



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

**Processo nº** 12963.000100/2009-83  
**Recurso nº** Especial do Contribuinte  
**Acórdão nº** 9202-004.428 – 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: 01/01/2004 a 28/02/2009

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.

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 Auto de Infração lavrado em 04/05/2009, sob nº 37.034.652-1, para o período 1/2004 a 2/2009, por motivação do lançamento no Relatório Fiscal, fls. 14/20, compreendendo as contribuições previdenciárias dos empregados, não descontadas e não recolhidas pela empresa em época própria, nos termos do art. 30, inciso I, alínea "a" da Lei 8.212 de 24.07.91, nas alíquotas descritas no item 4 deste Relatório Fiscal, incidentes sobre as remunerações pagas a seus empregados a título de "Participação nos Lucros" em desacordo com a Lei 10.101 de 20.12.2000.

Constatou-se que a empresa remunerou seus empregados a título de "Participação nos Lucros" (Conta contábil 2.0.1.05.09) no período de abril de 2004 a abril de 2008 em desacordo com a Lei 10.101 de 19/12/2000, (diploma legal que passou a regulamentar os Programas de Participação nos Lucros e Resultados) sem inclusão destes valores na base de cálculo da Previdência Social.

O Interessado apresentou impugnação às fls. 23/41, pugnando, dentre outros pedidos, que, com base no art. 150, § 4º do CTN e, tendo em vista a ciência do impugnante em 4/5/2009, estaria caracterizada a decadência relativamente ao direito de constituição relativos a fatos geradores ocorridos antes do período de 5/2004. No mérito: afirmou que houve participação do representante sindical da categoria na formalização do acordo coletivo de trabalho; argumenta sobre regras de mensuração e distribuição dos lucros; entende que o art. 7º, XI da CRFB desvincula, expressamente, a participação nos lucros e resultados da remuneração; termina entendendo não haver descumprimento dos requisitos da Lei 10.101/2000, e mesmo se assim não o fosse, tais valores não se integrariam ao conceito de remuneração, por não possuir natureza salarial (não haveria habitualidade ou contraprestação); pede o julgamento concomitante com os autos 37.034.652-1, 37.034.653-0 e 37.034.657-2.

A 5ª Turma de Julgamento da DRJ de Juiz de Fora/MG, fls. 68/72, votou pela procedência do lançamento.

O Contribuinte apresentou Recurso Voluntário, fls. 77/101, reiterando as insurgências já feitas na defesa.

---

A 2<sup>a</sup> Turma Ordinária da 4<sup>a</sup> Câmara da 2<sup>a</sup> Seção de Julgamento, às fls. 120/135, negou provimento ao recurso.

O Contribuinte interpôs recurso especial às fls. 138/175, alegando divergência jurisprudencial em relação a dois temas: 1. Decadência – aduziu que, enquanto o acórdão recorrido entendeu que não seria aplicado o art. 150, § 4º, do CTN, uma vez que não houve a antecipação do pagamento da contribuição sobre a rubrica autuada, 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; 2. Participação nos Lucros e Resultados – PLR – arguiu que o Acórdão recorrido entendeu que a referida verba, tal como pela Recorrente, não atendia aos requisitos do art. 28, § 9º da Lei 8.212/91, por descumprir comandas da Lei 10.101/00. Porém, em sentido oposto, os Acórdãos paradigmas demonstraram que havendo a participação direta, através da Comissão, ou indireta, por meio do Sindicato, e existindo regras claras e objetivas quanto às regras adjetivas (mecanismo de aferição), esta não teria natureza salarial, estando isenta da contribuição previdenciária.

Ao realizar o Exame de Admissibilidade do Recurso Especial, às fls. 239/243, a 4<sup>a</sup> Câmara da 2<sup>a</sup> Seção de Julgamento analisou dois temas, dando seguimento parcial ao recurso do Contribuinte: 1. Deu seguimento à alegação de decadência, pois, enquanto o acórdão recorrido entendeu que deveria ser observado o art. 173, I do CTN, o Acórdão paradigma aplicou o art. 150, § 4º do CTN, por entender que houve recolhimento para todo o período do crédito; 2. Negou seguimento por não vislumbrar a divergência descrita pela recorrente quanto ao PLR, uma vez que as decisões em comento foram prolatadas em contextos distintos.

O Recurso Especial foi ainda submetido ao Reexame de Admissibilidade pela Câmara Superior de Recursos Fiscais, às fls. 244, que manteve integralmente o despacho do Presidente da Câmara.

A Fazenda Nacional apresentou contrarrazões às fls. 246/256, 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 Auto de Infração lavrado em 04/05/2009, sob nº 37.034.652-1, para o período 1/2004 a 2/2009, por motivação do lançamento no Relatório Fiscal, fls. 14/20, **compreendendo as contribuições previdenciárias dos empregados, não descontadas e não recolhidas pela empresa em época própria**, nos termos do art. 30, inciso I, alínea "a" da Lei 8.212 de 24.07.91, nas alíquotas descritas no item 4 deste Relatório Fiscal, incidentes sobre as remunerações pagas a seus empregados a título de "Participação nos Lucros" em desacordo com a Lei 10.101 de 20.12.2000.

O Acórdão recorrido negou provimento ao recurso.

O Recurso Especial, apresentado pelo Contribuinte, na parte que restou acolhida, trouxe para análise a divergência jurisprudencial sobre a **decadência**: 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 paradigmático 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.

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, § 4º 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, fls 102, 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