



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 12045.000249/2007-62
Recurso Especial do Procurador
Acórdão nº 9202-009.272 – CSRF / 2ª Turma
Sessão de 15 de dezembro de 2020
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado NET SAO PAULO LTDA

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/1994 a 30/04/1999

RECURSO ESPECIAL. CONTEXTOS FÁTICOS SEMELHANTES. DIVERGÊNCIA DE ENTENDIMENTOS. CONHECIMENTO.

O Recurso Especial de Divergência deve ser conhecido sempre que restar comprovado que, em face de situações equivalentes, a legislação de regência tenha sido aplicada de forma divergente, por diferentes colegiados.

CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. DECADÊNCIA. DECISÃO DEFINITIVA DO STJ SOBRE A MATÉRIA. PAGAMENTO PARCIAL. DECADÊNCIA ART. 150, §4ª 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.

Hipótese em que, para contribuições previdenciárias, deve-se admitir como 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.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial e, no mérito, por maioria de votos, em negar-lhe provimento, vencido o conselheiro Maurício Nogueira Righetti, que lhe deu provimento parcial.

(assinado digitalmente)

Maria Helena Cotta Cardozo - Presidente em exercício

(assinado digitalmente)

Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri – Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Mário Pereira de Pinho Filho, Ana Cecília Lustosa da Cruz, João Victor Ribeiro Aldinucci, Maurício Nogueira Righetti, Marcelo Milton da Silva Risso (suplente convocado), Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri e Maria Helena Cotta Cardozo (Presidente em exercício). Ausente o conselheiro Pedro Paulo Pereira Barbosa.

Relatório

Trata-se de lançamento para exigência de Contribuições Previdenciárias, (DEBCAD 32.680.234-7) correspondentes à parte dos segurados, da empresa, financiamento da complementação das prestações por acidentes do trabalho - SAT (para competências até 06/97) e financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de Incidência de Incapacidade laborativa decorrentes dos riscos ambientais do trabalho (para competências a partir de 07/97), e as destinadas aos terceiros (salário educação, INCRA, SENAI, SESI, SEBRAE). As infrações foram assim resumidas no relatório fiscal de fls. 277 e seguintes:

2. Constituem fatos geradores das contribuições lançadas:

2.1. Rubrica: Cessão de Mão de Obra

Período do Crédito: 01.94 a 12.97- Responsabilidade Solidária – Serviços prestados por terceiros mediante cessão de mão de obra.

2.1.1. A base de cálculo da contribuição previdenciária é o " salário de contribuição ", assim considerado a remuneração de segurado incluída em Nota Fiscal/Fatura ou recibo relativos à contratação com prestação de serviços mediante cessão de mão de obra. A empresa tomadora de serviço mediante cessão de mão de obra responde solidariamente com a empresa , prestadora pelas obrigações previdenciárias decorrentes da mão de obra colocada a sua disposição (art . 31, e parágrafos da Lei nº. 8.212/91).

2.1.2. No exame dos livros contábeis foram encontrados lançamentos referentes a despesas com prestação de serviços de limpeza, vigilância e trabalho temporário mediante cessão de mão de obra. Foram solicitados por esta fiscalização as Notas Fiscais emitidas pelas prestadoras de serviço mediante cessão de mão de obra, referentes aos lançamentos contábeis e, para a elisão da responsabilidade solidária também foram solicitadas as folhas de pagamento e Guias de recolhimento da Previdência Social - GRPS vinculadas às Notas Fiscais, conforme preconiza o art . 31 e parágrafos da lei nº. 8212/91.

...

2.2. Rubrica: Processos Trabalhistas.

Período do crédito: 02.97 a 03.99

2.2.1. O crédito objeto da presente Notificação diz respeito às contribuições previdenciárias incidentes sobre as parcelas legais integrantes do salário de contribuição, decorrentes da liquidação de acordos ou sentenças homologados na Justiça Trabalhista, abrangendo o período de 02/97 a 03/99, não recolhidas em épocas próprias, na forma da legislação vigente.

...

2.3. Rubrica: Salários *In Natura*

Período do débito: 10.98 a 04.99

2.3.1. O fato gerador da contribuição previdenciária é o pagamento ou crédito do salário (remuneração). A contribuição patronal incide "sobre o total das remunerações pagas ou creditadas a qualquer título no decorrer do mês..." (art. 22 da Lei no. 8.212/91). A contribuição dos empregados Incide sobre o salário de contribuição. De acordo com o art. 28, I, da mesma Lei, entende-se por salário de contribuição 'a remuneração efetivamente recebida ou creditada a qualquer título durante o mês, em uma ou mais empresas, inclusive os ganhos habituais sob a forma de utilidade..."

2.3.2. Os valores de aluguéis e condomínios pagos pela empresa a (...), estão demonstrados no relatório de Fatos Geradores anexo a este relatório.

Após o trâmite processual, a 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária, com base na Súmula Vinculante do STF nº 08, deu provimento parcial ao recurso voluntário para, aplicando ao art. 150, §4º do CTN, reconhecer a decadência dos fatos geradores ocorridos até 05/1994, haja vista a comprovação da ocorrência de pagamento parcial. Por meio do acórdão nº 2301-01.780, complementado pelo acórdão de embargos nº 2301-003.233, entendeu o Colegiado *a quo* que a verificação da ocorrência de pagamento deve levar em consideração a totalidade da folha. A Ementa do acórdão de embargos nº 2301-003.233 foi assim registrada:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/1994 a 30/04/1999

EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. ACOLHIMENTO.

Constatada a existência de obscuridade, omissão ou contradição no Acórdão exarado pelo Conselho correto o acolhimento dos embargos de declaração visando sanar o vício apontado.

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, devendo, portanto, ser aplicadas as regras do Código Tributário Nacional.

No presente caso, aplica-se a regra do artigo 150, §4º, do CTN, haja vista a existência de pagamento parcial do tributo, considerada a totalidade da folha de salários da empresa recorrente.

Intimada da decisão a Fazenda Nacional interpôs recurso especial de divergência visando rediscutir o critério para fixação da decadência. Citando como paradigmas os acórdãos 2302-00359 e 2402-00.396, defende a União a aplicação do art. 173, I do CTN por ausência de pagamento em relação às cobranças objeto do lançamento.

Foram apresentadas contrarrazões pelo contribuinte pugnando pelo não conhecimento do recurso e, no mérito, pelo seu não provimento. Em tempo o contribuinte apresentou ainda o seu próprio Recurso Especial o qual não foi admitido nos termos dos despachos de fls. 2331/2347 e 2456/2465.

É o relatório.

Fl. 4 do Acórdão n.º 9202-009.272 - CSRF/2ª Turma
Processo nº 12045.000249/2007-62

Voto

Conselheira Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri - Relatora

Do conhecimento do recurso:

Diante das considerações apresentadas em sede de contrarrazões, passo à análise do cumprimento dos requisitos formais para conhecimento do Recurso Especial da Fazenda Nacional.

Conforme exposto, a Recorrente devolve para este Colegiado a discussão acerca da caracterização da decadência parcial do lançamento. Defende a aplicação ao caso do art. 173, I do CTN pois inexistiu recolhimento antecipado sobre o tributo lançado, não importando pagamentos afetos a outros fatos que não são objeto de cobrança.

Observamos que a tese da Fazenda Nacional não se limita à mera interpretação do art. 150, §4º do CTN aos lançamentos onde há comprovação de pagamento parcial do tributo e sim à divergência acerca da abrangência do conceito de “pagamento”, defendendo um conceito mais restrito o qual exigiria a comprovação de pagamento relativo, exclusivamente, à rubrica objeto do lançamento.

O despacho de admissibilidade foi didático ao resumir a divergência:

Segundo a Fazenda Nacional, o acórdão recorrido adota tese de que, existindo pagamento antecipado do tributo como um todo, considerando-se guia de recolhimento genérica para contribuições previdenciárias, a contagem do prazo decadencial deve obedecer ao disposto no art. 150, §4º, do CTN.

Nesse ponto, apresenta paradigmas que, no seu entender, divergem do aresto em comento, ao determinarem que não havendo recolhimento antecipado das contribuições previdenciárias referentes as rubricas lançadas, individualmente consideradas, o prazo decadencial para a constituição do respectivo crédito tributário rege-se pelo contido no art. 173, I do CTN.

...

A decisão recorrida aplicou ao caso o art. 150, §4º do CTN por ter a maioria do colegiado entendido que nos autos não há comprovação da ausência de antecipação de pagamento. Os paradigmas, por sua vez, entenderam que, quando não se verifica a ocorrência de pagamento antecipado sobre as rubricas lançadas pela fiscalização, há que se observar o disposto no art. 173, I do CTN.

Diante do exposto, ratificando o despacho de admissibilidade de fls. 2114/2117, configurada a divergência, conheço do recurso especial.

Do mérito:

Conforme exposto a Recorrente devolve para este Colegiado a discussão acerca da caracterização da decadência parcial do lançamento. Defende a aplicação ao caso do art. 173, I do CTN pois inexistiu recolhimento antecipado sobre o tributo lançado, não importando pagamentos afetos a outros fatos que não são objeto de cobrança.

No que tange ao reconhecimento da decadência, lembramos que o lançamento refere-se a cobrança de contribuição previdenciárias cota patronal, segurado e Terceiros. No entendimento do Colegiado recorrido, havendo a comprovação da ocorrência de pagamento parcial seria aplicável ao caso o art. 150, §4º do CTN. Consta do acórdão de embargos n.º 2301-003.223:

7. Compulsando os autos, constata-se do Termo de Encerramento da Auditoria Fiscal — TEAF (f. 106) que o auditor fiscal examinou as folhas de pagamento comprovantes de recolhimento, e GFIPs apresentadas pela recorrente, além disso, depreende-se dos documentos apresentados pela recorrente que foram analisadas GRPS da empresa, sendo assim, considerando a totalidade da folha de salário da empresa, pode-se afirmar que houve o recolhimento de parte das contribuições sociais previdenciárias. Posto isso, há que se observar o disposto no artigo 150, §4º, do CTN.

8. E considerando que a recorrente foi cientificada do lançamento fiscal em 02/06/1999, referente às contribuições do período de 01/1994 a 12/1997, ficam alcançadas pela decadência quinquenal o período de 01/1994 a 05/1994, restando mantidas as competências 06/1994 a 12/1997.

Vale destacar que a decisão de embargos foi motiva por recurso interposto pela própria Fazenda Nacional em razão da omissão constante do acórdão n.º 2301-01.780, este teria deixado de se manifestar acerca das provas do efetivo pagamento para fins de aplicação do art. 150, §4º do CTN. Saneando a omissão do acórdão, **concluiu a Turma a quo pela existência de provas de pagamento parcial de contribuições previdenciária no período apurado.**

Contra esta conclusão não houve interposição de recurso e, por isso, partimos da premissa de que no presente caso inexistente controvérsia acerca da ocorrência do pagamento parcial. A discussão se limita ao entendimento de que a exigência de pagamento se refere ao tributo cobrado.

Após exaustivo debate, a jurisprudência se posicionou no sentido de para aqueles tributos classificados no 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.

O Superior Tribunal de Justiça em decisão vinculante - Resp n.º 973.733/SC, firmou entendimento de que a homologação do art. 150, §4º do CTN refere-se ao pagamento antecipado realizado pelo contribuinte, nas palavras do Ministro Luiz Fux: *"Assim é que 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 inocorre, sem a constatação de dolo, fraude ou simulação do contribuinte, inexistindo declaração prévia do débito"*.

Referido julgado recebeu a seguinte ementa:

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 incoorre, 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 impositivo, 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).

(...)

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

A doutrina se manifestava neste mesmo sentido, valendo citar o posicionamento da Doutora Christiane Mendonça, no artigo intitulado "Decadência e Prescrição em Matéria Tributária", publicado livro Curso de Especialização em Direito Tributário: estudos analíticos em homenagem a Paulo de Barros Carvalho, editora Forense:

Nos lançamentos por homologação - o prazo de cinco anos é contado da data da ocorrência do fato gerador, art. 150, §4º. Ocorre que quando o contribuinte não cumpre o seu dever de produzir a norma individual e concreta e de pagar tributo, compete à autoridade administrativa, segundo art. 149, IV do CTN efetuar o lançamento de ofício. Dessa forma, consideramos apressada a afirmação genérica que sempre que for lançamento por homologação o prazo será contado a partir da ocorrência do fato gerador, pois não é sempre, dependerá se houve ou não pagamento antecipado. Caso não haja o pagamento antecipado, não há o que se homologar e, portanto, caberá ao

Fisco promover o lançamento de ofício, submetendo-se ao prazo do art. 173, I do CTN. Nesse sentido, explica Sacha Colmon Navarro Coelho: "A solução do dia primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado aplica-se ainda aos impostos sujeitos a homologação do pagamento na hipótese de não ter ocorrido pagamento antecipado... Se tal não houve, não há o que se homologar."

Também a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça é firme no mesmo sentido de que na hipótese de ausência de pagamento de tributo sujeito a lançamento por homologação, o prazo decadencial para constituição do crédito tributário segue a regra do art. 173, I do CTN, contando-se os cinco a anos a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em o lançamento poderia ter sido efetuado.

Destaca-se que tendo o REsp nº 973.733/SC sido julgado sob a sistemática do Recurso Repetitivo deve este Conselho, por força do art. 62, §2º do seu Regimento Interno, reproduzir tal entendimento em seus julgados.

Ocorre que, embora não haja mais dúvidas de que para se considerar como termo inicial da decadência a data da ocorrência do fato gerador se faz necessário verificar acerca da ocorrência de antecipação do pagamento do tributo, permanece sob debate qual seria a abrangência do termo 'pagamento' adotado por aquele Tribunal Superior.

Em outras palavras, quais pagamentos realizados pelo contribuinte devem ser considerados para fins de aplicação do art. 150, §4º do CTN?

No que tange as contribuições previdenciárias entendo que a resposta já foi construída por este Conselho quando da edição da Súmula CARF nº 99, que dispõe:

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.

Embora a referida Súmula não seja aplicada para a totalidade das rubricas aqui lançadas - pois a mesma contempla lançamentos cujo objeto é cobrança da Contribuição Social incidente sobre pagamentos de salários tidos como indiretos - o entendimento ali exposto é compatível com os demais casos.

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.

Ora, conforme entendimento já consolidado no acórdão recorrido – e citado acima - o Contribuinte teria efetuado pagamentos no mesmo período apurado e em razão do mesmo

fato gerador discutido no lançamento. Assim, estando caracterizado pagamento, correta a aplicação do art. 150, §4º do CTN devendo ser mantida a decisão recorrida.

Diante do exposto conheço e nego provimento ao recurso.

(assinado digitalmente)

Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri