



**MINISTÉRIO DA ECONOMIA**  
**CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS**



**Processo n°** 12045.000310/2007-71  
**Recurso n°** Especial do Procurador  
**Acórdão n°** **9202-008.109 – CSRF / 2ª Turma**  
**Sessão de** 21 de agosto de 2019  
**Recorrente** FAZENDA NACIONAL  
**Interessado** USINAS ITAMARATI S/A

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS**

Período de apuração: 01/07/1997 a 31/10/2002

**CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. CONTAGEM DO PRAZO DECADENCIAL.**

O Supremo Tribunal Federal, através da Súmula Vinculante n° 08, declarou inconstitucionais os artigos 45 e 46 da Lei n° 8.212, de 24/07/91. Tratando-se de tributo sujeito ao lançamento por homologação, que é o caso das contribuições previdenciárias, devem ser observadas as regras do Código Tributário Nacional CTN. Assim, comprovado nos autos o pagamento parcial, aplica-se o artigo 150, §4°, do CTN. Aplicação súmula CARF 99.

**APLICAÇÃO DE PENALIDADE. PRINCÍPIO DA RETROATIVIDADE BENIGNA. LEI N° 8.212/1991, COM A REDAÇÃO DADA PELA MP 449/2008, CONVERTIDA NA LEI N° 11.941/2009. PORTARIA PGFN/RFB N° 14 DE 04 DE DEZEMBRO DE 2009.**

Na aferição acerca da aplicabilidade da retroatividade benigna, não basta a verificação da denominação atribuída à penalidade, tampouco a simples comparação entre dispositivos, percentuais e limites. É necessário, antes de tudo, que as penalidades sopesadas tenham a mesma natureza material, portanto que sejam aplicáveis ao mesmo tipo de conduta.

Na hipótese dos autos a aplicação da retroatividade deve respeitar os limites do que no mérito foram excluídas das ações que discutem os AIOP, a ser apurado em fase de execução, nos termos da súmula-Carf 119.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial e, no mérito, em dar-lhe provimento parcial para aplicação da Súmula CARF n° 119.

(Assinado digitalmente)

Maria Helena Cotta Cardozo – Presidente em exercício

(Assinado digitalmente)

Ana Paula Fernandes – Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Mário Pereira de Pinho Filho, Luciana Matos Pereira Barbosa (suplente convocada), Pedro Paulo Pereira Barbosa, Ana Paula Fernandes, Maurício Nogueira Righetti, Ana Cecília Lustosa da Cruz, Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri, Maria Helena Cotta Cardozo (Presidente em Exercício). Ausente a conselheira Patrícia da Silva, substituída pela conselheira Luciana Matos Pereira Barbosa.

## Relatório

O presente Recurso Especial trata de pedido de análise de divergência motivado pela Fazenda Nacional face ao acórdão 2403-002.159, proferido pela 3ª Turma Ordinária / 4ª Câmara / 2ª Seção de Julgamento.

Trata-se de crédito lançado pela fiscalização, que de acordo com o Relatório Fiscal de fls. 114/116, tem como fato gerador os valores de aluguéis residenciais pagos pela empresa em benefício dos seus empregados, fato que se constitui em salário indireto sob a forma de utilidades, no período de 07/1997 a 10/002. Referido lançamento foi apurado na contabilidade, através do Livro Razão. Apurou-se, ainda, a alimentação paga pela empresa aos empregados no período de 07/1997 a 10/2002. Para esta rubrica fiscalização considerou tão somente os valores escriturados no Livro Razão à título de "vale refeição" e "cesta básica", no período de 05/99 a 10/2002, e no período de 07/97 a 04/99 os valores escriturados no livro Razão à título alimentação no centro de custo "Despesas Operacionais Comerciais" e os valores escriturados à título de "vale refeição" no centro de custos Despesas Operacionais Administrativas, uma vez que o Programa de Alimentação ao Trabalhador-PAT do ano de 2000 é válido somente para este ano, não lhe resguardando quanto ao vale refeição e a cesta básica. E, por último, levantamento ocorrido em razão do pagamento por parte da empresa de "gratificações, gorjetas e comissões", apurados através do Livro Razão, no período de 07/1997 a 11/1998, não contemplados nas Folhas de Pagamento. O crédito totalizou o montante de R\$ 3.934.722,30, consolidado à época do lançamento, que se consumou em 27/11/2003.

O Contribuinte apresentou a impugnação, às fls. 118/146.

A Secretaria da Receita Previdenciária, através da Decisão-Notificação n.º 10.401/0288/2004, às fls. 153/168, julgou pela improcedência da defesa administrativa apresentada.

O Contribuinte apresentou **Recurso Voluntário** às fls. 173 e ss. e 231 e ss.

A 3ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da 2ª Seção de Julgamento, às fls. 245/264, **DEU PARCIAL PROVIMENTO** ao Recurso Voluntário, para excluir do lançamento as competências fulminadas pela decadência, compreendidas entre: 07/1997 a 11/1998, com base no Art. 150 do CTN, assim como para determinar o recálculo da multa de mora do saldo remanescente, de acordo com o disposto no art. 35, *caput*, da Lei n.º 8.212/91, na redação dada pela Lei n.º 11.941/2009 (art. 61, da Lei no 9.430/96), prevalecendo o valor mais benéfico ao contribuinte, mantendo a tributação sobre a alimentação. A Decisão restou assim ementada:

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS**

Período de apuração: 01/07/1997 a 31/10/2002

**PREVIDENCIÁRIO. DECADÊNCIA**

Nos tributos sujeitos a lançamento por homologação, o prazo decadencial das Contribuições Previdenciárias é de 05 (cinco) anos, nos termos do art. 150, § 4º do CTN, quando houver antecipação no pagamento, mesmo que parcial, por força da Súmula Vinculante nº 08, do Supremo Tribunal Federal.

**ALUGUEL RESIDENCIAL. SALÁRIO INDIRETO. INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA.**

Incide contribuição previdenciária sobre os valores pagos pela empresa a título de aluguel residencial aos seus empregados. Tal benefício constitui salário indireto, o que evidencia o caráter remuneratório, razão pela qual incide contribuição previdenciária sobre tais valores.

**ALIMENTAÇÃO IN NATURA**

Somente sobre o pagamento *in natura* do auxílio-alimentação não há incidência de contribuição previdenciária. Vale refeição ou ticket não se caracterizam como alimento *in natura*.

**MULTA. RECÁLCULO.**

Recálculo da multa de mora para que seja aplicada a mais benéfica ao contribuinte por força do art. 106, II, “c” do CTN.

**Recurso Voluntário Provido em Parte.**

Às fls. 266/286, a Fazenda Nacional interpôs **Recurso Especial**, arguindo, divergência jurisprudencial acerca das seguintes matérias: 1. **Decadência - contada na forma prevista no art. 173, I, e não no art. 150, § 4.º, ambos do CTN.** Aduz a União que o acórdão ora recorrido adota a 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, § 4.º, do CTN. **Diversamente**, os acórdãos paradigmas entendem que não havendo recolhimento antecipado das contribuições previdenciárias referentes às rubricas lançadas, individualmente consideradas, o prazo decadencial para a constituição do respectivo crédito tributário rege-se pelo contido no art. 173, I do CTN. No caso em tela, como o contribuinte entende ser inaplicável a exigência de contribuições sobre os pagamentos realizados aos empregados a título “auxílio-excepcional”, aplicável é o art. 173, inc. I do CTN, tendo em vista não reconhecimento da contribuição previdenciária devida e inexistência de seu recolhimento parcial, por inferência lógica. 2. **Retroatividade Benigna - prevaleça o entendimento de que deve ser verificada qual a norma mais benéfica ao contribuinte: se a multa anterior (art. 35, II, da norma revogada) ou o art. 35-A da MP nº 449/2008, atualmente convertida na Lei nº 11.941/2009.** Nesse caso a União alega que o Colegiado *a quo* não leva em consideração o art. 35-A da Lei nº 8.212/91. De fato, para a Turma recorrida, tratando-se de auto de infração para cobrança de multa por

descumprimento de obrigação principal, a comparação para fins de aplicação da retroatividade benigna deve ser feita entre as penalidades previstas no revogado art. 35, II, e no novo art. 35, ambos da Lei n. 8.212/91. **Diversamente**, os paradigmas defendem que, para aferição da penalidade mais benéfica ao contribuinte, o procedimento correto consiste em comparar a multa mora por descumprimento de obrigação principal prevista na sistemática antiga (art. 35, II) com a multa de mora atualmente prevista no art. 35-A da Lei n.º 8.212/91, introduzida pela MP n.º 449/2008).

Ao realizar o Exame de Admissibilidade do Recurso Especial interposto pela União, às fls. 289/294, a 4ª Câmara da 2ª Seção de Julgamento, **DEU SEGUIMENTO** ao recurso, restando admitida a divergência em relação às seguintes matérias: 1. **Decadência - contada na forma prevista no art. 173, I, e não no art. 150, § 4.º, ambos do CTN** e 2. **Retroatividade Benigna - prevaleça o entendimento de que deve ser verificada qual a norma mais benéfica ao contribuinte: se a multa anterior (art. 35, II, da norma revogada) ou o art. 35-A da MP n.º 449/2008, atualmente convertida na Lei n.º 11.941/2009.**

Mesmo sem cientificação o Contribuinte apresentou **petição nos autos, às fls. 298/301, apresentando cópia do Livro Razão**, objetivando demonstrar que **o lançamento foi equivocado em relação aos “valores pagos, creditados ou devidos aos segurados empregados, à título de ‘gratificações’, ‘gorjetas’ e ‘comissões’”**. Alega que “o julgador de primeira instância desconsiderou a documentação comprobatória acostada, por entender ser diversa da utilizada pela fiscalização, já que não continha o mesmo número de Registro do Livro Razão, qual seja, n.º 10”. Contudo, aduz que, “conforme se constata dos documentos trazidos a presente, em atendimento *ipsis litteris* às formalidades exigidas pela Fiscalização, as informações constantes, tanto nos documentos que acompanharam a defesa administrativa, quanto trazidos a apreciação, todas as informações são idênticas, pelo que se comprova que a conta contábil n.º 351047002-06, refere-se exclusivamente as despesas administrativas da ora manifestante, não podendo ser considerada, em hipótese alguma, como sendo valores pagos a título de gratificações, gorjetas ou comissões”.

Posteriormente, em nova Petição, às fls. 407/413, o Contribuinte requereu a **desistência parcial do Recurso Voluntário**, em relação às contribuições ao INSS relativas aos aluguéis residenciais pagãos pela empresa em benefício dos empregados do período de 12/1998 a 09/2002.

Conforme consta à fl. 420, o Contribuinte foi cientificado do Acórdão e da admissibilidade do Recurso Especial da União por **decurso de prazo**.

É o relatório.

**Voto**

Conselheira Ana Paula Fernandes - Relatora

## DO CONHECIMENTO

O Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional é tempestivo e atende aos demais pressupostos de admissibilidade, portanto, merece ser conhecido.

## DO MÉRITO

Trata-se de crédito lançado pela fiscalização, que de acordo com o Relatório Fiscal de fls. 114/116, tem como fato gerador os valores de aluguéis residenciais pagos pela empresa em benefício dos seus empregados, fato que se constitui em salário indireto sob a forma de utilidades, no período de 07/1997 a 10/002. Referido lançamento foi apurado na contabilidade, através do Livro Razão. Apurou-se, ainda, a alimentação paga pela empresa aos empregados no período de 07/1997 a 10/2002. Para esta rubrica fiscalização considerou tão somente os valores escriturados no Livro Razão à título de "vale refeição" e "cesta básica", no período de 05/99 a 10/2002, e no período de 07/97 a 04/99 os valores escriturados no livro Razão à título alimentação no centro de custo "Despesas Operacionais Comerciais" e os valores escriturados à título de "vale refeição" no centro de custos Despesas Operacionais Administrativas, uma vez que o Programa de Alimentação ao Trabalhador-PAT do ano de 2000 é válido somente para este ano, não lhe resguardando quanto ao vale refeição e a cesta básica. E, por último, levantamento ocorrido em razão do pagamento por parte da empresa de "gratificações, gorjetas e comissões", apurados através do Livro Razão, no período de 07/1997 a 11/1998, não contemplados nas Folhas de Pagamento. O crédito totalizou o montante de R\$ 3.934.722,30, consolidado à época do lançamento, que se consumou em 27/11/2003.

O Acórdão recorrido deu parcial provimento Recurso Ordinário.

O Recurso Especial, apresentado pela Fazenda Nacional trouxe para análise as seguintes divergências: 1. **Decadência - contada na forma prevista no art. 173, I, e não no art. 150, § 4.º, ambos do CTN** e 2. **Retroatividade Benigna - prevaleça o entendimento de que deve ser verificada qual a norma mais benéfica ao contribuinte: se a multa anterior (art. 35, II, da norma revogada) ou o art. 35-A da MP n.º 449/2008, atualmente convertida na Lei n.º 11.941/2009.**

## I - DECADÊNCIA

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

Estamos tratando de tributo sujeito a lançamento por homologação, onde parte da obrigação foi omitida pelo contribuinte e lançada de ofício pela Receita Federal, ensejando a dúvida entre

a aplicação do disposto no art. 150, §4 ou 173, I, do CTN. Para elidir esta discussão necessário se faz que se observem outros requisitos.

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

Observe-se a Ementa do referido julgado:

AGRAVO REGIMENTAL. PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL TRIBUTÁRIO. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. ICMS. INEXISTÊNCIA DE PAGAMENTO ANTECIPADO. DECADÊNCIA DO DIREITO DE O FISCO CONSTITUIR O CRÉDITO TRIBUTÁRIO. TERMO INICIAL. ARTIGO 173, I, DO CTN. APLICAÇÃO CUMULATIVA DOS PRAZOS PREVISTOS NOS ARTIGOS 150, § 4º, E 173, DO CTN. IMPOSSIBILIDADE. VIOLAÇÃO AO ART. 535 DO CPC. INOCORRÊNCIA. (RECURSO REPETITIVO - RESP 973.733-SC). Relator(a) Ministro LUIZ FUX (1122) Órgão Julgador T1 - PRIMEIRA TURMA Data do Julgamento 02/03/2010 Data da Publicação/Fonte DJe 16/03/2010

**1. O tributo sujeito a lançamento por homologação, em não ocorrendo o pagamento antecipado pelo contribuinte,** incumbe ao Fisco o poder-dever de efetuar o lançamento de ofício substitutivo, que deve obedecer ao prazo decadencial estipulado pelo artigo 173, I, do CTN, segundo o qual o direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

(...)

3. Desta sorte, como o lançamento direto (artigo 149, do CTN) poderia ter sido efetivado desde a ocorrência do fato gerador, **é do primeiro dia do exercício financeiro seguinte ao nascimento da obrigação tributária que se conta o prazo decadencial para a constituição do crédito tributário, na hipótese, entre outras, da não ocorrência do pagamento antecipado de tributo sujeito a lançamento por homologação, independentemente da data extintiva do direito potestativo de o Estado rever e homologar o ato de formalização do crédito tributário efetuado pelo contribuinte ...**

(...)

**5. À luz da novel metodologia legal, publicado o julgamento do Recurso Especial nº 973.733/SC, submetido ao regime previsto no artigo 543-C, do CPC,** os demais recursos já distribuídos, fundados em idêntica controvérsia, deverão ser julgados pelo relator, nos termos do artigo 557, do CPC (artigo 5º, I, da Res. STJ 8/2008). 6. Agravo regimental desprovido.

A doutrina também se manifesta neste sentido:

O prazo para homologação é, também, o prazo para lançar de ofício eventual diferença devida. O prazo deste § 4º tem por finalidade dar segurança jurídica às relações tributárias. Ocorrido o fato gerador e efetuado o pagamento pelo sujeito passivo no prazo do vencimento, tal como previsto na legislação tributária, tem o Fisco o prazo de cinco anos, a

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

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

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

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

O acórdão recorrido reconheceu que as contribuições vertidas aos Cofres Públicos sobre a folha de pagamento tanto da parcela dos segurados como da cota patronal, que embora parciais aproveitam as competências em discussão como salário indireto.

**Em se tratando de salário indireto, há que se levar em conta a aplicação da Súmula/Carf 99 – para a qual os recolhimentos de folha de pagamento e suas diferenças podem ser considerados como pagamento adiantado das rubricas dele decorrentes.**

Logo, constatada a existência de recolhimento (por força da súmula 99), atrai a aplicação do disposto no art. 150, §4 do CTN, conforme decidiu o acórdão recorrido, não merece reforma o julgado quanto a este item.

## **II – RETROATIVIDADE BENIGNA – APLICAÇÃO DA MULTA**

Na aferição acerca da aplicabilidade da retroatividade benigna, não basta a verificação da denominação atribuída à penalidade, tampouco a simples comparação entre dispositivos, percentuais e limites. É necessário, antes de tudo, que as penalidades sopesadas tenham a mesma natureza material, portanto que sejam aplicáveis ao mesmo tipo de conduta.

Na hipótese dos autos a aplicação da retroatividade deve respeitar os limites do que no mérito foram excluídas das ações que discutem os AIOP, a ser apurado em fase de execução, nos termos da súmula-Carf 119.

**CONCLUSÃO**

Diante do exposto voto por conhecer do Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional para no mérito dar-lhe parcial provimento para aplicar a Súmula Carf nº119.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Ana Paula Fernandes