



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

Processo n° 12963.000095/2009-17
Recurso n° Especial do Contribuinte
Acórdão n° 9202-004.427 – 2ª Turma
Sessão de 27 de setembro de 2016
Matéria CONTRIBUIÇÃO SOCIAL PREVIDENCIÁRIA
Recorrente GONCALVES SALLES S/A IND. E COMÉRCIO
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/04/2004 a 30/04/2008

DECADÊNCIA. CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS.
ENTENDIMENTO PACIFICADO PELO STJ EM SEDE DE RECURSO
REPETITIVO.

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.

Aplicação da Súmula/CARF N. 99.

Recurso Especial provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer o Recurso Especial do Contribuinte e, no mérito, em dar-lhe provimento.

(Assinado digitalmente)

Luiz Eduardo de Oliveira Santos – Presidente em exercício

(Assinado digitalmente)
Ana Paula Fernandes – Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Luiz Eduardo de Oliveira Santos, Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri, Maria Helena Cotta Cardozo, Patrícia da Silva, Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira, Ana Paula Fernandes, Heitor de Souza Lima Junior, Gerson Macedo Guerra.

Relatório

O presente Recurso Especial trata de pedido de análise de divergência motivado pelo Contribuinte face ao acórdão 2402-003.114, proferido pela 2º Turma Ordinária/4ª Câmara/2ª Seção de Julgamento do CARF.

Trata-se de lançamento de contribuições devidas à Seguridade Social, correspondentes à contribuição dos segurados, incidentes sobre as suas remunerações pagas a título de "Participação nos Lucros" em desacordo com a Lei 10.101 de 20.12.2000, segundo a auditoria fiscal.

De acordo com o Relatório Fiscal (fls. 12/19), a empresa foi intimada a apresentar os Regulamentos que fundamentaram o pagamento da Participação nos Lucros, no período de janeiro de 2004 a fevereiro de 2009. No atendimento à intimação, foi apresentado o acordo firmado em 20 de dezembro de 1996, como sendo o documento que fundamentou os pagamentos efetuados a título de Participação nos Lucros em todo o período fiscalizado. Como resultado, a auditoria fiscal concluiu o seguinte, conforme trecho extraído do Relatório Fiscal:

“(…) Do acima exposto, conclui-se que a empresa remunerou adicionalmente seus empregados no período de abril de 2004 a abril de 2008, na roupagem de "Participação dos Lucros" tendo apresentado como base um acordo firmado em 1996 sem a observação de vários dispositivos da Lei 10.101 / 2000. Mais do que isto, a omissão na estipulação de regras claras e objetivas quanto a fixação dos direitos substantivos da participação e das regras adjetivas e dos mecanismos de aferição das informações pertinentes ao cumprimento do acordo, descaracteriza tais pagamentos a este título, já que a contribuição dos trabalhadores e suas potencialidades não são mensuráveis objetivamente na avaliação das suas contribuições individuais para a obtenção do Lucro. Portanto, os pagamentos realizados a este título são, na verdade, remuneração extra que integram o salário de contribuição nos termos da Lei 8212/91, art. 28 §9º, inciso J e Regulamento da Previdência Social aprovado pelo Decreto 3.048/99, art. 214, § 9º inciso X e § 10º.”

A auditoria fiscal informa que a contribuição dos segurados foi apurada individualmente pela aplicação das alíquotas correspondentes e observando o teto máximo do salário de contribuição.

Relativamente à multa aplicada, a auditoria fiscal informa que aplicou a multa prevista na legislação anterior à vigência da Medida Provisória nº 449/2008, posteriormente convertida na Lei nº 11.941/2009, uma vez que a aplicação do art. 35, inciso II, da Lei nº 8.212/1991, se mostrou mais benéfica ao sujeito passivo que a aplicação do art. 35-A incluído pela citada Medida Provisória.

O Contribuinte apresentou defesa (fls. 22/40) onde alegou ser abusiva a exigência contida na presente autuação, uma vez que não poderiam ser considerados como fatos geradores de contribuição previdenciária os valores pagos pela impugnante a título de PLR aos seus empregados referentes aos períodos de abril de 2004 a abril de 2008, tendo em vista que a referida verba não tem natureza salarial, conforme reconhece a Constituição Federal de 1988 e a legislação de regência. Argumenta que teria ocorrido a decadência do montante da multa correspondente às competências anteriores a maior de 2004 pela aplicação do §4º do art. 150 do Código Tributário Nacional CTN. Aduz que ao contrário do que pretende fazer crer a Fiscalização, o acordo celebrado entre a Impugnante e os seus empregados (devidamente representados por uma comissão), para fins de regulação da PLR em seu âmbito, conserva todos os pressupostos da Lei nº 10.101/2000. Por fim, requer-se que a presente Impugnação seja julgada de forma concomitante ou posterior às defesas administrativas apresentadas nos autos dos AI's n.ºs 37.034.6521, 37.034.6530 e 37.034.6572, tendo em vista a conexão entre o objeto do presente Auto de Infração e das correlatas autuações fiscais.

Pelo Acórdão nº 0925.764, fls. 69/78, a 5ª Turma da DRJ/Juiz de Fora, considerou a autuação procedente.

Contra tal decisão, a autuada apresentou recurso tempestivo, fls. 83/107, onde efetua a repetição das alegações de defesa.

A 2ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da 2ª Seção de Julgamento, às fls. 125/140, negou provimento ao Recurso Voluntário, por entender que não seria aplicável a norma prevista no art. 150, § 4º do CTN, uma vez que não houve a antecipação do pagamento da contribuição sobre a rubrica autuada; e, com relação à Participação nos Lucros e Resultados – PLR, entendeu que o Acordo descumpriu o art. 2º da Lei 10.101/00, que prevê a necessidade de regras claras e objetivas quanto à fixação de metas e índices de produtividade para a distribuição de PLR.

O Contribuinte interpôs recurso especial às fls. 143/180, alegando que, enquanto o acórdão recorrido entendeu que não seria aplicado o art. 150, § 4º, do CTN, pelo fato de não ter sido antecipado qualquer valor sobre o salário indireto, o acórdão paradigma entendeu que a exigência da contribuição sobre o salário indireto apenas amplia a base de cálculo menor, em todas as competências do auto de infração, atraindo, pois, a aplicação do art. 150, § 4º do CTN.

Ao realizar o Exame de Admissibilidade do Recurso Especial, às fls. 244/248, a 4ª Câmara da 2ª Seção de Julgamento deu seguimento ao recurso do Contribuinte, entendendo haver divergência jurisprudencial, pois, o acórdão recorrido entendeu que, em decorrência da suposta ausência de inclusão da rubrica considerada no lançamento no cômputo do salário de contribuição, mesmo tendo havido recolhimento de contribuição previdenciária nos períodos em análise, deve-se aplicar ao caso o art. 173, I do CTN. Já os paradigmas reconheceram que no caso do contribuinte ter efetuado recolhimento a título de contribuição previdenciária, sendo autuada pela não inclusão de determinada rubrica no salário de contribuição, o prazo decadencial deve ser contado nos termos do art. 150, §4º do CTN, já que se trata de recolhimento a menor de tributo lançado por homologação.

À fl. 249, houve o Reexame de Admissibilidade pela Câmara Superior de Recursos Fiscais, que manteve o despacho de seguimento do recurso.

A Fazenda Nacional apresentou contrarrazões à fl. 251, vindo os autos conclusos para julgamento.

É o relatório.

Voto

Conselheira Ana Paula Fernandes – Relatora

O Recurso Especial interposto pelo Contribuinte é tempestivo e atende aos demais pressupostos de admissibilidade, portanto merece ser conhecido.

Trata-se de lançamento de contribuições devidas à Seguridade Social, correspondentes à contribuição dos segurados, incidentes sobre as suas remunerações pagas a título de "Participação nos Lucros", no período de abril de 2004 a abril de 2008, em desacordo com a Lei 10.101 de 20.12.2000, segundo a auditoria fiscal.

O Acórdão recorrido negou provimento ao Recurso Voluntário, por entender que não seria aplicável a norma prevista no art. 150, § 4º do CTN, uma vez que não houve a antecipação do pagamento da contribuição sobre a rubrica autuada; e, com relação à Participação nos Lucros e Resultados – PLR, entendeu que o Acordo descumpriu o art. 2º da Lei 10.101/00, que prevê a necessidade de regras claras e objetivas quanto à fixação de metas e índices de produtividade para a distribuição de PLR.

O Recurso Especial, apresentado pelo Contribuinte, trouxe para análise a divergência jurisprudencial no sentido de que: **o acórdão recorrido entendeu que**, em decorrência da suposta ausência de inclusão da rubrica considerada no lançamento no cômputo do salário de contribuição, **mesmo tendo havido recolhimento de contribuição previdenciária nos períodos em análise, deve-se aplicar ao caso o art. 173, I do CTN. Já os paradigmas reconheceram** que, **no caso do contribuinte ter efetuado recolhimento a título de contribuição previdenciária**, sendo autuada pela não inclusão de determinada rubrica no salário de contribuição, **o prazo decadencial deve ser contado nos termos do art. 150, §4º do CTN, já que se trata de recolhimento a menor de tributo lançado por homologação.**

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, §4º 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.

Para fins de aplicação da norma contida no parágrafo 4º, art. 150, do CTN, **o recolhimento deve se referir a fato gerador reconhecido, pois o fisco não teria como homologar pagamento em relação a fato não admitido pelo contribuinte no campo de incidência da contribuição.** Afinal, somente se antecipa algo que se pretende pagar.

No caso em tela, portanto, assiste razão ao recorrente, pois **foram verificados pagamentos antecipados a título de contribuição previdenciária, que podem ser aproveitados por força da aplicação da súmula 99 CARF, as quais tem a aptidão de atrair a incidência do art. 150, § 4.º, do CTN.**

Diante do exposto, recebo o Recurso Especial interposto pelo contribuinte, para no mérito dar-lhe provimento.

É como voto.

(Assinado digitalmente)

Ana Paula Fernandes

Processo nº 12963.000095/2009-17
Acórdão n.º **9202-004.427**

CSRF-T2
Fl. 12
