



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



| | |
|--------------------|---------------------------------------|
| PROCESSO | 10950.720799/2010-59 |
| ACÓRDÃO | 9202-011.899 – CSRF/2ª TURMA |
| SESSÃO DE | 18 de março de 2026 |
| RECURSO | ESPECIAL DO PROCURADOR |
| RECORRENTE | FAZENDA NACIONAL |
| INTERESSADO | FUNDAÇÃO HOSPITALAR DE SAÚDE E OUTROS |

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

Período de apuração: 01/01/2005 a 31/12/2008

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL (PAF). RECURSO ESPECIAL DE DIVERGÊNCIA. CONFLITOS INTERPRETATIVOS. PACIFICAÇÃO. DISSÍDIO JURISPRUDENCIAL. CARACTERIZAÇÃO. CONHECIMENTO.

O recurso especial tem cognição restrita à pacificação de conflitos interpretativos, estabelecidos a partir de **idêntica** situação fática e **igual** referencial normativo - similaridade da norma e do fato. Logo, há de ser conhecido tão somente quando os acórdãos recorrido e paradigma, sob a subsunção de igual caso concreto ao mesmo fundamento legal, prolatarem decisões divergentes.

CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL (CTN). LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. PRAZO DECADENCIAL. FATO GERADOR. AUTUAÇÃO. PAGAMENTO. ANTECIPAÇÃO ESPONTÂNEA. AUSENTE. INÍCIO DA CONTAGEM. REGRA GERAL. SÚMULA CARF. ENUNCIADO Nº 99. NÃO APLICÁVEL.

Tratando-se de lançamento por homologação, ainda que ausentes apropriação indébita, dolo, fraude e simulação, aplica-se a contagem de prazo prevista no art. 173, I, do CTN, quando a contribuição correspondente ao fato gerador da respectiva competência deixar de ser recolhida espontaneamente. Contudo, dita antecipação de pagamento não é afetada pelo recolhimento apenas parcial do valor efetivamente devido, como também quando a parcela recolhida não compuser rubrica exigida na autuação.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, conhecer do recurso especial interposto e, no mérito, dar-lhe provimento.

Assinado Digitalmente

Francisco Ibiapino Luz – Relator

Assinado Digitalmente

Liziane Angelotti Meira – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim, Leonam Rocha de Medeiros, Ludmila Mara Monteiro de Oliveira, Liziane Angelotti Meira (Presidente), Francisco Ibiapino Luz, Diogo Cristian Denny (substituto integral), Leonardo Nunez Campos (substituto integral) e Cleberson Alex Friess (substituto integral).

RELATÓRIO

Trata-se de recurso especial interposto pela Fazenda Nacional contra a decisão prolatada por meio do acórdão de Recurso de Ofício e Voluntário nº 2301-004.590, que, no que interessa, deu parcial provimento ao recurso voluntário, reconhecendo a decadência com base no art. 150, § 4º, do CTN, cuja ementa e dispositivo restaram assim redigidos (processo digital, fls. 2.854 a 2.886):

Ementa:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2005 a 31/12/2008

[...]

DECADÊNCIA.

O Supremo Tribunal Federal, através da Súmula Vinculante nº 08, declarou inconstitucionais os artigos 45 e 46 da Lei nº 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, §4º; caso contrário, aplica-se o disposto nº artigo 173, I.

Dispositivo:

Acordam os membros do colegiado, [...] (2) por maioria de votos, dar provimento parcial ao recurso voluntário para: (a) reconhecer a decadência com base no art. 150, § 4º do CTN [...].

O recurso especial foi interposto no prazo estabelecido pelo art. 37, § 2º, do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, pois a ciência do acórdão recorrido se deu em **28/12/2022** (intimação presumida) e a peça recursal foi interposta em **10/01/2023**. Logo, já que atendido reportado pressuposto de admissibilidade, a, à época, Sra. Presidente Substituta da 2ª Seção passou à análise da divergência jurisprudencial supostamente verificada entre o acórdão recorrido e os respectivos paradigmas (processo digital, fls. 3.126 e 3.141).

O apelo da Recorrente suscita a rediscussão da contagem do prazo decadencial, aduzindo haver dissídio jurisprudencial entre a decisão recorrida e aquelas prolatadas nos acórdãos paradigmáticos nºs 9202-004.572 e 9202-009.689, dos quais transcreve as ementas (processo digital, fls. 3.127 a 3.140).

Nesse pressuposto, consoante se vê no Despacho de Admissibilidade de Recurso Especial, datado de 15 de março de 2023, aludida decisão monocrática deu seguimento à contestação sob análise, nos seguintes termos (processo digital, fls. 3.186 a 3.191):

Conclusão

Com fundamento no RICARF, anexo II, artigos 67 e 68, concluo que restou demonstrada a divergência de interpretação em relação à matéria:

Decadência – Contagem do prazo

Diante disso, nos termos do RICARF, artigo 8º, proponho que seja **DADO SEGUIMENTO** ao pedido interposto pela PGFN.

[...]

De acordo.

Com fundamento no RICARF, anexo II, artigo 18, inciso III, **DOU SEGUIMENTO** ao Recurso Especial interposto pela PGFN.

(destaques no original)

Cientificada do teor dos acórdãos recorrido e de embargos, do recurso especial da Fazenda Nacional e do respectivo despacho de admissibilidade, a Recorrente ofereceu contrarrazões tempestivas. Nestas, sem resistência quanto ao seguimento admitido em si, mas tão somente contrapondo razões de mérito, pugna pela procedência da decisão recorrida, nestes termos (processo digital, fls. 3.195 a 3.197):

2. O DESPROVIMENTO DO RECURSO

2.1. [...]

A questão da decadência foi discutida sob duas perspectivas.

Em relação ao AI nº 37.3283.374-8, relacionada ao suposto não preenchimento dos requisitos legais da imunidade, aplicou-se a contagem do art. 173, inciso I, do CTN, com o reconhecimento da caducidade do crédito tributário anterior à competência de 12/2005, como se vê:

[...]

Em relação ao AI nº 37.330.240-1, que trata justamente da contribuição do segurado, aplicou-se o art. 150, § 4º, do CTN em razão da verificação de pagamento parcial das obrigações no período em discussão, como se vê:

[...]

O recurso especial da PGFN **envolve apenas esta última discussão**, relacionada ao AI nº 37.330.240-1; a anterior, que teve outro pressuposto, não está em causa.

2.2. A discussão proposta assenta-se na possibilidade de o pagamento da cota do segurado da contribuição social ser considerada pagamento antecipado para a aplicação do art. 150, § 4º, do CTN, no contexto da contribuição patronal.

Embora o tema seja relevante e que o entendimento da PGFN esteja equivocado (uma vez que a contribuição social tem apenas um fato gerador), **a verdade é que ele não tem relevância para o caso, uma vez que a decadência em questão versa precisamente sobre a contribuição do segurado**.

Fica claro, assim, que a premissa do recurso está equivocada: o v. acórdão recorrido, no ponto em questão, estava tratando da contribuição do segurado, não do empregado, como se observa no próprio voto: *“O AI nº 37.330.2401 envolve contribuições dos segurados no período de 12/2005 a 12/2008...”*.

Em assim sendo, nenhum outro argumento é necessário para defender a correção do v. acórdão recorrido, dado que o caso versa sobre a cota do segurado e, sob essa perspectiva, sendo incontroverso o pagamento, as próprias razões recursais cancelam a decadência.

2.3. Feito o esclarecimento e evidenciado o equívoco da PGFN, o recurso deve ser desprovido, dado que o v. acórdão recorrido não comporta reparo e as razões recursais estão simplesmente equivocados.

(destaques no original)

A propósito, o recurso especial interposto pela Contribuinte teve seguimento negado pelo, à época, Sr. Presidente da 3ª Câmara da 2ª Seção de Julgamento, nestes termos (processo digital, fls. 3.144 a 3.154 e 3.212 a 3.222):

Com fundamento no RICARF, anexo II, artigo 18, inciso III, **NEGO SEGUIMENTO** ao recurso especial.

(destaque no original)

É o relatório.

VOTO

Conselheiro **Francisco Ibiapino Luz**, Relator.

Conhecimento

Inicialmente, vale consignar que o julgamento do recurso especial tem cognição restrita à pacificação de conflitos interpretativos, aí não se incluindo a reforma, pura e simples, das decisões recorridas, o que, fosse o caso, consolidaria uma terceira instância administrativa. Fato, portanto, inexistente.

Nesse sentido, o Regimento Interno do CARF - RICARF - é preciso quanto ao conhecimento do reportado recurso, pois, a teor do seu art. 18, §§ 1º, 5º, 6º e 8º, a caracterização da divergência jurisprudencial efetiva-se tão somente quando, para **idêntica** situação fática, sob **igual** referencial normativo, os colegiados se **pronunciaram** de forma distinta. Confira-se:

Art. 118. Compete à Câmara Superior de Recursos Fiscais, por suas Turmas, julgar recurso especial interposto contra acórdão que der à legislação tributária interpretação divergente da que lhe tenha dado outra Câmara, Turma de Câmara, Turma Especial, Turma Extraordinária ou a própria Câmara Superior de Recursos Fiscais.

§ 1º O recurso deverá demonstrar a legislação tributária interpretada de forma divergente.

[...]

§ 5º O recurso especial somente terá seguimento quanto à matéria prequestionada, cabendo a demonstração, com precisa indicação na peça recursal, do prequestionamento no acórdão recorrido, ou ainda no despacho que rejeitou embargos opostos tempestivamente ou no acórdão de embargos.

§ 6º Na hipótese de que trata o caput, o recurso deverá demonstrar a divergência arguida indicando até duas decisões divergentes por matéria.

[...]

§ 8º A divergência prevista no caput deverá ser demonstrada analiticamente, com a indicação dos pontos nos paradigmas colacionados que diverjam de pontos específicos no acórdão recorrido.

De pronto, infere-se que, a despeito dos inúmeros recortes possíveis nas relações jurídicas estabelecidas, vale somente a **divergência interpretativa** que contorna as decisões sob cotejamento. Logo, refuta-se toda argumentação abstrata, ampla e genérica - deslocada do caso concreto -, pois reportado **dissídio jurisprudencial** ficará caracterizado somente quando os acórdãos **recorrido** e **paradigmas** prolatarem entendimentos **divergentes** decorrentes da subsunção de **igual** caso concreto ao **mesmo** fundamento legal.

Por certo, tratando-se divergência exclusivamente tocante à aplicação do direito, em teste de aderência, há de se ponderar o **entendimento** que supostamente sereia pronunciado pelo **colegiado paradigmático** na hipótese da decisão em apreço. Nesse racional, sendo plausível a **reforma** do acórdão recorrido, resta caracterizado o dissídio jurisprudencial, devendo a respectiva

matéria recursal **ser conhecida**; a *contrário* sensu, se **mantido** o decidido na origem, refuta-se dita caracterização, **não se conhecendo** das referidas alegações.

Sob esse pressuposto, passando propriamente à análise do conhecimento quanto às razões recursais que tiveram a rediscussão admitida, é oportuno individualizar tanto a **matéria fática** sinalizada no Apelo como o **fundamento jurídico** a ela atribuído na decisão prolatada mediante o acórdão recorrido, do qual transcrevemos os excertos sequenciados.

Acórdão recorrido (processo digital, fls. 2.855, e 2.871 a 2.873):

Dispositivo:

Acordam os membros do colegiado, [...] (2) por maioria de votos, dar provimento parcial ao recurso voluntário para: (a) reconhecer a decadência com base no art. 150, § 4º do CTN [...].

Voto:

Embora nos itens 34, 37 e 39 do Relatório fiscal conste registro de que a atuada efetuara recolhimentos para a rubrica segurados por todo período levantado, o i. julgador a quo não os reconheceu para efeito de pagamentos antecipados na análise do auto de infração da parte da empresa:

[...]

Na condução do voto a quo, o i. Julgador arrazou conforme o abaixo:

*"10.1. O lançamento veiculado no AI nº 37.283.3748(período de 01/2005 a 12/2008) resulta da constatação de não preenchimento dos requisitos legais da isenção decorrente do art. 195, § 7º, da Constituição Federal, ensejando a configuração da ausência de recolhimento das contribuições, a atrair a incidência do prazo decadencial do **art. 173, I, do CTN**.*

[...]

10.3. O AI nº 37.330.2401 envolve contribuições dos segurados no período de 12/2005 a 12/2008, tendo havido pagamento antecipado, conforme DD (fls. 2054/2058) e RADA (fls. 2059/2062), nas competências 12/2005, 01/2006, 02/2006, 04/2006, 05/2006, 06/2006, 07/2006, 09/2006 e 10/2006.

[...]

10.6. Assim, em relação ao AI nº 37.330.2401, o prazo decadencial deve ser contado da data de ocorrência do fato gerador, a ensejar a configuração da decadência do lançamento pertinente às competências 12/2005, 01/2006, 02/2006, 04/2006, 05/2006, 06/2006, 07/2006, 09/2006 e 10/2006.

[...]

Reiterando que conforme o item 2 do Relatório Fiscal às 2.111, o período da constituição do crédito está contido nas competências 01/2005 a 13/2008,

considerando que ocorreram recolhimentos antecipados na forma dos itens 34, 37 e 39 do Relatório fiscal , aplica-se às autuações o previsto na súmula n 99 do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais CARF por entender que qualquer recolhimento na competência tem o condão de representar pagamento antecipado, *verbis*:

[...]

Na forma do encimado, considerando que o contribuinte fora notificado por Aviso de Recebimento AR, em 27/12/2011, fls. 2.235, os créditos constituídos para as competências 11/2006 e anteriores foram fulminadas pelo Instituto da Decadência em obediência ao comando da Súmula 99 do CARF .

(destaques no original)

Analisando-se os excertos transcritos precedentemente, conclui-se que:

1. A **materialidade** dos fatos está delimitada pela pretensão da Recorrente de ver restabelecido o crédito tido por decaído, sob o pressuposto de que o recolhimento da Contribuição Previdenciária dos **segurados** não se caracteriza antecipação de pagamento da contribuição **patronal**.

2. O **fundamento jurídico** da decisão recorrida é o teor do art. 150, § 4º, do CTN e o Enunciado nº 99 de súmula do CARF, vistos sob a perspectiva de que o recolhimento da contribuição a **cargo do segurado** caracteriza-se **antecipação** de pagamento da contribuição **patronal** devida.

Com efeito, a fim de se ratificar ou refutar a existência do dissídio jurisprudencial, há de se apreciar o fato julgado nos paradigmas e os respectivos fundamentos jurídicos que lhes deram suportes, nestes termos:

(i) Primeiro paradigma - Acórdão nº 9202-004.572 (processo digital, fl. 3.133):

Ementa:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2001 a 31/12/2001

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.

Voto:

No presente caso, conforme esclarecido ao longo do processo e afirmado pela própria Recorrente, pelo fato de esta se intitular entidade imune por obvio 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. 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. 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.**

(destaques no original)

(ii) Segundo paradigma - Acórdão nº 9202-009.689 (processo digital, fl. 3.135):

Ementa:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2005 a 31/12/2005

[...]

DECADÊNCIA. DECISÃO DO STJ. EFEITO REPETITIVO. LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. PAGAMENTO ANTECIPADO. CARACTERIZAÇÃO.

O recolhimento de Contribuição Previdenciária dos segurados não caracteriza pagamento antecipado, quando a exigência envolve fato gerador diverso, qual seja, de Contribuição Previdenciária patronal. Inexistindo recolhimento antecipado, a decadência deve ser aferida mediante a aplicação do art. 173, I, do CTN, segundo o qual o termo inicial do respectivo prazo é o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.”(Processo nº 10630.720340/2010-78)

(destaque no original)

Como se vê, os acórdãos recorrido e paradigmas, sob a subsunção de igual caso concreto ao mesmo fundamento legal, prolataram entendimentos divergentes, **traduzindo notório dissídio jurisprudencial.** Afinal, enquanto o primeiro reconheceu que o crédito sob apreciação foi atingido pela decadência vista no art. 150, § 4º, do CTN, sob o fundamento de que o recolhimento da Contribuição Previdenciária dos **segurados** é apto para atrair a aplicação do Enunciado nº 99 deste Conselho, **ainda que a autuação refira-se à contribuição patronal;** os paradigmas, entenderam pela inexistência da referida antecipação.

Assim entendido, oriento meu voto por conhecer da referida alegação recursal.

Prejudicial de mérito

Na relação jurídico-tributária, a decadência se traduz fato extintivo do direito da Fazenda Pública apurar, de ofício, tributo que deveria ter sido pago espontaneamente pelo contribuinte, bem como penalidades decorrentes do descumprimento tanto da obrigação principal como daquela tida por acessória. Assim considerado, o Sujeito Ativo dispõe do prazo de 5 (cinco) anos para constituir o crédito devido, **variando**, conforme as circunstâncias, **apenas a data de início da mencionada contagem**. É o que se abstrai dos arts. 150, § 4º, e 173, incisos I, II e parágrafo único, do CTN, *verbis*:

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

[...]

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;

II - da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado.

Parágrafo único. O direito a que se refere este artigo extingue-se definitivamente com o decurso do prazo nele previsto, contado da data em que tenha sido iniciada a constituição do crédito tributário pela notificação, ao sujeito passivo, de qualquer medida preparatória indispensável ao lançamento.

(destaque nosso)

Cotejando supracitados preceitos, deduz-se que o legislador dispensou tratamento diferenciado àquele contribuinte que pretendeu cumprir corretamente sua obrigação tributária, apurando e recolhendo o encargo que supostamente entendeu devido. No contexto, embora o CTN trate o instituto da decadência em quatro preceitos distintos, destacam-se (i) a regra **específica**, de aplicação exclusiva quando o lançamento se der por homologação (art. 150, § 4º) e (ii) a regra **geral**, aplicável a todos os tributos e penalidades, conforme as circunstâncias, independentemente da modalidade de lançamento (art. 173, incisos I, II e § único).

Por pertinente, a compreensão do que está posto nas citadas regras fica facilitada quando se vê as normas para elaboração, redação, alteração e consolidação de leis, presentes no art. 11, inciso III, alíneas “c” e “d” da Lei Complementar nº 95, de 26 de fevereiro de 1998, que passo a transcrever:

Art. 11. As disposições normativas serão redigidas com clareza, precisão e ordem lógica, observadas, para esse propósito, as seguintes normas:

[...]

III - para a obtenção de ordem lógica:

[...]

c) expressar por meio dos **parágrafos** os **aspectos complementares** à norma enunciada no caput do artigo e as **exceções** à regra por este estabelecida;

d) promover as **discriminações e enumerações** por meio dos **incisos**, alíneas e itens.

(destaques nossos)

Mais especificamente, segundo se infere do ato complementar ora transcrito, os **incisos I e II** do supracitado art. 173 do CTN trazem **enumerações** atinentes ao respectivo *caput*, enquanto, em seu **parágrafo único**, dito artigo estabelece **exceção** à regra elencada no apontado **inciso I**. Por conseguinte, abstrai-se que o **termo inicial** do descrito prazo decadencial levará em conta: (i) a data de início do procedimento fiscal; (ii) a forma de apuração do correspondente tributo; (iii) a antecipação do respectivo pagamento; (iv) a ocorrência de dolo, fraude ou simulação; e (v) a hipótese do lançamento anterior ter sido anulado por vício formal.

Assim entendido, o prazo quinquenal em debate **terá sua contagem iniciada** consoante retratam os 4 (quatro) cenários expostos a seguir:

1. **do respectivo fato gerador**, nos tributos apurados por homologação, quando afastadas as hipóteses de dolo, fraude ou simulação, e houver antecipação de pagamento do correspondente imposto, ainda que em valor inferior ao efetivamente devido, aí se incluindo eventuais retenções na fonte - IRRF (CTN, art. 150, § 4º);

2. **do primeiro dia do exercício seguinte** àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, quanto aos tributos suprimidos do cenário anterior (item 1) e as penalidades, **exceto nos contextos** onde houve autuação previamente **anulada** por vício formal ou quando o respectivo procedimento fiscal tenha sido **iniciado em data anterior**, ambos dotados de regras próprias (CTN, art. 173, inciso I);

3. **da ciência de início** do procedimento fiscal, quanto aos tributos e penalidades tratados no cenário 2, quando a fiscalização for **instaurada antes do primeiro dia do exercício seguinte** àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado (CTN, art. 173, parágrafo);

4. da decisão administrativa irreformável de que trata o art. 156, inciso IX, do CTN, nos lançamentos destinados a, novamente, constituir crédito tributário objeto de autuação anulada por vício formal (CTN, art. 173, inciso II).

Explicitada a contextualização abstrata da matéria, já sob a perspectiva de sua aplicação às Contribuições Sociais Previdenciárias, adentra-se propriamente na tipificação da manifestada prejudicial.

Nessa circunstância, transcreve-se excertos dos arts. 22 e 30 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, dos quais se pode inferir que a apuração das CSP se dará mediante lançamento por homologação. Confira-se:

Art. 22. A contribuição a cargo da empresa, destinada à Seguridade Social, além do disposto no art. 23, é de:

[...]

Art. 30. A arrecadação e o recolhimento das contribuições ou de outras importâncias devidas à Seguridade Social obedecem às seguintes normas

I - a empresa é obrigada a:

a) arrecadar as contribuições dos segurados empregados e trabalhadores avulsos a seu serviço, descontando-as da respectiva remuneração;

b) recolher os valores arrecadados na forma da alínea *a* deste inciso, a contribuição a que se refere o inciso IV do art. 22 desta Lei, assim como as contribuições a seu cargo incidentes sobre as remunerações pagas, devidas ou creditadas, a qualquer título, aos segurados empregados, trabalhadores avulsos e contribuintes individuais a seu serviço até o dia 20 (vinte) do mês subsequente ao da competência;

[...]

II - os segurados contribuinte individual e facultativo estão obrigados a recolher sua contribuição por iniciativa própria, até o dia quinze do mês seguinte ao da competência;

III - a empresa adquirente, consumidora ou consignatária ou a cooperativa são obrigadas a recolher a contribuição de que trata o art. 25 até o dia 20 (vinte) do mês subsequente ao da operação de venda ou consignação da produção, independentemente de essas operações terem sido realizadas diretamente com o produtor ou com intermediário pessoa física, na forma estabelecida em regulamento;

(destaques no original)

Sob dita perspectiva, cabível trazer considerações relevantes acerca da citada regra especial, destacando-se a **antecipação** de pagamento da **contribuição apurada**, capaz de atrair a data de início da contagem do referido prazo decadencial.

Regra especial (art. 150, § 4º, do CTN)

Cuidando-se de lançamento por homologação e ausentes as hipóteses de apropriação indébita de CSP, dolo, fraude e simulação, se houver **pagamento antecipado** da contribuição concernente à **competência autuada**, aplica-se a contagem do prazo decadencial prevista no art. 150, § 4º, do CTN. Portanto, é pertinente se compreender a exata caracterização da referida antecipação de pagamento, eis que, como visto, traduz-se fator determinante tocante à aplicação da presente regra.

Assim entendido, dita compreensão fica facilitada quando revelada expressão é analisada sob o aspectos o **valorativo**, versando acerca da conformidade entre a quantia devida na respectiva competência e aquela efetivamente quitada pelo contribuinte.

Nestes termos, oportuno consignar que dita antecipação de pagamento não é afetada pela retenção ou recolhimento apenas parcial do valor efetivamente devido, como também quando referida parcela antecipada não compuser rubrica exigida na autuação. Trata-se de matéria pacificada neste Conselho por meio do Enunciado nº 99 de sua súmula, que assim delineou seu entendimento acerca da matéria:

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.

Diante disso, a fim de melhor captar aquilo que efetivamente **diz** reportada jurisprudência, como se **passa** o que ali está dito e, especialmente, de que **modo** as situações fáticas a ela se subsumem, torna-se relevante a exata caracterização do **pagamento antecipado** tratado no descrito Enunciado, o que, necessariamente, passa pela delimitação do **conteúdo semântico** nele presente. Nesses termos, é imperioso se compreender o sentido e a extensão de suas expressões **“considerado como devido pelo contribuinte na competência do fato gerador”** e **“rubrica especificamente exigida no auto de infração”**.

Mais especificamente, buscando facilitar a assimilação da primeira expressão, vale destacar o **“considerado como devido”** e **“fato gerador”**, eis que balizadores da inferência que se pretende demonstrar. Diante disso, conforme o já transcrito art. 150 do CTN, tratando-se de lançamento por homologação, cabe ao contribuinte **calcular** o tributo que considera **devido** e promover o respectivo pagamento, cuja homologação se dará posteriormente.

Em reportada perspectiva, **somente a título exemplificativo**, não se imagina minimamente razoável o contribuinte, a exemplo, **confundir** o fato gerador da contratação de serviço executado mediante cessão de mão-de-obra (retenção de 11% sobre o valor bruto da nota fiscal) com aquele decorrente da remuneração por ele paga aos segurados empregados (20% do

total pago). Com efeito, ambos têm fundamentações legais distintas, já que o primeiro se ampara no art. 31 da Lei nº 8.212/1991 e o segundo no art. 22, inciso I, do mesmo ato legal.

Trata-se de entendimento também perfilhado com a decisão do Superior Tribunal de Justiça (STJ) no julgamento do Recurso Especial nº 973.733/SC, submetida ao rito do art. 543-C do Código de Processo Civil, **de cumprimento obrigatório pelos integrantes deste Conselho**, consoante § 2º do art. 62 do Regimento Interno do CARF, de cuja ementa transcrevo os seguintes excertos:

PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ARTIGO 543-C, 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** [...]

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; [...]

[...]

7. Recurso especial desprovido. Acórdão submetido ao regime do artigo 543-C, do CPC, e da Resolução STJ 08/2008.

(destaquei)

Como se vê, o STJ foi taxativo quanto ao **“considerado como devido pelo contribuinte na competência do fato gerador”**, pois expressamente determinou a necessária declaração do débito (***inexistindo declaração prévia do débito***), assim como arrematou não se tratar de apuração qualquer, **mas tão somente daquela atinente aos fatos geradores correspondentes aos débitos declarados na respectiva competência** (no que concerne aos fatos imponíveis ocorridos no período).

No manifestado desígnio, observa-se que o eixo conceitual presente no reportado enunciado, por si só, no meu entender, **já afasta** a suposta possibilidade do termo “rubrica” confundir-se com “hipótese de incidência” legalmente prevista, base imponível do fato gerador. Afinal, tratando-se de **obrigação tributária principal**, que surge juntamente com o seu fato

gerador, como é o caso sob análise, a lei traz todas as situações exigidas para a respectiva constituição, aí se incluindo a definição das alíquotas, bases de cálculo e contribuintes, conforme prescrevem os arts. 113, § 1º, e 114 do CTN. Confira-se:

Art. 113. A obrigação tributária é principal ou acessória.

§ 1º A obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente.

[...]

Art. 114. Fato gerador da obrigação principal é a situação definida em lei como **necessária** e suficiente à sua ocorrência. (destaquei)

Desse modo, infere-se que mencionado Enunciado nº 99 destina-se aos **salários indiretos** pagos aos segurados empregados e avulsos, cuja remuneração, por vezes, compõe-se de rubricas diversas. Trata-se de entendimento igualmente adotado pela Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF) deste Conselho. Confira-se os acórdãos dos quais transcrevo os seguintes excertos:

Acórdão nº 9202-009.776, de 25 de agosto de 2021 (CSRF/2ª Turma - Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri, Relatora):

Ementa:

[...]

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.

Não havendo nos autos comprovação do pagamento **para o mesmo fato gerador**, ainda que parcial, deve-se aplicar a decadência segundo a norma do art. 173, I do CTN. (destaquei)

[...]

Voto:

[...]

Embora a referida Súmula não seja aplicada ao caso - **pois a mesma contempla lançamento cujo objeto é cobrança da Contribuição Social incidente sobre pagamentos de salários tidos como indiretos** - o entendimento ali exposto é compatível com o caso em questão. (destaquei)

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. (destaque no original)

E neste caso em razão da autuação estar vinculada a exigência de Contribuições Previdenciárias cota patronal, e considerando que a contribuinte se considerava imune a este tributo, entendimento não compartilhado pelo Fisco em razão do descumprimento de requisito formal, o eventual pagamento relativo as contribuições da cota dos segurados empregados não se aproveita ao caso, **pois trata-se de fato gerador distinto daqueles lançados.** (destaquei)

[...]

Acórdão nº 9202-005.177, de 26 de janeiro de 2017 (CSRF/2ª Turma - Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira, Relatora):

Ementa:

CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. OBRIGAÇÃO PRINCIPAL. DECADÊNCIA. RETENÇÃO DE 11%. RECOLHIMENTO ANTECIPADO SOBRE O MESMO FUNDAMENTO JURÍDICO.

A constatação de antecipação de pagamento parcial do tributo aplicável para fins de contagem do prazo decadencial de acordo com o § 4.º 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** para cobrança de contribuições previdenciárias.

[...]

Voto:

[...]

De imediato, refuto a tese do acórdão recorrido de que aplicável, ao caso concreto, a súmula CARF nº 99. A referida súmula teve por objetivo **pacificar entendimento nos casos de salários indiretos**, em que ocorrem lançamentos de diversas rubricas do conceito latu de remuneração. **Referida súmula será aplicável, unicamente, aos lançamentos que envolvam salários indiretos**, tais como: PLR, vale alimentação, fornecimento de educação, plano de saúde, dentre diversas outras utilidades que podem constituir salários indiretos, quando fornecidos fora das hipóteses de exclusão do conceito de salário de contribuição, previstas no art. 28, §9º da lei 8212/91. Fica fácil essa constatação quando verificamos os paradigmas que ensejaram a aprovação da súmula CARF nº99.

(destaquei)

Acórdão nº 9202-008.286, de 23 de outubro de 2019 (CSRF/2ª Turma - Mário Pereira de Pinho Filho, Relator):

Ementa:

CONTRIBUIÇÕES. PREVIDENCIÁRIAS. INEXISTÊNCIA DE RECOLHIMENTO ANTECIPADO. DECADÊNCIA.

Inexistindo pagamento antecipado, 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.

Voto:

[...]

De se esclarecer que a Lei nº 8.212/1991 alberga obrigações tributárias das mais diversas, com fatos geradores e alíquotas distintas, bem assim com sujeitos passivos variados. Tem-se, dentre outras, as contribuições:

- a) de empregados e trabalhadores avulsos, sobre a remuneração (art. 28, I);
- b) de contribuintes individuais, sobre a remuneração (art. 28, III);
- c) patronais, sobre a folha de salários (art. 22, I);
- d) de segurados facultativos, sobre a receita da comercialização de sua produção rural (art. 25);
- e) de empregadores rurais pessoas físicas, sobre a receita da produção rural (art. 25);

[...]

Com efeito, para que se possa considerar a ocorrência de pagamento antecipado é necessário que restem comprovados recolhimentos de contribuições de mesma espécie, ou seja, **contribuições que guardem identidade relativamente à regra matriz de incidência tributária.** [...]

[...]

No caso que ora se examina a autuação teve como fundamento o art. 31 da Lei nº 8.212/1991 (com a redação da Lei nº 9.711/1998), c/c o § 5º do art. 33 da mesma lei. Confira-se o teor dos dispositivos:

[...]

Desse modo, para que restasse comprovado o pagamento antecipado seria necessário que o Sujeito Passivo carresse aos autos documentos comprobatório de recolhimentos relacionados à retenção prevista no art. 31 da Lei nº 8.212/1991, nas competências objeto da Notificação Fiscal de Lançamento de Débitos, ainda que relativamente a outras prestadoras de serviços não evidenciadas na autuação.

(destaquei)

Acórdão nº 9202-004.569, de 23 de novembro de 2016 (CSRF/2ª Turma - Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira, Relatora):

Ementa:

CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. OBRIGAÇÃO PRINCIPAL. DIFERENÇAS DE CONTRIBUIÇÕES. RUBRICAS DECADÊNCIA. APLICAÇÃO DA SUMULA CARF N. 99

Em se tratando de lançamento de contribuições sobre rubricas de pagamentos que compõem o conceito *latu* de remuneração correta a aplicação da regra decadencial a luz do art. 150, §4º do CTN, desde que comprovada a existência de recolhimento antecipado.

[...]

Nos termos da súmula nº 99 CARF, tratando-se de **salário indireto** e existindo recolhimento de contribuições patronais sobre o mesmo fato gerador (fundamento legal), o dispositivo a ser aplicado é o *art. 150, § 4º*, do CTN, independente se não ocorrer recolhimento específico sobre a mesma rubrica. (destaquei)

[...]

Voto:

Contudo, conforme descrito no relatório deste voto, trata-se de lavratura de NFLD com o objetivo de apurar e constituir as contribuições previdenciárias, incidentes sobre: **referentes a valores pagos aos segurados empregados a título de: ABONO SALARIAL (FAB) , competências 01/2004 a 03/2004 e 01/2005 a 03/2005; e, ADICIONAL SINDICAL 1/3 E 1/6 (FAD), competências 01/2004 a 10/2005, bem como valores pagos a contribuintes individuais, referentes a SERVIÇOS DE FRETE, TRANSPORTE (FRD) , no período de 02/2001 a 04/2003.** (destaque no original)

[...]

Já quanto ao levantamento FDA e FAB, embora inicialmente concorde com a tese esboçada pela ilustre procuradora de que, em inexistindo recolhimento antecipado sobre a rubrica específica, inclusive tendo sido vencida quando do julgamento do acórdão recorrido, entendo que está questão encontra-se superada pela edição da súmula 99 do CARF. Referida súmula advém de **posição unânime** da Câmara Superior de Recursos Fiscais, que ao apreciar por diversas vezes a questão dos **pagamentos indiretos** firma entendimento de que em se tratando de **salário indireto** o recolhimento de qualquer montante sobre o **mesmo fato gerador**, mesmo que a outro título ou sobre outra rubrica, é suficiente para atender o comando legal de existência de pagamento antecipado, levando, por consequência a aplicação da regra esculpida no art. 150, § 4º do CTN. (destaquei)

[...]

Dessa forma, para identificar a aplicação da súmula, resta-nos, por fim, identificar a existência de pagamentos **sobre os mesmos fatos geradores**, que aqui de forma ampla, refere-se a existência de contribuições previdenciárias patronais sobre a Folha de Pagamento. No caso, em sendo demonstrada a existência de recolhimentos sobre o conceito *latu* de "salário de contribuição apurado pela remuneração dos empregados", e considerando que os adicionais, nada mais são, que um tipo especial de salário (mais conhecido como **salário indireto** que compõe o conceito de remuneração, é possível, pela aplicação da súmula aplicar a regra do art. 150, §4º do CTN, face a existência de recolhimento parcial antecipado. Conforme Relatório RDA, fls. 43 GPS recolhidas, razão pela qual não há qualquer reparo a ser feito no acórdão recorrido em relação a regra decadencial aplicada a este levantamento. (destaquei)

[...]

Acórdão nº 9202-002.596, de 7 de março de 2013 (CSRF/2ª Turma - Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira):

Ementa:

CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. DECADÊNCIA. PRAZO QUINQUENAL. SALÁRIO INDIRETO E OUTROS RECOLHIMENTOS. ANTECIPAÇÃO DE PAGAMENTO. OCORRÊNCIA.

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 150, § 4º, do CTN, eis que restou comprovada a ocorrência de antecipação de pagamento, por tratar-se de **salário indireto**, tendo a contribuinte efetuado o recolhimento das contribuições previdenciárias incidentes sobre a remuneração reconhecida (salário normal), além da constatação de recolhimentos a partir das guias pertinentes, as quais foram deduzidas por ocasião da lavratura da notificação, consoante informado pela própria autoridade lançadora no Relatório Fiscal.

Voto:

[...]

In casu, porém, despiciendas maiores elucubrações a propósito da matéria, uma vez que a simples análise dos autos nos leva a concluir pela existência de antecipação de pagamento, **por trata-se em parte de salário indireto, portanto, diferenças de contribuições, eis que a contribuinte promoveu o recolhimento das contribuições incidentes sobre a remuneração reconhecida (salário normal),**

fato relevante para a aplicação do instituto, nos termos da decisão do STJ acima ementada, a qual estamos obrigados a observar.

(destaque no original)

Ao que se viu, tocante à contagem do prazo decadencial estabelecido pelo art. 150, § 4º, do CTN, o suposto recolhimento da contribuição devida pelo segurado não caracteriza antecipação de pagamento da contribuição patronal devida.

Conclusão

Ante o exposto, conheço do recurso especial interposto pela Fazenda Nacional e, no mérito, dou-lhe provimento.

É como Voto.

Assinado Digitalmente
Francisco Ibiapino Luz