



**Processo nº** 10803.720084/2012-51  
**Recurso** Especial do Procurador  
**Acórdão nº** 9202-009.316 – CSRF / 2<sup>a</sup> Turma  
**Sessão de** 26 de janeiro de 2021  
**Recorrente** FAZENDA NACIONAL  
**Interessado** SUPERMERCADOS IRMAOS LOPES S/A

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS**

Período de apuração: 01/01/2006 a 31/05/2008

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. RECURSO ESPECIAL DE DIVERGÊNCIA. PRESSUPOSTOS. CONHECIMENTO.

A divergência somente se caracteriza quando, em face de situações fáticas similares, são adotadas soluções diversas, tendo em vista interpretações distintas conferidas à legislação tributária. Não se conhece de Recurso Especial de Divergência quando não resta demonstrado o alegado dissídio jurisprudencial.

**DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA, DECADÊNCIA.**

No caso de multa por descumprimento de obrigação acessória previdenciária, a aferição da decadência tem sempre como base o art. 173, I, do CTN, ainda que se verifique pagamento antecipado da obrigação principal correlata ou esta tenha sido fulminada pela decadência com base no art. 150, § 4º, do CTN. (Súmula CARF nº 148)

**OBRIGAÇÕES PRINCIPAIS E OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. RETROATIVIDADE BENIGNA.**

No caso de multas por descumprimento de obrigação principal e por descumprimento de obrigação acessória pela falta de declaração em GFIP, associadas e exigidas em lançamentos de ofício referentes a fatos geradores anteriores à vigência da Medida Provisória nº 449, de 2008, convertida na Lei nº 11.941, de 2009, a retroatividade benigna deve ser aferida mediante a comparação entre a soma das penalidades pelo descumprimento das obrigações principal e acessória, aplicáveis à época dos fatos geradores, com a multa de ofício de 75%, prevista no art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996. (Súmula CARF nº 119).

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer parcialmente do Recurso Especial, apenas quanto à decadência relativa à obrigação acessória e à retroatividade benigna das multas. No mérito, na parte conhecida, acordam em dar-lhe

provimento. Votou pelas conclusões a conselheira Maria Helena Cotta Cardozo, quanto à matéria não conhecida.

(documento assinado digitalmente)

Maria Helena Cotta Cardozo – Presidente em Exercício

(documento assinado digitalmente)

Ana Cecília Lustosa da Cruz - Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Mario Pereira de Pinho Filho, Ana Cecilia Lustosa da Cruz, Pedro Paulo Pereira Barbosa, Joao Victor Ribeiro Aldinucci, Mauricio Nogueira Righetti, Marcelo Milton da Silva Risso, Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri e Maria Helena Cotta Cardozo (Presidente).

## Relatório

Trata-se de Recurso Especial interposto pela Procuradoria da Fazenda Nacional contra o Acórdão n.º 2301-005.420, proferido pela 1ªTurma Ordinária da 3ª Câmara da 2ª Seção do CARF, em 4 de julho de 2018, no qual restou consignado o seguinte trecho da ementa, fls. 980:

### INCONSTITUCIONALIDADE DA MULTA.

Nos termos da Súmula CARF nº 2, o CARF não é competente para se pronunciar sobre a constitucionalidade de lei tributária.

### DECADÊNCIA.

Nos termos da 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..

### DESCRIÇÃO DA MATÉRIA TRIBUTÁVEL. ATO VINCULADO. NULIDADE. INOCORRÊNCIA.

Não há nulidade no lançamento que conta com a enumeração exaustiva dos fundamentos legais e descreve completamente a infração, praticando ato administrativo vinculado em observância a dever de ofício.

### JUROS SELIC.

Conforme a Súmula CARF nº 4, a partir de 1º de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia Selic para títulos federais.

### CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. MULTAS. ALTERAÇÃO LEGISLATIVA. RETROATIVIDADE BENIGNA. "CESTA DE MULTAS".

Incabível a aplicação do entendimento contido na Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 14/2009, conhecido como "cesta de multas", para regular a eventual aplicação da

retroatividade benigna contida no art. 106 do CTN aos casos envolvendo o lançamento de multa por falta de recolhimento de contribuição previdenciária juntamente com o lançamento de multa por descumprimento de obrigação acessória (entrega de GFIP), relativa a eventos ocorridos antes da edição da Medida Provisória nº 449/2008, convertida na Lei nº 11.941/2009. Trata-se de condutas infracionais distintas, cujas penas encontram-se cominadas em diferentes dispositivos e que não podem ser somadas. Desse modo, a antiga multa do art. 32 aplicada por descumprimento de obrigação acessória somente pode ser comparada com a multa constante do novo art. 32A.

O mesmo vale para a multa do antigo art. 35, aplicada para a falta de recolhimento da contribuição previdenciária, que somente poderá ser comparada com o novo art. 35 ou com o art. 35A, todos da Lei nº 8.212/91.

#### SALÁRIO DE CONTRIBUIÇÃO. DA HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA DAS CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. EXCLUSÕES LEGAIS

Considera-se salário-de-contribuição a remuneração auferida em uma ou mais empresas, assim entendida a totalidade dos rendimentos pagos, devidos ou creditados a qualquer título, durante o mês, destinados a retribuir o trabalho, qualquer que seja a sua forma, inclusive as gorjetas e os ganhos habituais sob a forma de utilidades. Art. 28 da Lei 8.212/91. Por força do mandamento constitucional, a Lei nº 8.212 de 24.07.1991, em sua redação original e, em seu artigo 28, inciso I, incluiu o salário utilidade no conceito de salário de contribuição.

Os pagamentos de verbas em desacordo com as hipóteses taxativas de sua exclusão integram o salário de contribuição e sobre estes valores incidem as contribuições sociais. Artigo 28, I c/c § 9º da Lei 8.212/91 e art. 214, § 9º, do Decreto 3.048/99.

No que se refere ao Recurso Especial, fls. 1001 e seguintes, houve sua admissão, por meio do Despacho de fls. 1.090 e seguintes, para rediscutir: a) **contagem do prazo decadencial segundo o art. 150. § 4º, do CTN, diante da existência de pagamentos que não se referem aos fatos geradores do lançamento; contagem do prazo decadencial em relação à multa por descumprimento de obrigação acessória;** e c) **retroatividade benigna na aplicação da multa.**

Em seu **recurso, aduz a Procuradoria**, em síntese, que:

- a) diante da inexistência de qualquer pagamento, o prazo decadencial para a cobrança dos tributos sujeitos a lançamento por homologação é aquele constante do artigo 173, I, do CTN. Esta concepção, aliás, encontra-se cristalizada no Enunciado nº 219 da Súmula do extinto Tribunal Federal de Recursos, *verbis*: “*Não havendo antecipação de pagamento, o direito de constituir o crédito previdenciário extingue-se decorridos cinco anos do primeiro dia do exercício seguinte aquele em que ocorreu o fato gerador;*”
- b) considerando que os valores indicados como recolhimentos se referem a fatos geradores diversos do exigido no presente feito, logicamente não há pagamento algum que possa aproveitar à contribuinte para aplicação do art. 150, §4º, do CTN;
- c) considerando que o contribuinte não efetuou qualquer antecipação de pagamento em relação aos fatos geradores do lançamento, ainda que parcial, é imperativa a aplicação do art. 173, I, do CTN para a contagem da decadência;
- d) quando o crédito tributário decorre de penalidade infligida ao sujeito passivo porque descumpriu dever instrumental (fazer ou não-fazer determinada prestação) a que estava obrigado, entremostra-se óbvia a inviabilidade da ocorrência de qualquer pagamento antecipado de sua parte, já que a quantia devida encontra sua origem no ato emanado da autoridade fiscal, em lançamento de ofício;

e) no que tange às multas derivadas da inobservância de obrigações acessórias, tendo em conta a inviabilidade de antecipação de pagamento, o único regime jurídico que afigura compatível quanto ao cômputo do período decadencial é aquele previsto no art. 173, I, do CTN;

f) art. 44, inciso I, da Lei nº 9.430/96 abarca duas condutas: o descumprimento da obrigação principal (totalidade ou diferença de imposto/contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento) e também o descumprimento da obrigação acessória (falta de declaração ou declaração inexata);

g) deve ser feita a comparação entre os seguintes valores para aferição da multa mais benéfica ao sujeito passivo: a) somatório das multas aplicadas por descumprimento de obrigação principal, nos moldes do art. 35 da Lei nº 8.212, de 1991, em sua redação anterior à Lei nº 11.941, de 2009, e das aplicadas pelo descumprimento de obrigações acessórias, nos moldes dos §§ 4º, 5º e 6º do art. 32 da Lei nº 8.212, de 1991, em sua redação anterior à Lei nº 11.941, de 2009; e b) multa aplicada de ofício nos termos do art. 35-A da Lei nº 8.212, de 1991, acrescido pela Lei nº 11.941, de 2009.

Intimada, o Sujeito Passivo apresentou Contrarrazões, como se observa das fls. 1.108 e seguintes:

a) a recorrente aduz que o acórdão recorrido divergiria de 2 paradigmas por ela apontados (acórdãos nº 9202-004.431 e 9202-004.572), os quais, por analisarem questões fáticas e jurídicas totalmente distintas da tratada nestes autos, não servem como paradigmas aptos ao conhecimento do recurso especial;

b) enquanto, nestes autos, discute-se contribuições sobre folha de pagamento (código 2100), o acórdão apontado como paradigma (acórdão 9202-004.431) trata de fatos e exigências distintas, quais seja, contribuição sobre produção rural, GILRAT E SENAR;

c) nesse sentido, consta textualmente no acórdão paradigma que “não se trata de lançamento de diferença de folha, ou mesmo salários indiretos”, que é justamente o objeto da cobrança neste processo;

d) no acórdão paradigma, o contribuinte havia recolhido espontaneamente apenas contribuição sobre folha de salários (“código de pagamento - 2100”), razão pela qual foi afastado o art. 150, §4º, do CTN

e) nos autos do acórdão indicado pela recorrente, a situação fática e jurídica era totalmente diversa, pois contribuinte não havia recolhido espontaneamente o mesmo tributo exigido na autuação, razão pela qual não merece ser acolhido como paradigma;

f) no 2º acórdão apontado como paradigma, a contribuinte se considerava entidade imune e, por isso, de fato não recolheu as contribuições sociais devidas, sendo aplicado o art. 173, inciso I do CTN por inexistência nos autos comprovação de pagamento;

g) no caso destes autos, ao revés, a existência de pagamentos é fato atestado pelo acórdão recorrido, de sorte que, tratando-se de situação fática e jurídica totalmente diversa, o acórdão nº 9202-004.572 não deve ser reconhecido como paradigma apto a ensejar recurso especial;

h) frise-se, neste caso há coincidência entre o período da atuação e dos recolhimentos espontâneos e também, ao mesmo tempo, coincidência entre os fatos geradores da autuação e dos recolhimentos espontâneos;

i) não existe, no caso concreto, portanto, nenhuma controvérsia quanto à aplicabilidade da súmula nº 99 do CARF, razão pela qual o acórdão recorrido foi explícito ao aplicar o entendimento sumulado;

j) forçoso, assim, o não conhecimento do recurso especial da PGFN, nos termos do art. 67, §3º, do RICARF. ainda que conhecido o recurso especial, no entanto, deve ser desprovido pelas razões adiante declinadas;

k) a recorrida foi autuada por suposto recolhimento a menor de contribuições previdenciárias a cargo da empresa (contribuição sobre folha de salários) no período de

01/01/2006 a 31/05/2008, decorrente de pagamentos aos empregados a título de premiação;

l) fiscalização requalificou os prêmios pagos pela contribuinte a seus empregados, enquadrando-os como remuneração pelo trabalho e, portanto, incluindo-os como salário de contribuição, base de incidência da contribuição previdenciária devida pela empresa;

m) ao apreciar o recurso voluntário, a fim de determinar se a contagem do prazo decadencial se daria com base no art. 150, §4º, ou art. 173, inciso I do CTN, o CARF converteu o julgamento em diligência para verificar a “existência de recolhimentos espontâneos do contribuinte, nas competências 12/2006 e 01/2007 a 11/2007”;

n) como resultado da diligência determinada pelo CARF foi atestado e comprovado a existência de recolhimentos espontâneos de contribuição previdenciária incidente sobre pagamentos aos empregados (contribuição sobre folha de salários), em todos os períodos de apuração, conforme textualmente consta no acórdão recorrido (fl. 987);

o) não há dúvida de que os recolhimentos espontâneos atestados pela diligência se referem a contribuições previdenciárias sobre remunerações pagas (contribuição sobre folha de salários), o que consta textualmente na planilha apresentada no resultado da diligência (fl. 936);

p) o próprio código de pagamento (2100) no qual houve recolhimentos espontâneos corresponde exatamente a “empresas em geral - CNPJ”, isto é, refere-se às contribuições devidas sobre as remunerações de todos os segurados a serviço da empresa (contribuição sobre folha de salários), sejam contribuintes individuais ou empregados.

q) forçoso o cancelamento da multa de mora e multa de ofício incidentes sobre o crédito tributário albergado pela decadência;

r) decorrência do reconhecimento da decadência da obrigação principal, evidencia-se decaída a possibilidade de exigência de cumprimento de obrigações acessórias correlatas, bem como de aplicação de eventuais penalidades pelo seu descumprimento, conforme decidiu o acórdão recorrido;

s) ademais, que ainda que esta c. CSRF entenda que o prazo decadencial para a multa por descumprimento de obrigação acessória deva observar o art. 173, I do CTN, configurar-se-á parcialmente decaída a exigência;

t) considerando, desta feita, que o crédito lançado corresponde às competências 01/2006 a 05/2008, ainda quem, em relação às penalidades, seja contada a decadência com base no art. 173, I do CTN estarão decaídas as competências referentes ao período compreendido entre 01/2006 E 11/2006;

u) sendo os fatos geradores objeto de lançamento nestes autos são anteriores à previsão legal da imputação da multa ofício, razão pela qual deve ser excluída a multa aplicada retroativamente.

Cumpre salientar que foi interposto Recurso Especial pelo Contribuinte, mas lhe foi negado seguimento, sendo tal posição confirmada em sede de Despacho em Agravo, consoante o consta das fls. 1.215 e seguintes.

É o relatório.

## Voto

Conselheira Ana Cecília Lustosa da Cruz, Relatora.

### 1. Do conhecimento

Aduz a Recorrida a ausência dos pressupostos necessários para o conhecimento do Recurso Especial interposto, com base, essencialmente, nos seguintes argumentos, Fls. 1.113 e seguintes:

18. No caso destes autos, a Recorrente aduz que o acórdão recorrido divergiria de 2 paradigmas por ela apontados (Acórdãos nº 9202-004.431 e 9202-004.572), os quais, por analisarem QUESTÕES FÁTICAS E JURÍDICAS TOTALMENTE DISTINTAS da tratada nestes autos, não servem como paradigmas aptos ao conhecimento do recurso especial.
19. Enquanto, nestes autos, discute-se contribuições sobre folha de pagamento (código 2100), o ACÓRDÃO APONTADO COMO PARADIGMA (acórdão 9202-004.431) trata de fatos e exigências distintas, quais seja, contribuição sobre produção rural, GILRAT e SENAR: (...).
20. Nesse sentido, consta textualmente no acórdão paradigma que “não se trata de lançamento de diferença de folha, ou mesmo salários indiretos”, que é justamente o objeto da cobrança neste processo: (...).
21. Sendo que, no ACÓRDÃO PARADIGMA, o Contribuinte havia recolhido espontaneamente apenas CONTRIBUIÇÃO SOBRE FOLHA DE SALÁRIOS (“código de pagamento - 2100”), razão pela qual foi afastado o art. 150, §4º, do CTN: (...).
22. Assim, nos autos do acórdão indicado pela Recorrente, a situação fática e jurídica era totalmente diversa, pois contribuinte não havia recolhido espontaneamente o mesmo tributo exigido na autuação, razão pela qual não merece ser acolhido como paradigma.
23. Neste CASO CONCRETO, por outro lado, A AUTUAÇÃO EXIGE CONTRIBUIÇÃO SOBRE FOLHA DE SALÁRIOS (código 2100), que é EXATAMENTE O TRIBUTO RECOLHIDO ESPONTANEAMENTE pelo Recorrido no período da autuação.
24. Vale aqui, mais uma vez, destacar o RESULTADO DA DILIGÊNCIA, que traz a planilha “RECOLHIMENTOS PREVIDENCIÁRIOS ESPONTÂNEOS” indicando precisamente que foram recolhidas espontaneamente CONTRIBUIÇÃO SOBRE FOLHA DE SALÁRIOS conforme “CÓDIGO PGTO. 2100”: (...)
25. Não há, logo, divergência na interpretação da lei apta a ensejar recurso especial, já que em ambos os casos se aplicou o art. 150, §4º, do CTN por se constatar recolhimento espontâneo do mesmo tributo exigido pela autuação.
26. Registre-se, ademais, que, ao contrário do que aduziu a Recorrente, o ACÓRDÃO RECORRIDO NÃO ENTENDEU QUE HAVIAM SIDO RECOLHIDOS TRIBUTOS DIFERENTES.
27. Na verdade, na tentativa de forçar o cabimento do recurso especial, a Recorrente transcreveu, em seu recurso, fora de contexto, parte do relatório do acórdão recorrido, no qual meramente relata que “a fiscalização (...) afirma que nenhum dos recolhimentos (...) guarda relação com fatos geradores objetos do lançamento”: (...).
28. Note-se, o ACÓRDÃO RECORRIDO apenas se limitou a RELATAR que a FISCALIZAÇÃO afirmou que os recolhimentos não guardavam relação aos fatos geradores objeto da cobrança.
29. Esse, contudo, não foi o entendimento do acórdão recorrido, o qual assentou e registrou o recolhimento do mesmo tributo e no mesmo período da autuação: (...).
31. A FISCALIZAÇÃO, contudo, NUNCA NEGOU que houvesse sido recolhido espontaneamente contribuição previdenciária sobre folha, que é o objeto da autuação, conforme fica claro na diligência já citada.
32. Não é cabível, desse modo, o recurso especial, pois não existe divergência.
33. O SEGUNDO PARADIGMA apontado pela Recorrente (Acórdão nº 9202-004.572) tampouco se presta a demonstrar divergência apta a ensejar recurso especial.

34. É que, no 2º ACÓRDÃO APONTADO COMO PARADIGMA, a Contribuinte se considerava entidade imune e, por isso, de fato não recolheu as contribuições sociais devidas: (...).

35. Quer dizer, no 2º PARADIGMA APONTADO pela Recorrente, o art. 173, inciso I do CTN foi aplicado “não havendo nos autos comprovação de pagamento”: (...).

36. No caso destes autos, ao revés, a existência de pagamentos é fato atestado pelo acórdão recorrido, de sorte que, tratando-se de situação fática e jurídica totalmente diversa, o acórdão nº 9202-004.572 não deve ser reconhecido como paradigma apto a ensejar recurso especial.

III.3 - Acórdão recorrido fundado na Súmula nº 99 do CARF (aplicação do art. 67, §3º, do RICARF)

37. Este e. CARF, como é cediço, já sumulou entendimento no sentido de que se aplica a “regra decadencial prevista no art. 150, § 4º, (...) para as contribuições previdenciárias” quando houver “o recolhimento, ainda que parcial, (...) “na competência do fato gerador a que se referir a autuação”: (...).

41. FRISE-SE, neste caso HÁ COINCIDÊNCIA entre o PERÍODO DA ATUAÇÃO e dos RECOLHIMENTOS ESPONTÂNEOS e também, ao mesmo tempo, COINCIDÊNCIA entre os FATOS GERADORES DA AUTUAÇÃO e dos RECOLHIMENTOS ESPONTÂNEOS.

42. Não existe, no caso concreto, portanto, nenhuma controvérsia quanto à aplicabilidade da Súmula nº 99 do CARF, razão pela qual o ACÓRDÃO RECORRIDO foi explícito ao aplicar o entendimento sumulado: (...).

43. E, tendo o acórdão recorrido se fundado em súmula do CARF, imperioso se faz que esta c. CSRF REVEJA A ADMISSIBILIDADE do recurso especial, já que, nos termos do RICARF, “Não cabe recurso especial de decisão (...) que adote entendimento de súmula de jurisprudência (...) do CARF”: (...).

A fim de analisar os argumentos acima colacionados, tendo em vista a existência de questionamento quanto a ausência de similitude fática entre o acórdão recorrido e acórdãos paradigmas, faz-se pertinente a comparação entre os fatos apreciados pela decisão de segunda instância e os fatos dispostos nos paradigmas apontados pela Recorrente e considerados na admissibilidade recursal, consoante segue:

<b>ACÓRDÃO RECORRIDO</b>	<b>ACÓRDÃO PARADIGMA N.º 1 9202004.431</b>
<p>Trata-se de recurso voluntário interposto por SUPERMERCADO IRMÃOS LOPES S/A, em face do Acórdão n.º 1648.108, da 14ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento (DRJ) São Paulo I, fl. 782822, com ciência ao sujeito passivo em 12/07/2013, fls. 823825, que julgou procedente em parte a impugnação apresentada contra os Autos de Infração de Obrigaçāo Principal (AIOP) e Auto de Infração de Obrigaçāo Acessória (AIOA) abaixo identificados:</p> <p><b>1) AIOP Debcad nº 37.359.5972:</b> referente à exigência de contribuições devidas à Seguridade Social, parte da empresa, inclusive para o financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho (GILRAT);</p>	<p>CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. OBRIGAÇÃO PRINCIPAL. DECADÊNCIA. COMERCIALIZAÇÃO DA PRODUÇÃO RURAL. INEXISTÊNCIA DE RECOLHIMENTO ANTECIPADO. FATO GERADOR/FUNDAMENTO LEGAL DIVERSO.</p> <p>A constatação de antecipação de pagamento parcial do tributo aplicável para fins de contagem do prazo decadencial de acordo com o § 4º do art. 150 do CTN, ou seja, cinco anos contados da ocorrência do fato gerador, deve levar em consideração recolhimentos sobre o mesmo fato gerador ou fundamento legal de contribuições previdenciárias. (...).</p> <p>Na origem, trata-se de Auto de Infração, antiga NFLD, lavrado em 24/12/2007, decorrente do suposto não recolhimento dos <b>valores referentes à</b></p>

**2) AIOP Debcad nº 37.359.5980:** referente à exigência das contribuições devidas à Seguridade Social, pelos segurados empregados, de responsabilidade da empresa por substituição tributária.

**3) AIOP Debcad nº 37.359.5999:** referente à exigência de contribuições para outras entidades e fundos (terceiros), relativas à contribuição do salário educação, e as contribuições destinadas ao INCRA, SENAC, SESC e SEBRAE.

**4) AIOA Debcad nº 37.359.5964 (Código de Fundamentação Legal CFL 68):** por falta de informação, em GFIP, dos fatos geradores de contribuições previdenciárias, com infringência à Lei nº 8.212, de 24/7/1991, artigo 32, inciso IV, § 5º (CFL 68), nas competências 10/2007, 11/2007, 02/2008 e 03/2008. (...).

O fundamento fático-jurídico que ensejou a lavratura dos autos de infração, de acordo com o **Termo de Verificação e Conclusão Fiscal, às fls. 3644**, e anexos, é a remuneração paga, devida ou creditada, aos segurados empregados, a título de premiação, através de créditos em cartão eletrônico, no período de 01/2006 a 05/2008.

Ficou consignado, no termo de verificação fiscal, que a autuada, na condição de contratante, firmou contrato com a empresa Expertise Comunicação Total S/C Ltda, fls. 5862, tendo por objeto "prestação de serviços de marketing de relacionamento, incentivo e fidelização e gerenciamento de premiação, mediante a utilização do cartão eletrônico denominado Exclusive Card", o que incluía o fornecimento de cartões eletrônicos com créditos, que eram entregues aos beneficiários indicados pela autuada.

Ainda de acordo com a fiscalização, a autuada, apesar de intimada, deixou de apresentar à fiscalização a relação dos beneficiários das premiações, motivo pelo qual o lançamento foi feito com base na técnica do arbitramento, considerando-se como base de cálculo o valor total das notas fiscais deduzida a comissão da empresa contratada. (...).

**Voto (...).**

#### **Aplicação da Regra Decadencial do Artigo 150, §4º, do Código Tributário Nacional**

Ao contrário do disposto no Acórdão da DRJ (fls. 797 e ss), que aplicou a regra decadencial do artigo 173, I, do Código Tributário Nacional, vale ressaltar, ainda, que a regra decadencial a ser aplicada é a do artigo 150, §4º, do CTN, uma vez que houve recolhimentos de contribuição previdenciária nos referidos períodos pela

**contribuição incidente sobre a comercialização da produção rural, da contribuição ao financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho (GILRAT) e da contribuição devida ao SENAR, no período de 01/07/2002 a 31/12/2003.**

A 8ª Turma da DRJ em Ribeirão Preto/SP julgou procedente o lançamento fiscal, conforme Acórdão nº 1419.785 de fls. 91/96 do e-processo, entendendo que: (i) não foi realizado nenhum recolhimento parcial que justifique a aplicação do prazo decadência previsto no art. 150, § 4º do CTN; (ii) incidem contribuições sociais sobre as receitas decorrentes da comercialização da produção rural de agroindústrias com adquirente do exterior quando intermediadas por cooperativas; e (iii) o contencioso administrativo não é o foro adequado para discussão da ilegalidade ou constitucionalidade das normas. (...) considera pagamento antecipado para efeitos de aplicação da regra vertida no art. 150, §4º do CTN. Ressalto, que o presente voto divergente restringe-se a apreciação desse fato, sendo que a apreciação de outras alegações do recorrente competem a relatora.

Entendeu a relatora, acatando a tese do acórdão recorrido, que existem nos autos demonstração de recolhimento antecipado, estando correto a aplicação da tese do art. 150, §4º. Discordo de tal interpretação.

Primeiramente, grande são as dúvidas que pairam acerca do que podemos considerar como antecipação de pagamento para efeitos de atrair a tese do art. 150, §4º do CTN em matéria previdenciária.

O problema está no fato de que, inicialmente, a contagem do prazo para lançar contribuições previdenciárias era de 10 anos, conforme previsto no art. 45 da lei 8212/91, todavia, com a declaração de constitucionalidade pelo STF, deparamo-nos com lançamentos que não contemplam todas as informações necessárias para verificação de recolhimentos parciais. Ademais, a gama de fatos geradores e fundamentos jurídicos para as contribuições previdenciárias, também são alvo de dúvidas, razão pela qual merecem alguns esclarecimentos.

**Vale destacar, que no presente caso, não se trata de lançamento de diferença de folha, ou mesmo salários indiretos, mas de lançamento de contribuições previdenciárias sobre a comercialização da produção rural, assim como descrito no relatório fiscal:**

Consoante Relatório Fiscal, a contribuinte é agroindústria do setor sucroalcooleiro, sendo fato

**Recorrente, conforme apurado pela Fiscalização (fls. 885 a 935) em resposta à diligência solicitada na Resolução n. 2301000.579 da 1ª Turma da 3ª Câmara da 2ª Seção do CARF (Fls. 874 e ss), sendo que o entendimento de aplicação do artigo 150, §4º, do CTN quando houver recolhimentos consta inclusive na Súmula CARF nº 99, "in verbis":**

*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.*

Ante o exposto, **aplica-se a regra decadencial do artigo 150, §4º, do CTN**, de modo que todos os fatos geradores anteriores a novembro de 2007 se encontram atingidos pela decadência, uma vez que o prazo de cinco anos para constituição do crédito tributário se encerrou em novembro de 2007, ao passo que a **cientificação do auto de infração se deu em 30/11/2012** (fls. 639). (...).

Em suma, os prêmios pagos como incentivo profissional possuem natureza remuneratória, de modo que integram o salário de contribuição, e não foram excluídos do campo de incidência pelo § 9º do art. 28 da Lei 8.212/91. (...).

gerador das contribuições lançadas a receita proveniente da comercialização da produção de açúcar e álcool destinada ao mercado externo, por intermédio da Copersucar Cooperativa de Produtores de Cana de Açúcar e Álcool do Estado de São Paulo. Como a produção não foi comercializada diretamente com o adquirente domiciliado no exterior, mas sim via Cooperativa, a imunidade prevista no art. 149, § 2º, inciso I, da Constituição Federal, na redação dada pela Emenda Constitucional nº 33/01, não é aplicável.

Ou seja, para apurar a existência de recolhimento, devemos identificar se para o fato gerador/fundamento legal do lançamento Contribuições Previdenciárias sobre a comercialização da produção Rural, promoveu o sujeito passivo o recolhimento de contribuição. No caso, deveríamos identificar se existem GPS sobre o fundamento legal, o que restou demonstrado de forma diversa pela Delegacia de julgamento na decisão de 1ª instância, fls. 92, que assim enfatizou:

*Ainda que se adote o entendimento jurisprudencial citado pela impugnante, de que nos lançamentos por homologação com pagamento antecipado o prazo decadencial de cinco anos deva ser contado da ocorrência do fato gerador (artigo 150, § 4º, do Código Tributário Nacional CTN), a alegação de decadência não merece acolhida, posto que o contribuinte não procedeu a qualquer recolhimento quanto aos fatos geradores objeto deste lançamento, consoante se verifica pelo Discriminativo Analítico de Débito DAD.*

Considerando o prazo de cinco anos para a constituição do crédito previdenciário, contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, tem-se que os fatos geradores objeto do presente lançamento (07/2002 a 12/2003), poderiam ter sido constituídos até 31/12/2007, em relação aos ocorridos no ano de 2002, e até 31/12/2008, em relação aos ocorridos no ano de 2003.

Consta dos autos que o crédito previdenciário foi constituído em 24/12/2007, pela formalização do lançamento tributário devidamente notificado ao sujeito passivo (doe. fl.35). Portanto, a decadência não se verificou.

Note-se que o **alegado recolhimento** descrito no acórdão recorrido e ratificado pela relatora desse voto, **refere-se a fato gerador diverso, qual seja, recolhimento sobre a Folha de pagamento, o que é facilmente identificável pelo código de pagamento 2100 (fls. 115/121)**, não se prestando a demonstrar recolhimento antecipado para efeitos de aplicação da decadência quinquenal pelo art. 150, §4º do

	<p><b>CTN.</b></p> <p>A contribuição destinada a previdência social advém de diversos <b>fatos geradores</b> distintos, por exemplo: contribuições de segurados, patronais, contribuições destinadas a terceiros (onde a previdência é mera repassadora dos valores) sobre as folhas de pagamento; contribuições pela comercialização da produção rural; por subrogação da produção rural decorrente da aquisição de produtores rurais pessoas físicas e segurados especiais; contribuições decorrentes da retenção de 11% pela contratação de prestadoras de serviços mediante cessão de mão de obra ou empreitada; contratação de cooperativas de trabalho; receitas bruta decorrentes de espetáculos desportivos, dentre outras, cada um correspondendo a um fato gerador com fundamento legal específico. A demonstração de que se tratam de diferentes fatos geradores encontra-se expressa na própria lei 8.212/91 que descreve dispositivos legais específicos para cada um deles. Essa visão também é facilmente detectável na medida que existem códigos de recolhimento de GPS específicos para cada um desses fatos geradores. Dessa forma, <b>não há como alegar recolhimento antecipado sobre fundamentos legais distintos</b>.</p> <p>Esclarecido esse fato, entendo que <u>a decadência deve ser apurada a luz do art. 173, I do CTN, tendo em vista inexistirem recolhimentos sobre o mesmo fundamento legal.</u></p> <p>Considerando que a ciência do lançamento ocorreu em 24/12/2007 e que o período objeto de recurso da PGFN envolve as <b>competências 07/2002 a 11/2002</b>, período esse dado pelo acórdão recorrido, entendo que não existe decadência a ser declarada</p>
	<p><b>ACÓRDÃO PARADIGMA N.º 9202004.572</b></p> <p>CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. DECADÊNCIA. DECISÃO DEFINITIVA DO STJ SOBRE A MATÉRIA. AUSÊNCIA DE PAGAMENTO. DECADÊNCIA ART. 173, I DO CTN. O Superior Tribunal de Justiça em decisão vinculante Resp nº 973.733/SC, firmou entendimento de que a homologação do art. 150, §4º do CTN refere-se ao pagamento antecipado realizado pelo contribuinte. No caso de lançamento decorrente da classificação de Contribuinte como entidade não imune à contribuição previdenciária é de se presumir pela inexistência de pagamento do respectivo tributo. Hipótese em que, não havendo nos autos comprovação de pagamento, ainda que parcial, deve-se aplicar a decadência segundo a norma do art. 173, I do CTN. (...).</p>

	<p><b>Relatório</b></p> <p>Conforme sintetizado pelo relatório de fls. 675, trata-se de Notificação Fiscal de Lançamento de Débito – (NFLD n.º 37.058.8258) na qual são exigidas contribuições patronais destinadas ao custeio da Seguridade Social, bem como as contribuições destinadas a outras entidades e fundos paraestatais (Terceiros).</p> <p>Exigência relativa ao período de 01/2001 à 13/2001.</p> <p>Segundo o Relatório Fiscal, trata-se originalmente de lançamento preventivo da decadência lavrado para acautelar as contribuições patronais devidas pela notificada (quota patronal), em face da proposta, pelo Ministério Público Federal, da Ação Civil Pública n.º 2006.34.00.037.6573, junto à Seção Judiciária do Distrito Federal e distribuída à 4ª Vara Federal, cujo objeto consistia na obtenção da declaração judicial de que a Faculdades Católicas não seria uma entidade benéfica de assistência social, nos termos do art. 195, §7º da CRF/88.</p> <p>No que tange ao reconhecimento da decadência, lembramos que o lançamento tem como função prevenir decadência de contribuições patronais destinadas ao custeio da Seguridade Social, bem como as contribuições destinadas a outras entidades e fundos paraestatais (Terceiros) incidentes sobre os valores pagos por entidade sem fins lucrativos aos segurados que lhe prestaram serviços.</p> <p>A NFLD compreende o período de 01/2001 à 13/2001. Contribuinte foi intimado pessoalmente em 11/12/2007. Discute-se por meio do presente recurso se haveria nos autos comprovação de pagamento, ainda que parcial, do tributo cobrado.</p> <p>Tal discussão é relevante na medida em que, após exaustivo debate, a jurisprudência se posicionou no sentido de que aqueles tributos classificados na modalidade de lançamento por homologação o prazo decadencial aplicável é o do art. 150, §4º do CTN, salvo nas hipóteses em que o contribuinte tenha agido com dolo, fraude ou simulação, ou se restar comprovado que não ocorreu a antecipação de pagamento. (...).</p> <p>No que tange as contribuições previdenciárias entendo que a resposta já foi construída por este Conselho quando da edição da Súmula CARF n.º 99, que dispõe:</p> <p><b>Súmula CARF n.º 99:</b> 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.</p>
--	---

	<p>Embora a referida Súmula não seja aplicada ao caso pois a mesma contempla lançamento cujo objeto é cobrança da <b>Contribuição Social incidente sobre pagamentos de salários tidos como indiretos</b> o entendimento ali exposto é compatível com o caso em questão. (...).</p> <p>Assim, a verificação da ocorrência de pagamento para fins de atração da regra o art. 150, §4º do CTN deve se dar pela análise de ter o contribuinte recolhido ao longo do período autuado contribuição previdenciária decorrente do mesmo fato gerador objeto do lançamento, ainda que os respectivos recolhimentos não se refiram propriamente aos fatos cujas hipóteses de incidência tenham sido questionadas pela fiscalização. Deve-se entender por 'mesmo fato gerador' as hipóteses de incidência que possuem identidade entre os critérios que compõem a respectiva regra matriz de incidência, ou seja, tributo previsto no mesmo dispositivo legal com coincidência de sujeito passivo e base de cálculo, ainda que esta última não tenha sido quantificada corretamente.</p> <p>No presente caso, conforme esclarecido ao longo do processo e afirmado pela própria Recorrente, pelo fato de esta se intitular <u>entidade imune por óbvio que não ocorreu o recolhimento das contribuições sociais quota patronal nos termos em que previsto no art. 22 da Lei nº 8.212/91 ora lançado</u>. O que o Contribuinte afirma é que houve recolhimento na modalidade de retenção da contribuição social devida pelos segurados que lhe prestaram serviço, ou seja, recolhimento do tributo cujo fato gerador está descrito no art. 20 da mesma lei.</p> <p>No entender dessa Relatora o pagamento realizado com base no art. 20 da Lei nº 8.212/91 (parte segurado) não se aproveita para fins de aplicação do art. 150, §4º do CTN haja vista que o lançamento visa a cobrança da contribuição prevista no art. 22, da mesma lei.</p> <p>Diante do exposto, conheço do recurso para no mérito negar-lhe provimento, mantendo-se o acórdão proferido pela e. Câmara a quo, em face da correta aplicação do art. 173, I, do CTN para contagem da decadência.</p>
--	---

Com a análise dos paradigmas mencionados, observa-se que, no primeiro, houve aplicação do art. 173, I, do CTN, em detrimento da aplicação do art. 150, § 4º, do CTN, considerando, em suma, que o lançamento se referia à exigência das **contribuições previdenciárias sobre a comercialização da produção rural**, contudo os recolhimentos antecipados foram relativos às contribuições previdenciárias incidente sobre **às folhas de pagamentos**.

Tal fato, motivo relevante para a adoção da posição adotada pelo Colegiado, mostra-se distinto do constante dos presentes autos, pois aqui o lançamento refere-se às **contribuições sobre às folhas de pagamentos (código 2100)**, diante da constatação do pagamento de **salário indireto** (cartões de incentivo).

Desse modo, entendo que assiste razão à Recorrida quanto à impossibilidade de conhecimento do Recurso interposto pela Procuradoria, pois a ausência de similitude fática entre os julgados inviabiliza a identificação da divergência jurisprudencial suscitada.

No que se refere ao segundo paradigma, cumpre destacar que a aplicação do art. 173, I, do CTN decorreu do fato de a **entidade perder a imunidade, e, por óbvio, não ter antecipado o recolhimento das contribuições sociais, quota patronal, nos termos em que previsto no art. 22 da Lei nº 8.212/91 ora lançado.**

Portanto, o citado paradigma, tal como o primeiro, trata de situação diversa da constante dos autos, razão pela qual não se identifica a divergência jurisprudencial arguida.

Apresentadas as distinções fáticas entre os paradigmas e o acórdão recorrido, cabe ressaltar que o acórdão Recorrido utilizou-se do entendimento da Súmula CARF 99 e, consoante se extraí do § 3º do art. 67 do RICARF, *não cabe recurso especial de decisão de qualquer das turmas que adote entendimento de súmula de jurisprudência dos Conselhos de Contribuintes, da CSRF ou do CARF, ainda que a súmula tenha sido aprovada posteriormente à data da interposição do recurso.*

Observa-se que a Recorrente questionou a aplicação da Súmula ao acórdão recorrido, mas não trouxe paradigmas que tratassesem de **situações similares** ao acórdão vergastado nas quais os Colegiados não tivessem aplicado a súmula.

Assim, mostra-se aplicável o dispositivo regimental mencionado.

Por todo o exposto, voto em não conhecer do recurso especial, nessa parte.

## 2. Do mérito

### 2.1. Da Decadência relativa ao descumprimento de obrigação acessória

Alega a Recorrente, em síntese, a impossibilidade de aplicação da regra de decadência estabelecida no art. 150, § 4º, do CTN, com relação à obrigação acessória integrante da autuação sob análise.

Por outro lado, argumenta a Recorrida, em suma, que, em decorrência do reconhecimento da decadência da obrigação principal, evidencia-se decaída a possibilidade de exigência de cumprimento de obrigações acessórias correlatas, bem como de aplicação de eventuais penalidades pelo seu descumprimento, conforme decidiu o acórdão recorrido.

Assiste razão à Recorrente, em seus argumentos, considerando o disposto no Enunciado de Súmula CARF n.º 148, abaixo transrito:

#### Súmula CARF nº 148

No caso de multa por descumprimento de obrigação acessória previdenciária, a aferição da decadência tem sempre como base o art. 173, I, do CTN, ainda que se verifique pagamento antecipado da obrigação principal correlata ou esta tenha sido fulminada pela decadência com base no art. 150, § 4º, do CTN.

Desse modo, mostra-se imperiosa a aplicação do art. 173, I, do CTN, no que se refere à obrigação acessória integrante objeto integrante dos presentes autos.

Assim, deve ser restabelecido entendimento já esposado pela DRJ, com a aplicação do dispositivo legal anteriormente citado, com o reconhecimento da decadência das competências de 01/2006 a 11/2006, considerando a notificação do lançamento realizada em

30/11/2012, conforme AR de fls. 639, bem como o fato de o crédito lançado referir-se às competências de 01/2006 a 05/2008.

Portanto, voto em dar provimento ao Recurso Especial, nessa parte.

## 2.2. Da aplicação da retroatividade benigna

No que se refere ao pleito de aplicação da retroatividade benigna, cabe salientar que integram o presente processo as seguintes autuações:

**1) AIOP Debcad nº 37.359.5972:** referente à exigência de contribuições devidas à Seguridade Social, parte da empresa, inclusive para o financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho (GILRAT);

**2) AIOP Debcad nº 37.359.5980:** referente à exigência das contribuições devidas à Seguridade Social, pelos segurados empregados, de responsabilidade da empresa por substituição tributária.

**3) AIOP Debcad nº 37.359.5999:** referente à exigência de contribuições para outras entidades e fundos (terceiros), relativas à contribuição do salário educação, e as contribuições destinadas ao INCRA, SENAC, SESC e SEBRAE.

**4) AIOA Debcad nº 37.359.5964** (Código de Fundamentação Legal CFL 68): por falta de informação, em GFIP, dos fatos geradores de contribuições previdenciárias, com infringência à Lei nº 8.212, de 24/7/1991, artigo 32, inciso IV, § 5º (CFL 68), nas competências 10/2007, 11/2007, 02/2008 e 03/2008.

Trata-se, desse modo, de caso típico de aplicação da Súmula CARF n.º 119, de observância obrigatória pelo Colegiado, abaixo transcrita:

### Súmula CARF nº 119

No caso de multas por descumprimento de obrigação principal e por descumprimento de obrigação acessória pela falta de declaração em GFIP, associadas e exigidas em lançamentos de ofício referentes a fatos geradores anteriores à vigência da Medida Provisória nº 449, de 2008, convertida na Lei nº 11.941, de 2009, a retroatividade benigna deve ser aferida mediante a comparação entre a soma das penalidades pelo descumprimento das obrigações principal e acessória, aplicáveis à época dos fatos geradores, com a multa de ofício de 75%, prevista no art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996. (Vinculante, conforme Portaria ME nº 129, de 01/04/2019, DOU de 02/04/2019).

Dessa forma, voto em dar provimento ao recurso também nessa parte.

## 3. Conclusão

Diante do exposto, voto em conhecer parcialmente do Recurso Especial apenas quanto à decadência relativa à obrigação acessória e à retroatividade benigna das multas, e, no mérito, na parte conhecida, em dar-lhe provimento.

(documento assinado digitalmente)

Ana Cecília Lustosa da Cruz

Fl. 15 do Acórdão n.º 9202-009.316 - CSRF/2<sup>a</sup> Turma  
Processo nº 10803.720084/2012-51