



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

Processo nº 13876.000337/2007-44
Recurso nº 245.927 Especial do Procurador
Acórdão nº 9202-01.100 – 2ª Turma
Sessão de 18 de outubro de 2010
Matéria CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado LOJAS CEM S/A

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/07/1996 a 31/12/2005

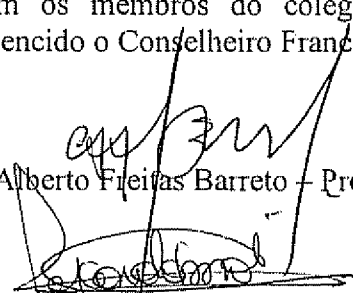
CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. DECADÊNCIA. PRAZO QUINQUENAL. SALÁRIO INDIRETO. DIFERENÇA.

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 negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em negar provimento ao recurso. 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 35.906.525-2, referente às contribuições sociais devidas pela notificada ao INSS, correspondentes a parte da empresa, incidentes sobre as remunerações pagas, devidas ou creditadas (salário-indireto) aos segurados contribuintes individuais (autônomos) e empregados, assim caracterizadas as importâncias concedidas à parte dos funcionários a título de plano de saúde, em desacordo com a legislação de regência que exige a extensão à totalidade dos segurados e dirigentes, em relação ao período de 07/1996 a 12/2005, conforme Relatório Fiscal, às fls. 54/56.

Após regular processamento, interposto recurso voluntário ao então Segundo Conselho de Contribuintes contra decisão da SRP em Sorocaba/SP, DN nº 21.038/0129/2007, às fls. 173/185, que julgou procedente o lançamento fiscal em referência, a egrégia 6ª Câmara, em 07/10/2008, achou por bem conhecer do Recurso da contribuinte e DAR-LHE PROVIMENTO PARCIAL, o fazendo sob a égide dos fundamentos consubstanciados no Acórdão nº 206-01.352, com sua ementa abaixo transcrita:

“ Assunto: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 01/07/1996 a 31/12/2005

PREVIDENCIÁRIO - CUSTEIO - NOTIFICAÇÃO FISCAL DE LANÇAMENTO DE DÉBITO - SALÁRIO INDIRETO - SEGURO SAÚDE - DESCUMPRIMENTO DA LEI – NÃO IMPUGNAÇÃO EXPRESSA - CO-RESPONSABILIDADE DOS SÓCIOS

A não impugnação expressa dos fatos geradores objeto do lançamento importa em renúncia e conseqüente concordância com os termos da NFLD. O recorrente durante o procedimento não apresentou os documentos para comprovar a regularidade, invertendo neste caso o ônus da prova.

A assistência médica fornecida ao empregado, só não será considerado salário de contribuição, quando fornecidos nos exatos termos do art. 28, "q" da lei, ou seja: "q) o valor relativo à assistência prestada por serviço médico ou odontológico, próprio da empresa ou por ela conveniado, inclusive o reembolso de despesas com medicamentos, ácidos, aparelhos ortopédicos, despesas médico-hospitalares e outras similares, desde que a cobertura abranja a totalidade dos empregados e dirigentes da empresa; (Alínea acrescentada pela Lei nº9.528, de 10/12/97)

Entendo que a verba assistência médica possui natureza salarial, ainda mais pelo fato de não ter havido a mesma cobertura a todos os empregados da empresa, o que alegado pelo próprio recorrente

A fiscalização previdenciária não atribui responsabilidade direta aos sócios, pelo contrário, apenas elencou no relatório fiscal, quais seriam os responsáveis legais da empresa para efeitos cadastrais. Se assim não o fosse, estaríamos falando de uma empresa pessoa jurídica, com capacidade de pensar e agir.

PREVIDENCIÁRIO. CUSTEIO. NFLD. DECADÊNCIA. 05 ANOS.

I - Na esteira da jurisprudência do STJ, bem como da Câmara Superior de Recursos Fiscais, é de 05 anos a decadência das contribuições sociais.

II - Tratando-se de tributação de salário indireto, a decadência rege-se pela regra do § 4º do art. 150 do CTN, uma vez que ocorrida a antecipação de recolhimentos em relação à folha de pagamento normal.

Recurso Voluntário Provido em Parte.[...]"

Irresignada, a Procuradoria da Fazenda Nacional interpôs Recurso Especial, às fls. 241/262, 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:

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 301-33.233, 205-01.310, 205-01-257, 204-02.061, dentre outros, impondo seja conhecido o recurso especial da recorrente, uma vez comprovada a divergência argüida.

Sustenta que os Acórdãos encimados, ora adotados como paradigmas, divergem do *decisum* guerreado, eis que exigem, para aplicação do prazo decadencial do artigo 150, § 4º, do CTN, a existência de antecipação de pagamento, o que não se vislumbra na hipótese vertente, impondo seja adotado o prazo inscrito no artigo 173, inciso I, do mesmo Diploma Legal.

Inferre que a jurisprudência deste Colegiado, corroborada pelo entendimento do Superior Tribunal de Justiça, estabelece que a aplicação do prazo decadencial inserido no artigo 150, § 4º, do CTN, pressupõe a antecipação de pagamento, ainda que parcialmente.

Contrapõe-se ao Acórdão recorrido, por entender que o artigo 150, § 4º, do Código Tributário, estaria dispondo sobre prazo para o ato de “homologação” de um procedimento do contribuinte, e não sobre o prazo para lançamento.

Assevera que inexistindo recolhimento, ou seja, antecipação de pagamento não há o que se homologar, não estando o lançamento de ofício previsto no artigo 150, § 4º, do CTN, mas, sim, no artigo 173, inciso I, daquele Diploma legal, conforme doutrina transcrita na peça recursal.

Em defesa de sua pretensão, aduz que para interpretação dos dispositivos legais que tratam da decadência impõe-se observar/verificar se houve pagamento *de parte do débito tributário objeto de cobrança, e não daqueles afetos a outros fatos*, afastando o entendimento que a *concepção de que as contribuições incidentes sobre a remuneração dos segurados empregados devem ser analisadas como um todo*, como se verifica do posicionamento consolidado na 1ª Turma Ordinária da 3ª Câmara da 2ª Seção do CARF, traduzido no Acórdão nº 205-01.257.

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 4ª Câmara da 2ª Seção do CARF, entendeu por bem admitir o Recurso Especial do Procurador, sob o argumento de que a recorrente logrou comprovar que o Acórdão recorrido divergiu do entendimento consubstanciado nos paradigmas a respeito do prazo decadencial, consoante se positiva do Despacho nº 2400-265/2009, às fls. 269/270.

Instada a se manifestar a propósito do Recurso Especial do Procurador, a contribuinte ofereceu suas contrarrazões, às fls. 281/294, corroborando as razões de decidir do Acórdão recorrido, em defesa de sua manutenção, trazendo à colação jurisprudência judicial e administrativa ratificando seu entendimento, sobretudo quando a matéria já se encontra pacificada na CSRF.

Igualmente, a contribuinte interpôs Recurso Especial de Divergência, às fls. 298/315, contra parte do Acórdão guerreado, mais precisamente em relação à incidência de contribuições previdenciárias sobre as verbas pagas a título de Plano de Saúde, não tendo obtido êxito em sua empreita, notadamente quanto aos pressupostos de admissibilidade de sua peça recursal, a qual não fora admitida nos termos do Despacho nº 2400-31/2010 de fl. 327, ratificado pelo Despacho nº 2400-68R/2010, de fl. 328, da lavra do Presidente da CSRF.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira, Relator

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, conhecimento do Recurso Especial e passo à análise das razões recursais.

Conforme se depreende do exame dos elementos que instruem o processo, trata-se de notificação fiscal exigindo contribuições previdenciárias incidentes sobre as importâncias concedidas aos contribuintes individuais e segurados empregados da notificada a título de Plano de Saúde, o qual não fora estendido à totalidade dos funcionários, contrariando a legislação de regência, configurando, por conseguinte, salário indireto.

Por sua vez, ao analisar o caso, a Câmara recorrida achou por bem rechaçar em parte a pretensão fiscal, aplicando o prazo decadencial insculpido no artigo 150, §4º, do Código Tributário Nacional, restando decaído parcialmente o crédito tributário.

Inconformada, a Procuradoria da Fazenda Nacional, interpôs Recurso Especial, aduzindo, em síntese, que as razões de decidir do Acórdão recorrido contrariaram a jurisprudência administrativa traduzida nos Acórdãos paradigmas trazidos à colação, a qual exige a existência de recolhimentos, ou seja, a antecipação de pagamento para que se aplique o prazo decadencial do artigo 150, § 4º, do CTN, o que não se vislumbra na hipótese dos autos, impondo sejam levados a efeito os ditames do artigo 173, inciso I, uma vez que inexistindo autolancamento do contribuinte, com antecipação de pagamento, não há o que se homologar.

Em que pesem os argumentos da recorrente, seu inconformismo, contudo, não tem o condão de prosperar. Da simples análise dos autos, conclui-se que o Acórdão recorrido apresenta-se incensurável, devendo ser mantido em sua plenitude, 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.

Dessa forma, é de se manter a ordem legal no sentido de acolher o prazo decadencial de 05 (cinco) anos, na forma do artigo 150, § 4º, do Código Tributário Nacional, em observância aos preceitos consignados na Constituição Federal, CTN, jurisprudência pacífica e doutrina majoritária.

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 07/1996 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.

Assim, escoreito o Acórdão recorrido devendo, nesse sentido, ser mantido o provimento parcial ao recurso voluntário da contribuinte, na forma decidida pela então 6ª Câmara do 2º Conselho de Contribuintes, uma vez que a recorrente não logrou infirmar os elementos que serviram de base ao decisório atacado.

Por todo o exposto, estando o Acórdão guerreado em consonância com os dispositivos legais que regulam a matéria, VOTO NO SENTIDO DE NEGAR PROVIMENTO AO RECURSO ESPECIAL DA PROCURADORIA, pelas razões de fato e de direito acima esposadas.



Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira