



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

Processo nº 13876.000335/2007-55
Recurso nº 247.195 Especial do Contribuinte
Acórdão nº 9202-01.099 – 2ª Turma
Sessão de 18 de outubro de 2010
Matéria CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA
Recorrente LOJAS CEM S/A
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/12/1997 a 31/12/2005

CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. DECADÊNCIA. PRAZO QUINQUENAL. SALÁRIO INDIRETO. DIFERENÇA.

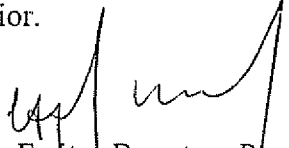
O prazo decadencial para a constituição dos créditos previdenciários é de 05 (cinco) anos, contados da data da ocorrência do fato gerador do tributo, nos termos do artigo 150, § 4º, do Código Tributário, ou do 173 do mesmo Diploma Legal, no caso de dolo, fraude ou simulação comprovados, tendo em vista a declaração da inconstitucionalidade do artigo 45 da Lei nº 8.212/91, pelo Supremo Tribunal Federal, nos autos dos RE's nºs 556664, 559882 e 560626, oportunidade em que fora aprovada Súmula Vinculante nº 08, disciplinando a matéria. *In casu*, aplicou-se o prazo decadencial insculpido no artigo 150, § 4º, do CTN, por maioria de votos, eis que restou comprovada a ocorrência de antecipação de pagamento, por tratar-se de salário indireto, tendo a contribuinte efetuado o recolhimento das contribuições previdenciárias incidentes sobre a remuneração reconhecida (salário normal), fato relevante para aqueles que sustentam ser determinante para aplicação do instituto, os quais se quedaram às conclusões do Conselheiro Relator em virtude de aludido fato.

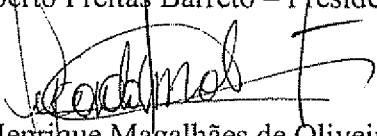
Recurso especial provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Assinatura manuscrita em tinta preta, localizada no canto inferior direito da página.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em dar provimento ao recurso para reconhecer a decadência do direito de a Fazenda Nacional em constituir o crédito tributário relativo aos fatos geradores ocorridos até 11/2001. Vencido o Conselheiro Francisco Assis de Oliveira Junior.


Carlos Alberto Freitas Barreto – Presidente


Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira – Relator

EDITADO EM:

05 NOV 2010

Participaram do presente julgamento, os Conselheiros Carlos Alberto Freitas Barreto (Presidente), Susy Gomes Hoffmann (Vice-Presidente), Caio Marcos Candido, Gonçalo Bonet Allage, Julio César Vieira Gomes, Manoel Coelho Arruda Junior, Gustavo Lian Haddad, Francisco de Assis Oliveira Junior, Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira e Elias Sampaio Freire.

Relatório

LOJAS CEM S/A, contribuinte, pessoa jurídica de direito privado, já qualificada nos autos do processo administrativo em referência, teve contra si lavrada Notificação Fiscal de Lançamento de Débito – NFLD nº 35.906.523-6, referente às contribuições sociais devidas pela notificada ao INSS, correspondentes a parte da empresa, do financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrentes dos riscos ambientais do trabalho e as destinadas a Terceiros, incidentes sobre as remunerações pagas, devidas ou creditadas (salário-indireto) aos segurados empregados, assim caracterizadas as importâncias concedidas a título de Plano de Previdência Complementar, em desacordo com a legislação de regência, em relação ao período de 12/1997 a 12/2005, conforme Relatório Fiscal, às fls. 52/55.

De acordo com o Relatório Fiscal, a contribuinte concede Plano de Previdência Complementar aos dirigentes e somente a parte dos segurados empregados, os quais ocupavam cargo de confiança e auferiam salários iguais ou superiores a R\$ 1.500,00, contrariando o disposto no artigo 28, § 9º, alínea “p”, da Lei nº 8.212/91, configurando favorecimento de uma parcela dos funcionários, caracterizando, assim, salário indireto.

Após regular processamento, interposto recurso voluntário ao então Segundo Conselho de Contribuintes contra decisão da SRP em Sorocaba/SP, DN nº 21.038/0127/2007, às fls. 187/199, que julgou procedente o lançamento fiscal em referência, a egrégia 6ª Câmara, em 09/05/2008, achou por bem conhecer do Recurso da contribuinte e DAR-LHE PROVIMENTO PARCIAL, o fazendo sob a égide dos fundamentos consubstanciados no Acórdão nº 206-00.850, com sua ementa abaixo transcrita:

“ Assunto: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 01/12/1997 a 31/12/2005

*PREVIDENCIÁRIO - DECADÊNCIA - SALÁRIO INDIRETO -
PREVIDÊNCIA PRIVADA*

1. A Previdência Social possui o prazo de dez anos para, constatado o atraso do pagamento total ou parcial das contribuições, constituir seus créditos, de acordo com o art. 45, da Lei 8 212/91.

2. O valor pago pelo empregador por previdência complementar é atualmente excluído da base de cálculo da contribuição previdenciária em face de expressa referência legal (art. 28, § 90, "p" da Lei 8212/91, com a redação dada pela Lei 9.528/97), desde que cumpridos os requisitos legais.

3. Anteriormente, a exclusão se dava por força da interpretação teleológica do primitivo art. 28, inciso I, da Lei 8212/91. Precedentes STJ REsp nº 44.0961R5.

4. O valor referente à previdência complementar pago em desacordo com a legislação integra o salário de contribuição.

Recurso Voluntário Provido em Parte "

Irresignada, a contribuinte interpôs Recurso Especial, às fls. 293/313, com arrimo no artigo 7º, inciso II, do então Regimento Interno da Câmara Superior de Recursos Fiscais, aprovado pela Portaria MF nº 147/2007, procurando demonstrar a insubsistência do Acórdão recorrido, desenvolvendo em síntese as seguintes razões:

Relativamente ao prazo decadencial, após breve relato das fases ocorridas no decorrer do processo administrativo fiscal, insurge-se contra o Acórdão atacado, alegando ter contrariado entendimento levado a efeito pelas demais Câmaras dos Conselhos de Contribuintes e, bem assim, da Câmara Superior de Recursos Fiscais a respeito da mesma matéria, conforme se extrai dos Acórdãos nºs 103-23.259, 101-93.318, 103-21-172, 107-08.188 e CSRF/01-05.204, impondo seja conhecido o recurso especial da recorrente, uma vez comprovada a divergência argüida.

Em defesa de sua pretensão, pugna pela aplicação do prazo decadencial constante do artigo 150, § 4º, do Código Tributário Nacional em detrimento dos preceitos do artigo 45 da Lei nº 8.212/91, inferindo que o *decisum* guerreado contrariou os ditames contidos no artigo 146, inciso III, alínea "b", da Constituição Federal, o qual atribuiu à Lei Complementar, *in casu*, o Código Tributário Nacional, a competência para estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre prescrição e decadência.

A propósito do tema, elucida que o Supremo Tribunal Federal, em 12/06/2008, aprovou a Súmula Vinculante nº 08, decretando a inconstitucionalidade do artigo 45 da Lei nº 8.212/91, devendo ser observado o prazo decadencial do artigo 150, § 4º, do CTN, sobretudo em virtude da ocorrência de recolhimentos relativamente à parcela da remuneração reconhecida pela contribuinte.

Adotando o artigo 150, § 4º, do CTN, *afastando a exigência de valores referentes aos fatos geradores ocorridos a mais de cinco anos da intimação da autuação, devendo ser canceladas as exigências anteriores a 11/2001.*

Pretende, ainda, seja afastada a co-responsabilidade dos sócios, pelo crédito tributário em questão, dissertando a respeito da responsabilidade tributária e sujeição passiva, uma vez que não foram atendidos os pressupostos legais necessários para tanto, inscritos nos artigos 134 e 135 do Código Tributário Nacional, entendimento que encontra guarida na doutrina e jurisprudência pátria trazida à colação.

Por fim, requer o conhecimento e provimento do Recurso Especial, impondo a reforma do *decisum* ora atacado, nos termos encimados.

Submetido a exame de admissibilidade, o ilustre Presidente da 1ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da 2ª Seção do CARF, entendeu por bem admitir em parte o Recurso Especial da Contribuinte, relativamente ao prazo decadencial, sob o argumento de que a recorrente logrou comprovar que o Acórdão recorrido divergiu do entendimento consubstanciado nos paradigmas, consoante se positiva do Despacho nº 2400-238/2009, às fls. 448/449.

Instada a se manifestar a propósito do Recurso Especial da contribuinte, a Procuradoria da Fazenda Nacional apresentou suas contrarrazões, às fls. 452/459, ressaltando a aprovação da Súmula Vinculante nº 08, pelo STF, propugnando pela aplicação do artigo 173, inciso I, do Código Tributário Nacional, tendo em vista a inexistência de antecipação de pagamento.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira, Relator

DA DECADÊNCIA

Presentes os pressupostos de admissibilidade, sendo tempestivo e acatada pelo ilustre Presidente da 4ª Câmara da 2ª Seção do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, a divergência suscitada pela contribuinte, conheço do Recurso Especial e passo à análise das razões recursais.

Conforme se depreende da análise do Recurso Especial, pretende a contribuinte a reforma do Acórdão recorrido, alegando, em síntese, que as razões de decidir ali esposadas contrariaram outras decisões das demais Câmaras dos Conselhos de Contribuintes e CSRF a respeito da mesma matéria.

A fazer prevalecer sua pretensão, infere que os entendimentos consubstanciados nos Acórdãos nºs 103-23.259, 101-93.318, 103-21-172, 107-08.188 e CSRF/01-05.204, ora adotados como paradigmas, oferecem proteção ao pleito da contribuinte, uma vez que admitiram o prazo decadencial de 05 (cinco) anos insculpido no artigo 150, § 4º, do CTN, ao contrário do que restou decidido no Acórdão recorrido, o qual aplicou o prazo decadencial do artigo 45 da Lei nº 8.212/91, malferindo o disposto no artigo 146, inciso III, alínea “b”, da Constituição Federal, notadamente em razão da ocorrência de antecipação de pagamento.

Consoante se infere dos elementos que instruem o processo, conclui-se que o pleito da contribuinte merece acolhimento, por espelhar a melhor interpretação a propósito do

tema, encontrando guarida na farta e mansa jurisprudência administrativa e judicial, como passaremos a demonstrar.

O exame dessa matéria impõe sejam levadas a efeito algumas considerações, senão vejamos.

O artigo 45, inciso I, da Lei nº 8.212/91, estabelece prazo decadencial de 10 (dez) anos para a apuração e constituição das contribuições previdenciárias, como segue:

"Art. 45 – O direito da Seguridade Social apurar e constituir seus créditos extingue-se após 10 (dez) anos contados"

I – do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o crédito poderia ter sido constituído;

[...]"

Por outro lado, o Código Tributário Nacional em seu artigo 173, *caput*, determina que o prazo para se constituir crédito tributário é de 05 (cinco) anos, contados do exercício seguinte àquele em que poderia ter sido lançado, *in verbis*:

"Art. 173. 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;

[...]"

Com mais especificidade, o artigo 150, § 4º, do CTN, contempla a decadência para os tributos sujeitos ao lançamento por homologação, nos seguintes termos:

"Art.150 - O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa."

[...]"

§ 4º - Se a lei não fixar prazo a homologação, será ele de cinco anos a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação."

O núcleo da questão reside exatamente nesses três artigos, ou seja, qual deles deve prevalecer para as contribuições previdenciárias, tributos sujeitos ao lançamento por homologação.

Ocorre que, após muitas discussões a respeito do tema, o Supremo Tribunal Federal, em 11/06/2008, ao julgar os RE's nºs 556664, 559882 e 560626, por unanimidade de votos, declarou a inconstitucionalidade do artigo 45 da Lei nº 8.212/91, oportunidade em que aprovou a Súmula Vinculante nº 08, abaixo transcrita, rechaçando de uma vez por todas a pretensão do Fisco:

“Súmula nº 08: São inconstitucionais os parágrafo único do artigo 5º do Decreto-lei 1569/77 e os artigos 45 e 46 da Lei 8.212/91, que tratam de prescrição e decadência de crédito tributário.”

Registre-se, ainda, que na mesma Sessão Plenária, o STF achou por bem modular os efeitos da declaração de inconstitucionalidade em comento, estabelecendo, em suma, que somente não retroagem à data da edição da Lei em relação a pedido de restituição judicial ou administrativo formulado posteriormente à 11/06/2008, concedendo, por conseguinte, efeito *ex tunc* para os créditos pendentes de julgamentos e/ou que não tenham sido objeto de execução fiscal.

Não bastasse isso, é de bom alvitre esclarecer que o Pleno da Câmara Superior de Recursos Fiscais, em sessão de julgamento realizada no dia 15/12/2008, por maioria de votos (21 x 13), firmou o entendimento de que o prazo decadencial a ser aplicado para as contribuições previdenciárias é o insculpido no artigo 150, § 4º, do CTN, independentemente de ter havido ou não pagamento parcial do tributo devido, o que veio a ser ratificado, também por maioria de votos, pelo Pleno da CSRF em sessão ocorrida em 08/12/2009, com a ressalva da existência de qualquer atividade do contribuinte tendente a apurar a base de cálculo do tributo devido.

Consoante se positiva da análise dos autos, a controvérsia a respeito do prazo decadencial para as contribuições previdenciárias, após a aprovação/edição da Súmula Vinculante nº 08, passou a se limitar a aplicação dos artigos 150, § 4º, ou 173, inciso I, do Código Tributário Nacional.

Indispensável ao deslinde da controvérsia, mister se faz elucidar, resumidamente, as espécies de lançamento tributário que nosso ordenamento jurídico contempla, como segue.

Primeiramente destaca-se o **lançamento de ofício ou direto**, previsto no artigo 149 do CTN, onde o fisco toma a iniciativa de sua prática, por razões inerentes a natureza do tributo ou quando o contribuinte deixa de cumprir suas obrigações legais. Já o **lançamento por declaração ou misto**, contemplado no artigo 147 do mesmo Diploma Legal, é aquele em que o contribuinte toma a iniciativa do procedimento, ofertando sua declaração tributária, colaborando ativamente. Alfim, o **lançamento por homologação**, inscrito no artigo 150 do Códex Tributário, em que o contribuinte presta as informações, calcula o tributo devido e promove o pagamento, ficando sujeito a eventual homologação por parte das autoridades fazendárias.

Dessa forma, estando às contribuições previdenciárias sujeitas ao lançamento por homologação, defende parte dos julgadores e doutrinadores que a decadência a ser aplicada seria aquela constante do artigo 150, § 4º, do CTN, levando-se em consideração a natureza do tributo atribuída por lei, independentemente da ocorrência de pagamento, entendimento compartilhado por este conselheiro.

Ou seja, a regra para os tributos sujeitos ao lançamento por homologação é o artigo 150, § 4º, do Código Tributário, o qual somente não prevalecerá nas hipóteses de

ocorrência de dolo, fraude ou conluio, o que ensejaria o deslocamento do prazo decadencial para o artigo 173, inciso I, do mesmo Diploma Legal.

Não é demais lembrar que o lançamento por homologação não se caracteriza tão somente pelo pagamento. Ao contrário, trata-se, em verdade, de um procedimento complexo, constituído de vários atos independentes, culminando com o pagamento ou não.

Observe-se, pois, que a ausência de pagamento não desnatura o lançamento por homologação, especialmente quando a sujeição dos tributos àquele lançamento é conferida por lei. E, esta, em momento algum afirma que assim o é tão somente quando houver pagamento.

Não fosse assim, o que se diria quando o contribuinte apura prejuízos e não tem nada a recolher, ou mesmo quando encontra-se beneficiado por isenções e/ou imunidades, onde, em que pese haver o dever de elaborar declarações pertinentes, informando os fatos geradores dos tributos dentre outras obrigações tributárias, deixa de promover o pagamento do tributo em razão de uma benesse fiscal?

Cabe ao Fisco, porém, no decorrer do prazo de 05 (cinco) anos, contados do fato gerador do tributo, nos termos do artigo 150, § 4º, do CTN, proceder à análise das informações prestadas pelo contribuinte homologando-as ou não, quando inexistir concordância. Neste último caso, promover o lançamento de ofício da importância que imputar devida.

Aliás, como afirmado alhures, a regra nos tributos sujeitos ao lançamento por homologação é o prazo decadencial insculpido no artigo 150, § 4º, do CTN, o qual dispôs expressamente os casos em que referido prazo deslocar-se-á para o artigo 173, inciso I, na ocorrência de dolo, fraude ou simulação comprovados. Somente nessas hipóteses a legislação específica contempla a aplicação de outro prazo decadencial, afastando-se a regra do artigo 150, § 4º. Como se constata, a toda evidência, a contagem do lapso temporal em comento independe de pagamento.

Ou seja, comprovando-se que o contribuinte deixou efetuar o recolhimento dos tributos devidos e/ou promover o autolancamento com dolo, utilizando-se de instrumentos ardilosos (fraude e/ou simulação), o prazo decadencial será aquele inscrito no artigo 173, inciso I, do CTN. Afora essa situação, não se cogita na aplicação daquele dispositivo legal. É o que se extrai da perfunctória leitura das normas legais que regulamentam o tema.

Por outro lado, alguns julgadores e doutrinadores entendem que somente aplicar-se-ia o artigo 150, § 4º, do CTN quando comprovada a ocorrência de recolhimentos relativamente ao fato gerador lançado, seja qual for o valor. Em outras palavras, a homologação dependeria de antecipação de pagamento para se caracterizar, e a sua ausência daria ensejo ao lançamento de ofício, com observância do prazo decadencial do artigo 173, inciso I.

Ressalta-se, ainda, o entendimento de outra parte dos juristas, suscitando que o artigo 150, 4º, do Código Tributário Nacional, prevalecerá quando o contribuinte promover qualquer ato tendente a apuração da base de cálculo do tributo devido, seja pelo pagamento, escrituração contábil, declaração do imposto em documento próprio, etc. Melhor elucidando, o contribuinte deverá adotar algum procedimento com o fito de apurar o tributo para que pudesse

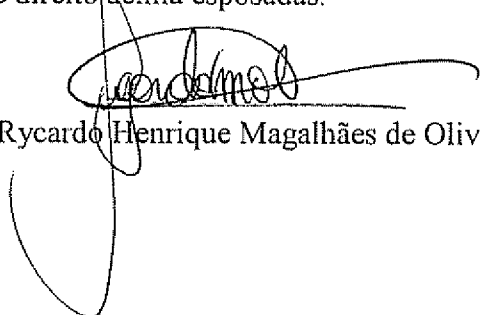
se cogitar em “homologação”. Esta, aliás, é a tese que prevaleceu na última reunião do Conselho Pleno da Câmara Superior de Recursos Fiscais.

Na hipótese dos autos, porém, despidiendas maiores elucubrações a propósito da matéria, uma vez que a simples análise dos autos nos leva a concluir pela existência de antecipação de pagamento, por trata-se de salário indireto, portanto, diferenças de contribuições, uma vez que a contribuinte promoveu o recolhimento das contribuições incidentes sobre a remuneração reconhecida (salário normal), fato relevante para aqueles que sustentam ser determinante à aplicação do instituto, entendimento não compartilhado por este Conselheiro.

Assim, ocorrendo à comprovação de recolhimentos, em virtude dos fatos encimados, concordam os Conselheiros desta Colenda Câmara, à sua maioria, pela aplicação do artigo 150, § 4º, do CTN, uns pela natureza do tributo outros pela antecipação de pagamento, devendo ser acolhido o pleito da contribuinte para restabelecer a ordem nesse sentido.

Destarte, tendo a fiscalização constituído o crédito previdenciário em 04/12/2006, com a devida ciência da contribuinte constante da folha de rosto da notificação, a exigência fiscal resta parcialmente fulminada pela decadência, relativamente aos fatos geradores ocorridos no período de 12/1997 a 11/2001, os quais se encontram fora do prazo decadencial de 05 (cinco) anos do artigo 150, § 4º, do Códex Tributário, impondo seja decretada a improcedência parcial do feito.

Por todo o exposto, estando o Recurso Especial de Divergência da Contribuinte em consonância com as normas regimentais e legais que regulamentam a matéria, VOTO NO SENTIDO DE CONHECER E DAR-LHE PROVIMENTO, reconhecendo a decadência parcial do crédito tributário relativamente ao período de 12/1997 a 11/2001, pelas razões de fato e de direito acima esposadas.



Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira