



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS

Processo n° 12267.000236/2008-60
Recurso n° Especial do Procurador
Acórdão n° 9202-005.201 – 2ª Turma
Sessão de 20 de fevereiro de 2017
Matéria CONTRIBUIÇÃO SOCIAL PREVIDENCIÁRIA
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado GUARDA MOVEIS GATO PRETO SA

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/1997 a 30/11/2006

DECADÊNCIA. CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. ART. 173, INC. I, DO CTN. ENTENDIMENTO PACIFICADO PELO STJ EM SEDE DE RECURSO REPETITIVO. PORTARIA MF Nº 586/2010. APLICAÇÃO.

O E. Superior Tribunal de Justiça, no julgamento do Resp nº 973.733/SC, afetado como representativo da controvérsia, nos termos do art. 543C, do CPC, pacificou o entendimento de que o prazo decadencial para lançar os tributos sujeitos a lançamento por homologação é de 5 anos a contar do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, nos casos em que não houve pagamento antecipado do tributo, conforme disposto no art. 173. inc. I, do CTN, ou de 5 anos a contar da data do fato gerador, caso tenha havido o pagamento antecipado do tributo, consoante art. 150, § 4º, do CTN.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por maioria de votos, em rejeitar a preliminar de sobrestamento suscitada pelo conselheiro Heitor de Souza Lima Júnior, vencido, também, o conselheiro Fábio Piovesan Bozza (suplente convocado), que concordou com o sobrestamento. Acordam, ainda, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial da Fazenda Nacional e, no mérito, em dar-lhe provimento parcial para aplicar a regra decadencial do art. 173, I, do CTN, devendo ser reduzida a multa ao valor previsto do art. 32-A, I da Lei nº 8.212, de 1991, nos períodos em que a obrigação principal vinculada à presente multa for considerada decaída.

(assinado digitalmente)

Luiz Eduardo de Oliveira Santos - Presidente em exercício

(assinado digitalmente)

Ana Paula Fernandes - Relatora

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Luiz Eduardo de Oliveira Santos (Presidente em exercício), Maria Helena Cotta Cardozo, Patrícia da Silva, Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira, Ana Paula Fernandes, Heitor de Souza Lima Junior, Fábio Piovesan Bozza (suplente convocado) e Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri.

Relatório

O presente Recurso Especial trata de pedido de análise de divergência motivado pela Fazenda Nacional face ao acórdão 2301-01.924, proferido pela 1ª Turma Ordinária / 3ª Câmara / 2ª Seção de Julgamento.

Trata-se de crédito previdenciário lançado por arbitramento - NFLD nº 37.115.801-0, constituído através notificação, composto da contribuição descontada dos segurados declarada em GFIP e não recolhida em época própria, e contribuição dos segurados sem comprovação do desconto (remunerações pagas em período anterior a implantação da GFIP) e remunerações não declaradas em GFIP.

A Notificada foi intimada pessoalmente em 27/09/2007, conforme fls. 01, alegando que, por motivos alheios a sua vontade, ocorreu, em 27 de junho de 2007, um incêndio nas suas instalações, conforme Registro de Ocorrência de nº 026-02008/2007 em anexo (doc. 5/6) e certidão da Defesa Civil do Estado do Rio de Janeiro (doc.7) e a maioria dos documentos fiscais pegaram fogo, portanto, protestou pela produção de prova pericial, além da nomeação de assistente técnico. Elaborou planilhas de fls. 124/133, com o fim de demonstrar quais seriam os valores efetivamente devidos, os quais teriam sido integralmente recolhidos.

A Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento do Rio de Janeiro I (RJ), às fls. 381/388, julgou procedente em parte o lançamento do crédito.

A Contribuinte apresentou Recurso Voluntário, às fls. 395/414 (juntado novamente às fls. 432/460), reiterando os argumentos anteriores.

A 2ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da 2ª Seção de Julgamento, DEU PARCIAL PROVIMENTO ao Recurso Voluntário. A ementa do acórdão recorrido assim dispôs:

*ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS
Período de apuração: 01/10/1997 a 31/10/2005 AFERIÇÃO
INDIRETA. PREVISÃO LEGAL.*

*Ocorrendo recusa ou sonegação de qualquer documento ou
informação, ou sua apresentação deficiente, a Fiscalização da*

Receita Federal do Brasil pode, sem prejuízo da penalidade cabível, inscrever de ofício importância que reputar devida, cabendo ao contribuinte o ônus da prova em contrário.

DECADÊNCIA PARCIAL. ARTS 45 E 46 LEI Nº 8.212/1991. INCONSTITUCIONALIDADE. SÚMULA VINCULANTE nº 08 do STF.

De acordo com a Súmula Vinculante nº 08 do STF, os artigos 45 e 46 da Lei nº 8.212/1991 são inconstitucionais, devendo prevalecer, no que tange à decadência, o que dispõe o art. 150, § 4º, ou o art. 173 e seus incisos, ambos do Código Tributário Nacional, nas hipóteses de o sujeito ter efetuado antecipação de pagamento ou não, respectivamente.

No caso de lançamento das contribuições sociais, em que os fatos geradores Efetuou-se antecipação de pagamento, deixa de ser aplicada a regra geral do art. 173, inciso I, para a aplicação do art. 150, § 4º, ambos do CTN.

CERCEAMENTO DE DEFESA. NULIDADE. INOCORRÊNCIA.

Se o Relatório Fiscal e as demais peças dos autos demonstram de forma clara e precisa a origem do lançamento, não há que se falar em nulidade pela falta de obscuridade na caracterização dos fatos geradores incidentes sobre a remuneração paga ou creditada aos segurados empregados e contribuintes individuais.

Recurso Voluntário Provido em Parte

Às fls. 489/491, a **Fazenda Nacional apresentou Embargos de Declaração** alegando omissão por desconsiderar o fato da inexistência de recolhimento em algumas das competências declaradas como decaídas pela Turma dentro dos levantamentos, aplicando, de forma generalizada o art. 150, § 4º do CTN, para todas as competências. Porém, às fls. 493/496, os Embargos restaram rejeitados.

Às fls. 498/512, a **Fazenda Nacional interpôs Recurso Especial**, alegando divergência jurisprudencial entre o acórdão recorrido e o paradigma trazido para análise, expondo que o acórdão ora recorrido **reconheceu a decadência do direito de efetuar o lançamento integral do crédito tributário, com base no art. 150, § 4º do CTN**, entendendo como regra aplicável para todo o período lançado, no que tange ao termo inicial da decadência dos tributos sujeitos ao lançamento por homologação, quando há antecipação do pagamento do tributo, sendo, contudo, suficiente a existência de pagamento relativo a apenas alguns fatos geradores. Já o acórdão paradigma, corretamente aplica o art. 150, § 4º, nos casos em que tenha havido o pagamento antecipado, somente quando há distinção de cada período e os respectivos fatos geradores, e o art. 173, I, na hipótese de falta de pagamento.

Às fls. 515/517, a 4ª Câmara da 2ª Seção de Julgamento realizou o Exame de Admissibilidade do Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional, **DANDO SEGUIMENTO** ao recurso em relação à única divergência arguida, pois, de fato, a decisões em comento adotaram critérios distintos em situações semelhantes. Vislumbrou-se a similitude das situações fáticas nos acórdãos recorrido e paradigmas, configurando a divergência jurisprudencial apontada.

Intimado, fls. 525, o Contribuinte apresentou Contrarrazões, fls. 527/533, apenas no tocante ao mérito.

Realizadas as devidas cientificações das decisões acima transcritas vieram os autos conclusos para julgamento.

É o relatório.

Voto

Conselheira Ana Paula Fernandes - Relatora

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

Trata-se de crédito previdenciário lançado por arbitramento - NFLD n° 37.115.801-0, constituído através notificação, composto da contribuição descontada dos segurados declarada em GFIP e não recolhida em época própria, e contribuição dos segurados sem comprovação do desconto (remunerações pagas em período anterior a implantação da GFIP) e remunerações não declaradas em GFIP.

O Acórdão recorrido deu parcial provimento ao Recurso Ordinário.

O Recurso Especial apresentado pela Fazenda Nacional trouxe para análise a divergência jurisprudencial no tocante à decadência, arguindo que **não ocorreu o pagamento antecipado sobre todas as rubricas nas aludidas competências**, devendo ser empregado o prazo do art. 173, I do CTN. Assim, divergiu do acórdão recorrido, que aplicou o prazo previsto no art. 150, § 4° do CTN e acolheu a preliminar de decadência.

O Recurso Especial insurgiu-se tão somente quanto à tese decadencial, conforme relatado alhures.

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.

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.**

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.

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. Ou seja, delimitar o significado e abrangência do termo - início de pagamento.

O Contribuinte alega que assiste razão ao acórdão paradigma que contrariando o acórdão recorrido decidiu que **o pagamento de contribuição incidente sobre qualquer rubrica da folha de salário caracteriza a antecipação de pagamento**, devendo, assim, ser utilizada a regra prevista no artigo 150, § 4º, do CTN. Enquanto que a Fazenda Nacional entende que o pagamento deve ser realizado para fatos geradores específicos.

Registro aqui meu posicionamento de que o adiantamento do pagamento não se verifica pelo recolhimento de contribuições sobre qualquer rubrica, mas tão somente aquelas cujo fato gerador seja equivalente.

Entretanto, observo que o caso em tela possui uma peculiaridade importante, **trata-se de OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA CUJO DESCUMPRIMENTO ACARRETA CONSEQUÊNCIAS DIFERENTES para o regramento aplicável a decadência**, conforme muito bem explanado pela Conselheira Elaine no processo administrativo 13839.002790/2007-31, vejamos:

“Contudo, para que possamos identificar o dispositivo legal a ser aplicado, seja o art. 173, I ou art. 150 do CTN, devemos identificar a natureza das contribuições para que, só assim, possamos declarar da maneira devida a decadência de contribuições previdenciárias.

No caso, a aplicação do art. 150, § 4º, é possível quando realizado pagamento de contribuições, que em data posterior acabam por ser homologados expressa ou tacitamente. Contudo, conforme descrito anteriormente, trata-se de lavratura de Auto de Infração por não ter a empresa cumprido obrigação acessória, mais especificamente, informar no documento GFIP fatos geradores de contribuições previdenciárias. Dessa forma,

não há que se falar em recolhimento antecipado devendo a decadência ser avaliada a luz do art. 173, I do CTN.

Neste ponto, apenas esclareço a inaplicabilidade da súmula 99 do CARF, considerando que a regra ali expressa, visa deixar claro que rubricas pagas pelo empregador na condição de salário indiretos serão apreciadas a luz do art. 150, §4º do CTN, sempre que demonstrado recolhimento antecipado/parcial sobre o mesmo fundamento legal. Entretanto, como já enfatizado estamos falando de obrigação acessória, dessa forma, não há que se falar de recolhimento antecipado.

Note-se que, a apreciação da decadência a luz do art. 173 do CTN que descreve: "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", deve levar em consideração que a data limite para entrega da GFIP. Nesse sentido, convém verificar nos normativos próprio da GFIP - Manual da GFIP, versão 8.4, qual a data para apresentação:

A GFIP/SEFIP é utilizada para efetuar os recolhimentos ao FGTS referentes a qualquer competência e, a partir da competência janeiro de 1999, para prestar informações à Previdência Social, devendo ser apresentada mensalmente, independentemente do efetivo recolhimento ao FGTS ou das contribuições previdenciárias, quando houver:

- a) recolhimentos devidos ao FGTS e informações à Previdência Social;*
- b) apenas recolhimentos devidos ao FGTS;*
- c) apenas informações à Previdência Social.*

O arquivo NRA.SFP, referente ao recolhimento/declaração, deve ser transmitido pelo Conectividade Social até o dia sete do mês seguinte àquele em que a remuneração foi paga, creditada ou se tornou devida ao trabalhador e/ou tenha ocorrido outro fato gerador de contribuição ou informação à Previdência Social. Caso não haja expediente bancário, a transmissão deve ser antecipada para o dia de expediente bancário imediatamente anterior.

O arquivo NRA.SFP, referente à competência 13, destinado exclusivamente à Previdência Social, deve ser transmitido até o dia 31 de janeiro do ano seguinte ao da referida competência.

(...)

Por fim, esclareço que a decisão aqui refletida não afronta, de forma alguma, decisão do STF, uma vez que a súmula nº 08 declara a inconstitucionalidade do art. 45 da lei 8212/91, passando a decadência a ser apreciada a luz do disposto no CTN, conforme foi analisado no corpo desse voto.

”

Sendo assim, com base na regra do CTN, considerando que a contribuição previdenciária é tributo cujo lançamento se dá por homologação, como não houve o pagamento, o fisco tinha cinco anos a contar do primeiro dia do exercício seguinte ao que poderia ter sido efetuado o pagamento para lançar de ofício.

Nesse sentido, pela cabível a aplicação do art. 173, inciso I, do CTN, devendo ser reformado o acórdão recorrido.

Diante do exposto voto por conhecer do Recurso Especial da Fazenda Nacional e, no mérito, em dar-lhe provimento parcial para aplicar a regra decadencial do art. 173, I, do CTN, devendo ser reduzida a multa ao valor previsto do art. 32-A, I da Lei nº 8.212, de 1991, nos períodos em que a obrigação principal vinculada à presente multa for considerada decaída.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Ana Paula Fernandes