessoa jurídica de direito privado, já qualificada nos autos do processo em referência, recorre a este Conselho da Decisão-Notificação nº 02.401/040/2007 da antiga DRP em Maceió/AL, às e-fls. 1.487/1.503, que julgou procedente em parte o lançamento fiscal, referente às contribuições correspondentes a parte da empresa, inclusive as destinadas ao financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa – RAT, em relação ao período de 10/1997 a 05/2005, conforme Relatório Fiscal, às e-fls. 328/330 consubstanciados no DEBCAD nº 35.628.229-5.

Segundo o Relatório Fiscal, constituem fatos geradores das contribuições previdenciárias lançadas as remunerações pagas/devidas aos segurados, constatadas nas folhas de pagamento, recibos de rescisão, valores de férias incluídos em folha de pagamento e documentação contábil (Livro Caixa, para o período de 10/1997 a 12/2000 e Livro Diário a partir de 01/2001).

Ainda de acordo com o referido Relatório, houve Ação Fiscal anteriormente, havendo período coincidente com período abrangido pela Ação Fiscal que deu origem ao presente crédito previdenciário. O período coincidente é de 10/1997 a 12/2001. A Planilha "Ação Fiscal Anterior/NFLD nº 35.261.411-0 x Ação Fiscal Atual" demonstra os valores apurados em cada Ação.

O Relatório Fiscal também esclarece que a partir de 02/01/2002 o contador da empresa passou a ser contratado como pessoa jurídica, conforme contrato apresentado. Em 31/12/2004 o contrato foi cancelado, sendo renovado a partir de 02/01/2005. Por não ter sido apresentado comprovação da remuneração do contador no período de 01, 05 a 09 e 12/1998 e 01 a 09, 11 e 12/2000 e 01 a 12/2001, os valores foram arbitrados.

A contribuinte, regularmente intimada, apresentou impugnação, requerendo a procedência do seu pedido.

Instada a se pronunciar pelo Serviço de Contencioso Administrativo Previdenciário sobre os documentos anexos e argumentos da defesa, após diligência realizada, a auditora fiscal diz que:

Primeira Diligência

- os valores arbitrados referentes ao pagamento do contador tiveram por base valores pagos referentes a outras competências, como discriminado abaixo:

01/1 998 — base valor pago na comp. 02/1998 05 a 09/1 998 — base valor pago na comp. 04/1998 12/1998 — base valor pago na comp. 11/1998 01 a 04/2000 — base valor pago na comp. 11/1999 05 a 09, 11 e 12/2000 — base valor pago na comp. 10/2000 01 a 12/2001 — base valor pago na comp. 10/2000

- A Planilha de batimento dos "valores apurados na ação fiscal anterior x ação fiscal atual" foi retificada de acordo com a planilha retificadora de fls. 1260.

- O aproveitamento dos créditos de retenção estão discriminados na planilha de fls. 1261.

- no que se refere ao período de 10/1997 a 13/2001 (período coincidente), o lançamento foi efetuado da seguinte forma:

- no período de 10/1997 a 07/1999, foram lançadas as diferenças entre os valores da NFLD anterior e a Ação que deu origem A Notificação em tela.

No restante do período (08/1999; 07 a 13/2000 e 01 a 13/2001) foram lançados os valores da NFLD anterior para que o sistema fizesse o batimento.

Segunda Diligência

- no período de 09/1999 a 06/2000 não houve lançamento de valores devidos pela empresa na NFLD anterior uma vez que os valores recolhidos por meio das Guias de Recolhimento da Previdência Social —GPS somados aos valores retidos da empresa pelas tomadoras de serviço foram suficientes para zerar o débito. Os fatos geradores apurados na nova ação que excederam as bases de cálculo anteriormente apuradas, foram lançadas na presente NFLD.

- No que se refere aos levantamentos FLG e FPG, os lançamentos foram efetuados da seguinte forma:

(...)

Foram anexadas ao pronunciamento fiscal cópias dos seguintes documentos referentes à NFLD 35.261.411-0: Relatório Fiscal de Lançamento de Débito, Anexo I e Relatório de Fatos Geradores Geral.

Cientificada, a empresa questionou o período de 09/1999 a 06/2000. A Defendente alegou que a Fiscalização teria modificado os critérios utilizados para, por meio de análise dos mesmos períodos e documentação, entender sujeitos tributação os fatos jurídicos aferidos anteriormente.

Também alegou não ser clara a fórmula utilizada pela Fiscalização para fins de quantificação das bases de cálculo no que se refere ao período de 10/1997 a 12/2001. Não seria possível vislumbrar quais as rubricas ou fatos geradores não apurados na NFLD 35.261.411-0 que teriam sido diagnosticados e lançados na presente NFLD, o que impediria a defesa de forma plena.

Por sua vez, a antiga Delegacia da Receita Previdenciária em Maceió/AL entendeu por bem julgar procedente em parte o lançamento, **apenas para afastar a incidência das contribuições sobre alimentação para o período 05/2004 a 12/2004, bem como considerar as retificações do resultado de diligência**, conforme relato acima.

Regularmente intimada e inconformada com a Decisão recorrida, a autuada, apresentou Recurso Voluntário, às e-fls. 1.510/1.540, procurando demonstrar sua improcedência, desenvolvendo em síntese as seguintes razões:

Após breve relato das fases processuais, bem como dos fatos que permeiam o lançamento, repisa às alegações da impugnação, motivo pelo qual adoto o relato da decisão de piso:

2.1 Não poderia o Instituto Nacional do Seguro Social, por meio de lançamento de ofício levado a efeito em julho de 2005, constituir débito em relação a fatos geradores ocorridos no período de junho de 1999 a julho de 2000, tendo em vista que, em relação a esse período já havia se materializado a decadência do direito de lançar. Tendo as contribuições sociais de financiamento da Seguridade Social natureza tributária, a elas seriam aplicadas as regras e normas gerais de direito tributário inscritas no Código Tributário Nacional - CTN. Assim, seria quinquenal a decadência, aplicando-se As contribuições em tela o disposto no artigo 173 e 174 do CTN.

• 2.2 O artigo 45 da Lei 8.212/91, que prevê a decadência decenal para as contribuições previdenciária, seria inconstitucional por afronta ao disposto no artigo 146, III, "b".

2.3 Também seria ilegal o ato administrativo guerreado por falta de motivo e por ferir os artigos 145 e 149 do CTN, visto que realizada fiscalização anterior e efetivado o lançamento de ofício, somente por uma razão grave e expressamente verberada nos considerando do ato poder-se-ia justificar a produção do mesmo. O Código Tributário

Nacional enuncia, *numerus clausus*, em seu art. 49, as hipóteses em que pode a Administração Tributária efetuar procedimento de revisão do lançamento. O procedimento de alteração do lançamento anterior pelo lançamento em questão não estaria fundamentado em nenhum dos permissivos albergados nos incisos do art. 149 do CTN.

2.4 Seria, ainda, nula de pleno direito a notificação em tela por infração à regra albergada no art. 149, parágrafo único, do CTN, vez que a possibilidade de revisão do lançamento de ofício somente seria admissível quando não esgotado o prazo de decadência. Na hipótese, tratando-se de contribuições devidas nos exercícios de 01/1997 a 09/2001, não poderia o INSS instaurar procedimento de revisão de lançamento visto que materializada a decadência, nos termos do art. 173 do CTN.

(...)

2.10 Em que pese não haver se inscrito no Programa de alimentação do Trabalhador —PAT, a alimentação prestada pela dependente não poderia servir de base para cobrança de contribuições previdenciárias, por não possuir natureza salarial. Não seria a inscrição no PAT que teria o condão de retirar essa natureza.

Por fim, requer o conhecimento e provimento do seu recurso, para desconsiderar o Auto de Infração, tornando-o sem efeito e, no mérito, sua absoluta improcedência.

Não houve apresentação de contrarrazões.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Rayd Santana Ferreira, Relator.

Presente o pressuposto de admissibilidade, por ser tempestivo, conheço do recurso e passo ao exame das alegações recursais.

PRELIMINARES

DA REFISCALIZAÇÃO

Em suas razões recursais, pretende a recorrente a reforma da decisão recorrida, a qual manteve a exigência fiscal, aduzindo ser indevido o lançamento em relação ao período apurado devendo ser cancelado pelo fato de já ter sido objeto de fiscalização, pois não é permitida a abertura de fiscalização para um mesmo período e atinente a mesma matéria já apreciada e considerada regular.

Apesar de ter sido ventilada em sede preliminar, no entendimento deste Conselheiro, a matéria trata-se de mérito, mas seguiremos como posto o raciocínio da Contribuinte.

Do exame dos elementos que instruem o processo, conclui-se que o pleito da contribuinte não merece prosperar, uma vez que a autoridade lançadora logrou comprovar os motivos que dariam ensejo à refiscalização do período.

Como se sabe, o ato administrativo deve ser fundamentado, ou seja, motivado, indicando a autoridade competente, de forma explícita e congruente, os fatos e dispositivos legais que lhe suportaram, de maneira a oportunizar ao contribuinte o pleno exercício do seu consagrado direito de defesa e contraditório, sob pena de insubsistência do lançamento.

Ademais, tratando-se de revisão de lançamento (refiscalização), que tem natureza de excepcionalidade (foge à regra), com mais razão o procedimento levado a efeito pelo fisco deve estar devidamente motivado, tendo em vista os limites e condições impostos pela legislação de regência para tal conduta fiscal.

Observe-se, que referido procedimento encontra respaldo no artigo 149 do Código Tributário, o qual traz em seu bojo várias hipóteses que podem determinar a revisão, como segue:

Art. 149. O lançamento é efetuado e revisto de ofício pela autoridade administrativa nos seguintes casos:

I - quando a lei assim o determine;

II - quando a declaração não seja prestada, por quem de direito, no prazo e na forma da legislação tributária;

III - quando a pessoa legalmente obrigada, embora tenha prestado declaração nos termos do inciso anterior, deixe de atender, no prazo e na forma da legislação tributária, a pedido de esclarecimento formulado pela autoridade administrativa, recuse-se a prestá-lo ou não o preste satisfatoriamente, a juízo daquela autoridade;

IV - quando se comprove falsidade, erro ou omissão quanto a qualquer elemento definido na legislação tributária como sendo de declaração obrigatória;

V - quando se comprove omissão ou inexatidão, por parte da pessoa legalmente obrigada, no exercício da atividade a que se refere o artigo seguinte;

VI - quando se comprove ação ou omissão do sujeito passivo, ou de terceiro legalmente obrigado, que dê lugar à aplicação de penalidade pecuniária;

VII - quando se comprove que o sujeito passivo, ou terceiro em benefício daquele, agiu com dolo, fraude ou simulação;

VIII - quando deva ser apreciado fato não conhecido ou não provado por ocasião do lançamento anterior;

IX - quando se comprove que, no lançamento anterior, ocorreu fraude ou falta funcional da autoridade que o efetuou, ou omissão, pela mesma autoridade, de ato ou formalidade essencial.

Parágrafo Único A revisão do lançamento só pode ser iniciada enquanto não extinto o direito da Fazenda Pública

Como se verifica, o dispositivo legal encimado elenca uma infinidade de motivos que podem ensejar a refiscalização, impondo a cada um deles a devida comprovação, por parte da autoridade fiscal, de sua efetiva ocorrência, tornando possível/válido tal procedimento, o que se vislumbra no caso *sub examine*.

No Relatório Fiscal, podemos constatar que ficou evidenciada a existência de ação fiscal anterior que recebeu a denominação de "**fiscalização parcial**" com período coincidente com a ação atual, esta, de acordo com o Termo de Encerramento da Auditoria Fiscal — TEAF, "**total com contabilidade**" . relatório menciona também a existência da planilha "Ação Fiscal Anterior/NFLD 35.261.411-0 x Ação Fiscal Atual".

Portanto, podemos concluir que a empresa havia sofrido anteriormente uma ação fiscal durante a qual **não foi apresentada a escrituração contábil ou livro caixa, sendo tal ação encerrada como Auditoria-Fiscal Previdenciária Parcial**.

No curso da ação que deu origem à presente Notificação (ação atual), tal **documentação foi apresentada**, sendo objeto de apuração pela fiscalização, dando origem a lançamentos em competências objeto da ação anterior. Tal procedimento está perfeitamente autorizado pelo inciso VIII do artigo 149 do CTN, visto que, pela não apresentação na primeira ação fiscal dos documentos já referidos, os fatos geradores apurados por meio de sua análise, objeto dos lançamentos efetuados nas competências referentes ao período de 10/11/97 a 12/2001, referem-se a fatos não conhecidos por ocasião do lançamento anterior.

Neste diapasão, sem fundamento a alegação de falta de motivo e infringência aos artigos 145 e 149 do CTN.

NULIDADE – CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA

De início, quanto ao requerimento pela decretação da nulidade da autuação por não ser possível vislumbrar as rubricas ou fatos geradores, digo:

Resta evidenciada a legitimidade da ação fiscal que deu ensejo ao presente lançamento, cabendo ressaltar que trata-se de procedimento de natureza indeclinável para o Agente Fiscalizador, dado o caráter de que se reveste a atividade administrativa do lançamento, que é vinculada e obrigatória, nos termos do art. 142, parágrafo único do Código Tributário Nacional, que assim dispõe:

Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante devido, identificar o sujeito passivo e, sendo o caso, propor a aplicação de penalidade cabível.

De fato, o ato administrativo deve ser fundamentado, indicando a autoridade competente, de forma explícita e clara, os fatos e dispositivos legais que lhe deram suporte, de maneira a oportunizar ao contribuinte o pleno exercício do seu consagrado direito de defesa e contraditório, sob pena de nulidade.

E foi precisamente o que aconteceu com o presente lançamento. A simples leitura dos anexos da autuação, especialmente o "Relatório Fiscal", além do "Discriminativo Analítico de Débito", "Fundamentos Legais do Débito" e demais informações fiscais, não deixa margem de dúvida recomendando a manutenção do lançamento.

Consoante se positiva dos anexos encimados, a fiscalização ao promover o lançamento demonstrou de forma clara e precisa os fatos que lhe suportaram, ou melhor, os fatos geradores das contribuições previdenciárias ora exigidas, não se cogitando na nulidade do procedimento.

Mais a mais, a exemplo da defesa inaugural, a contribuinte não trouxe qualquer elemento de prova capaz de comprovar que os lançamentos encontram-se maculados por vício em sua formalidade, escorando seu pleito em simples arrazoado desprovido de demonstração do sustentado.

Destarte, é direito da contribuinte discordar com a imputação fiscal que lhe está sendo atribuída, sobretudo em seu mérito, mas não podemos concluir, por conta desse fato, isoladamente, que o lançamento não fora devidamente fundamentado na legislação de regência.

Concebe-se que o auto de infração foi lavrado de acordo com as normas reguladoras do processo administrativo fiscal, dispostas nos artigos 9º e 10º do Decreto nº 70.235/72 (com redação dada pelo artigo 1º da Lei nº 8.748/93), não se vislumbrando nenhum vício de forma que pudesse ensejar nulidade do lançamento.

No âmbito do Processo Administrativo Fiscal, as hipóteses de nulidade são as previstas no art. 59 do Decreto nº 70.235, de 1972, nos seguintes termos:

Art. 59. São nulos:

I - os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

II - os despachos e decisões preferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

Dito isto, quanto ao argumento do desatendimento à norma previdenciária, verifica-se claramente que a fiscalização observou, criteriosamente, as normas vigentes, inclusive como já visto no tópico anterior.

Neste diapasão, afasto a preliminar pleiteada.

PREJUDICIAL DE MÉRITO

DA DECADÊNCIA

A contribuinte alega que deve ser decretada a decadência de parte do lançamento tendo em vista o prazo quinquenal insculpido no CTN.

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.

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 auto-lançamento 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”.

Afora posicionamento pessoal a propósito da matéria, por entender que as contribuições previdenciárias devem observância ao prazo decadencial do artigo 150, § 4º, do Código Tributário, independentemente de antecipação de pagamento, salvo quando comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação, o certo é que a partir da alteração do Regimento Interno do CARF (artigo 62A), introduzida pela Portaria MF nº 586/2010, os julgadores deste Colegiado estão obrigados a “reproduzir” as decisões do STJ tomadas por recurso repetitivo, razão pela qual deixaremos de abordar aludida discussão, mantendo o entendimento que a aplicação do dispositivo legal retro depende da existência de recolhimentos do mesmo tributo no período objeto do lançamento, na forma decidida por aquele Tribunal Superior nos autos do Resp nº 973.733/SC, assim ementado:

PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ARTIGO 543C, 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 incorre, 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 543C, do CPC, e da Resolução STJ 08/2008.

Na esteira desse raciocínio, uma vez delimitado pelo STJ e, bem assim, pelo Regimento Interno do CARF que nos lançamentos por homologação a antecipação de pagamento é indispensável à aplicação do instituto da decadência, nos cabe tão somente nos quedar a aludida conclusão e constatar ou não a sua ocorrência.

Entrementes, a controvérsia em relação a referido tema encontra-se distante de remansoso desfecho, se fixando agora em determinar o que pode ser considerado como antecipação de pagamento das contribuições, sobretudo em face das diversas modalidades e/ou procedimentos adotados por ocasião do lançamento fiscal.

Para afastar qualquer dúvida a esse respeito foi editada a Súmula CARF nº 99, que assim dispõe:

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.

Essa súmula é de observância obrigatória, nos termos do “caput” do art. 72 do Regimento Interno do CARF, inserto no Anexo II da Portaria MF nº 343, de 09/06/2015.

Em suma, despidiendas maiores elucubrações a propósito da matéria, uma vez que **tendo a fiscalização constituído o crédito previdenciário em 22/07/2005 (TEAF – fls. 327) com a devida ciência da contribuinte, verifica-se que os fatos geradores até à competência 11/1999, encontram-se extintas pela decadência, nos termos do art. 173, I, do CTN.**

Dito isto, resta analisar às competências que eventualmente possa ser alcançada pelo prazo do art. 150, § 4º, quais sejam: 12/1999 a 06/2000.

Pois bem, pela análise da documentação posta aos autos, bem como o Relatório Fiscal e seus anexos, não foi possível concluir que houve antecipação de pagamento para as competências 12/1999 a 06/2000. Nesse sentido, observa-se do RDA – Relatório de Documentos Apresentados e do RADA – Relatório de Apropriação de Documentos Apresentados, existir princípio de recolhimento apenas a partir da competência 07/2000, não sendo possível aproveitar tal recolhimento para aplicação dos termos do artigo 150, §4º do CTN.

Neste diapasão, tendo a fiscalização constituído o crédito previdenciário em 22/07/2005 (TEAF – fls. 327) com a devida ciência da contribuinte, verifica-se que os fatos geradores até à competência 11/1999, encontram-se extintas pela decadência, nos termos do art. 173, I, do CTN.

DO MÉRITO

ALIMENTAÇÃO SEM INSCRIÇÃO AO PAT

A Fiscalização considerou que os valores de pagamentos de alimentação (*in natura*), deveriam compor a base de cálculo das contribuições sociais previdenciárias, considerando que a contribuinte não comprovou ter sua inscrição no Programa de Alimentação – PAT no período autuado.

Depreende-se do Relatório Fiscal que a autoridade autuante não faz menção a forma em que fora disponibilizada esta alimentação, fundamentando sua acusação apenas da falta de inscrição ao PAT, o que, escapa ao litígio evoluirmos no tema.

Ademais, apenas a título de esclarecimento, a própria autoridade de primeira instância concluiu que os alimentos foram fornecidos *in natura* excluiu parte do lançamento relativo ao período onde restou comprovada a adesão ao PAT.

Pois bem, na peça recursal, a contribuinte elabora substancioso arrazoadado contemplando com especificidade o auxílio alimentação, trazendo à colação as normas de regência, doutrina e jurisprudência em defesa de seu entendimento, concluindo estar fora do campo de incidência das contribuições previdenciárias.

Afora a vasta discussão a propósito da matéria, deixaremos de abordar a legislação de regência ou mesmo adentrar a questão da natureza/conceituação de aludida verba, uma vez que o Superior Tribunal de Justiça vem, reiteradamente, afastando qualquer dúvida quanto ao tema, reconhecendo a sua natureza indenizatória, **conquanto que concedido *in natura*, independentemente da inscrição no Programa de Alimentação do Trabalhador – PAT, na linha da jurisprudência do Tribunal Superior do Trabalho.**

Aliás, com arrimo na jurisprudência uníssona no âmbito do STJ, a própria Procuradoria Geral da Fazenda Nacional se manifestou no sentido da não incidência de contribuições previdenciárias sobre o **auxílio alimentação fornecido *in natura*, ainda que não comprovada à inscrição no PAT**, em vista da evidente natureza indenizatória de referida verba, pacificada no âmbito do Judiciário. É o que se extrai do Parecer PGFN/CRJ/Nº 2117/2011, com vistas a subsidiar emissão de Ato Declaratório da PGFN, assim ementado:

Tributário. Contribuição previdenciária. Auxílio-alimentação *in natura*. Não incidência. Jurisprudência pacífica do Egrégio Superior Tribunal de Justiça. Aplicação da Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002, e do Decreto nº 2.346, de 10 de outubro de 1997. Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional autorizada a não contestar, a não interpor recursos e a desistir dos já interpostos.

Na mesma linha de raciocínio, acolhendo o Parecer encimado, fora publicado Ato Declaratório nº 03/2011, da lavra da ilustre Procuradora Geral da Fazenda Nacional, dispensando a *apresentação de contestação e de interposição de recursos, bem como a desistência dos já interpostos*, contemplando a discussão quanto à incidência de contribuições previdenciárias sobre o auxílio alimentação concedido *in natura*.

Na esteira da jurisprudência uníssona dos Tribunais Superiores, uma vez reconhecida à natureza indenizatória do Auxílio Alimentação **concedida *in natura***, inclusive com reconhecimento formal da falta de interesse de agir da Procuradoria da Fazenda Nacional (sujeito ativo da relação tributária) nos casos que contemplem referida questão, não se pode cogitar na incidência de contribuições previdenciárias sobre tais verbas, independentemente da inscrição no PAT.

Na hipótese dos autos, como já dito alhures, a contribuinte forneceu o auxílio alimentação *in natura*, como afirmou a própria auditoria fiscal, se enquadrando, portanto, perfeitamente no permissivo legal (artigo 28, § 9º, da Lei nº 8.212/91), o qual contempla o

benefício da não incidência de contribuições previdenciárias, **devendo ser considerado improcedente os levantamentos ALI e ALG.**

Por todo o exposto, estando o lançamento *sub examine* em consonância parcial com os dispositivos legais que regulam a matéria, VOTO NO SENTIDO DE CONHECER DO RECURSO VOLUNTÁRIO para rejeitar as preliminares de nulidade, reconhecer a decadência dos fatos geradores até a competência 11/1999 e, no mérito, DAR-LHE PARCIAL PROVIMENTO para afastar a incidência de contribuições previdenciárias sobre os levantamentos ALI e ALG relativos aos alimentos, pelas razões de fato e de direito acima esposadas.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Rayd Santana Ferreira