



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 13983.000498/2007-11
Recurso Voluntário
Acórdão nº 2201-009.047 – 2ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 11 de agosto de 2021
Recorrente SADIA S/A
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/06/1997 a 30/06/2003

DECADÊNCIA. INCONSTITUCIONALIDADE. ARTIGO 45 DA LEI Nº 8.212 DE 1991. SÚMULA VINCULANTE Nº 8 DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL.

Consideram-se decaídos os créditos tributários lançados com base no artigo 45 da Lei nº 8.212 de 1991, que determinava o prazo decadencial de 10 anos para as contribuições previdenciárias, por ter sido este artigo considerado inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal, nos termos da Súmula Vinculante nº 8, publicada no DOU em 20/6/2008.

DECADÊNCIA. LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. CTN. DISPOSITIVO APLICÁVEL.

Para os tributos sujeitos a lançamento por homologação, havendo antecipação de pagamento, a contagem do prazo decadencial observará o disposto no artigo 150, § 4º do CTN. Para os casos em que não houver antecipação de pagamento deve-se observar a disciplina do artigo 173, I do CTN.

CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. DECADÊNCIA. PRAZO DE CINCO ANOS. DISCUSSÃO DO DIES A QUO. SÚMULA CARF Nº 99.

O prazo decadencial para o lançamento é regido pelo artigo 150, § 4º do CTN, se inexistir dolo, fraude ou simulação e houver pagamento antecipado do tributo, ainda que parcial, mesmo que não tenha sido incluída na sua base de cálculo a rubrica ou o levantamento específico apurado pela fiscalização. Na hipótese de aplicação do artigo 150, § 4º do CTN, o termo inicial do prazo decadencial é de cinco anos contados da ocorrência do fato gerador.

CONTRIBUIÇÕES DEVIDAS A OUTRAS ENTIDADES E FUNDOS. DECADÊNCIA. EXISTÊNCIA RECOLHIMENTO ANTECIPADO DAS CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. ARTIGO 150, § 4º DO CTN.

As contribuições de terceiros têm o mesmo fato gerador e a mesma base de cálculo das contribuições previdenciárias (o pagamento de remuneração) e nos termos do artigo 3º, § 3º da Lei nº 11.457 de 2007, se sujeitam aos mesmos prazos, condições e privilégios das contribuições sociais previstas nas alíneas “a”, “b” e “c” do parágrafo único do artigo 11 da Lei nº 8.212 de 1991 e das contribuições instituídas a título de substituição.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar parcial provimento ao recurso voluntário para reconhecer a extinção, pela decadência, dos créditos tributários lançados até a competência 6/2002, inclusive.

Carlos Alberto do Amaral Azeredo - Presidente

Débora Fófano dos Santos – Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Daniel Melo Mendes Bezerra, Douglas Kakazu Kushiya, Francisco Nogueira Guarita, Fernando Gomes Favacho, Débora Fófano dos Santos, Sávio Salomão de Almeida Nobrega (suplente convocado(a)), Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim e Carlos Alberto do Amaral Azeredo (Presidente).

Relatório

Trata-se de recurso voluntário (fls. 258/276) interposto contra decisão no acórdão da 5ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Florianópolis (SC) de fls. 240/252, que julgou o lançamento procedente, mantendo o crédito tributário formalizado na NFLD – DEBCAD nº 37.134.157-4, consolidada em 21/12/2007, no montante de R\$ 69.684,39, já incluídos multa e juros (fls. 6/40), acompanhada do Relatório da Notificação Fiscal de Lançamento de Débito – NFLD nº 37.134.157-4 (fls. 56/64), referente à glosa das deduções indevidas da empresa a título de indenização de dependentes, quando do recolhimento de suas contribuições diretamente ao FNDE, nas competências 6/1997, 1/2001 a 6/2002, 12/2002 e 6/2003, em face da representação administrativa recebida do FNDE (fls. 66/162).

Do Lançamento

De acordo com resumo constante no acórdão recorrido (fls. 241/243):

Trata-se de Notificação Fiscal de Lançamento de Débito (NFLD) DEBCAD nº 37.134.157-4, referente à contribuição social denominada Salário Educação da terceira entidade Fundo Nacional para Desenvolvimento da Educação (FNDE), autarquia vinculada ao Ministério da Educação.

Consta do Discriminativo Analítico do Débito (DAD) de fls. 04 a 06 e do Relatório Fiscal de fls. 25 a 29, que o lançamento diz respeito à glosa das deduções indevidas da empresa quando do recolhimento de suas contribuições diretamente ao FNDE, nas competências 06/1997, 01/2001 a 06/2002, 12/2002 e 06/2003, em face da representação administrativa recebida do FNDE (fls. 30-79).

Historia o relatório fiscal que o salário educação é contribuição social devido pela empresa, tendo como base de cálculo as remunerações dos segurados empregados, definidos no art. 12, inciso I, da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, com previsão no art. 212 § 5º, da Constituição Federal.

Cita que até 12/1996 as atividades de arrecadação, fiscalização e cobrança do salário educação eram atribuídas concorrente entre o Instituto Nacional do Seguro Social (INSS) e o FNDE; com a Medida Provisória nº 222, de 04 de outubro de 2004, convertida na Lei nº 11.098, de 13 de janeiro de 2005, a atribuição passou para a Secretaria da Receita Previdenciária (SRP); em janeiro de 2007, com o Decreto nº 6.033, de 29 de dezembro de 2006, a competência passou a ser exclusiva da SRP; e a

partir de maio de 2007, com a Lei nº 11.457, de 16 de março de 2007, para a Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB).

Relata que até 12/2003 os recolhimentos eram efetuados ao FNDE pelas empresas integrantes do Sistema de Manutenção de Ensino Fundamental (SME), ou pela opção do recolhimento direto e que, quanto as demais empresas, eram feitas ao INSS, juntamente com as contribuições previdenciárias.

Fala que no período de 01/2004 a 12/2006, a arrecadação direta ao FNDE era obrigatória para os casos relacionados no art. 6º, inciso III, do Decreto nº 3.142, de dezesseis de agosto de 1999, na redação dada pelo Decreto nº 4.943, de 30 de dezembro de 2003; que a partir de 01/2007, por força do art. 11 do Decreto nº 6.003, de 29 de dezembro de 2006, o recolhimento passou a ser exclusivo por meio de Guia da Previdência Social (GPS), salvo os créditos já constituídos por aquela autarquia.

Mostra que o SME é um programa pelo qual a empresa propiciava aos seus empregados e dependentes o direito ao ensino fundamental, nas seguintes modalidades: a) aquisição de vagas na rede de ensino particular destinada aos empregados e dependentes; b) escola própria gratuita mantida pela empresa aos empregados e dependentes; e c) indenização de dependentes, mediante comprovação de frequência e pagamento das mensalidades em escolas particulares.

Diz que as empresas optantes do SME faziam deduziam das contribuições ao FNDE os valores despendidos com a manutenção da escola própria ou da indenização dos dependentes, conforme limite mensal fixado pelo Conselho Deliberativo do FNDE.

Com a Lei nº 9.424, de 24 de dezembro de 1996, foi vedado o ingresso de novos beneficiários, todavia, aos alunos que vinham sendo atendidos pelo programa, foi mantido o benefício até o término do ensino fundamental.

Fala que na modalidade de indenização de dependentes a empresa reembolsa a importância de R\$ 126,00, que corresponde ao somatório no semestre, do valor mensal de R\$ 21,00.

Relata que o FNDE constatou irregularidade no recolhimento, baseando-se nas informações do Sistema de Gestão de Arrecadação (SIGA) e na Relação de Alunos Indenizados (RAI) e que, com base nos cruzamentos das informações RAI, apurou deduções indevidas, conforme Demonstrativo de Divergência por Estabelecimento (fls. 35-39).

Em face das deduções indevidas, foi constituído o crédito no valor de R\$ 69.684,39 (sessenta e nove mil seiscentos e oitenta e quatro reais e trinta e nove centavos), consolidado em 21/12/2007.

(...)

Da Impugnação

O contribuinte foi cientificado pessoalmente do lançamento em 21/12/2007 (fl. 6) e apresentou sua impugnação em 22/1/2008 (fls. 164/178), acompanhada dos documentos de fls. 180/232, com os seguintes argumentos consoante resumo no acórdão da DRJ (fl. 243):

(...)

DA IMPUGNAÇÃO

Tempestivamente, o sujeito passivo apresentou impugnação de fls. 48-58, alegando que os créditos estão extintos pela decadência de cinco anos, nos termos do art. 150, § 4º, do Código Tributário Nacional (CTN).

Diz que o art. 45 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, é inconstitucional.

Tem que se trata de lançamento por homologação, em que o pagamento antecipado extingue o crédito tributário, sob condição resolutória da ulterior homologação do lançamento pela fiscalização ou pelo decurso do prazo de cinco anos do art. 150, § 4º, do CTN.

Cita que os créditos lançados no período de 1997 a 2003 foram todos já pagos, conforme documentos que junta e que, a partir dos recolhimentos se iniciou o prazo decadencial de cinco anos, bem como para o período de 1997 a 2001 transcorreu o prazo de cinco anos o que, quanto às supostas irregularidades no recolhimento apontadas pela fiscalização, houve a homologação e a conseqüente convalidação do procedimento adotado, tornando extinto o suposto crédito, conforme arts. 150, § 4º e 156, inciso I, do CTN, portanto, decadentes.

Aduz que decadência é matéria de lei complementar, nos termos do art. 146, inciso III, "h" da Constituição Federal e que, caso o legislador quisesse estabelecer o prazo decadencial das contribuições sociais na forma do art. 45 da Lei nº 8.212/91, teria inserido o mencionado artigo em Lei Complementar, em obediência ao comando constitucional.

Considera que agiu corretamente, recolhendo regularmente as contribuições sociais ao Salário Educação e que não sendo suficientes os documentos apresentados na impugnação, requer diligência na empresa para comprovar a lisura do seu procedimento em relação às deduções, às retenções, aos repasses ao SME e os recolhimentos.

Fala que a multa, na forma aplicada, tem caráter confiscatório, citando jurisprudência favorável ao seu argumento e que desrespeita o princípio do não-confisco previsto na Constituição Federal.

Da Decisão da DRJ

A 5ª Turma da DRJ/FNS, em sessão de 21 de maio de 2008, no acórdão nº 07-12.651 (fls. 240/252), julgou o lançamento procedente, conforme ementa abaixo reproduzida (fls. 240/241):

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/06/1997 a 30/06/2003

DECADÊNCIA.

As contribuições previdenciárias estão sujeitas ao prazo decadencial de dez anos, previsto no art. 45, incisos, da Lei nº 8.212, de 27 de julho de 1991.

ASSUNTO: OUTROS TRIBUTOS OU CONTRIBUIÇÕES

Período de apuração: 01/06/1997 a 30/06/2003

SALÁRIO-EDUCAÇÃO FNDE. DECADÊNCIA.

Aplicam-se os mesmos prazos decadenciais previstos no art. 45, incisos, da Lei nº 8.212, de 27 de julho de 1991, às contribuições fiscalizadas e arrecadadas para as terceiras entidades, por força dos arts. 94, § 1º, da mesma lei, e 3º, § 3º, da Lei nº 10.457/07.

GLOSA. DEDUÇÃO INDEVIDA.

Constatada irregularidade na dedução da contribuição social ao salário educação, na modalidade "indenização de dependentes", incumbe ao Fisco o resgate do crédito, mediante lançamento dos valores não recolhidos.

MULTA.

As contribuições sociais, quando não recolhidas nos prazos previstos na legislação, sujeitam à incidência de multa moratória irrelevável.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/06/1997 a 30/06/2003

ALEGAÇÕES DE INCONSTITUCIONALIDADE. LIMITES DE COMPETÊNCIA DAS INSTÂNCIAS ADMINISTRATIVAS

As autoridades administrativas estão obrigadas à observância da legislação tributária vigente, sendo incompetentes para a apreciação de arguições de inconstitucionalidade e ilegalidade.

DILIGÊNCIA PRESCINDÍVEL. VERIFICAÇÃO DE DOCUMENTOS. INDEFERIMENTO.

Tem-se por prescindível a diligência requerida para verificação dos documentos junto ao sujeito passivo, quando a análise das provas integrantes do processo é apta ao seu deslinde, sem qualquer dúvida ou obscuridade a interferir no julgamento.

Os documentos de posse do sujeito passivo devem ser apresentados na impugnação, sob pena de preclusão.

Lançamento Procedente

Do Recurso Voluntário

O contribuinte tomou ciência do acórdão em 9/6/2008 (fl. 256) e interpôs recurso voluntário em 7/7/2008 (fls. 258/276), alegando que os supostos valores de contribuição ao salário-educação do período de 6/1997, 1/2001 a 6/2002, 12/2002 e 6/2003, foram pagos no momento oportuno e alcançados pelo instituto da decadência, uma vez que transcorreu o prazo de 5 (cinco) anos previsto no artigo 150, § 4º do CTN, trazendo, ainda, à colação jurisprudência do Conselho de Contribuintes e do Superior Tribunal de Justiça, requerendo ao final o provimento do recurso e a anulação da NLFD nº 37.134.158-2.

O presente recurso compôs lote sorteado para esta relatora em sessão pública.

É o relatório.

Voto

Conselheira Débora Fófano dos Santos, Relatora.

O recurso voluntário é tempestivo e preenche os requisitos de admissibilidade, razão pela qual deve ser conhecido.

Inicialmente, cumpre esclarecer que o presente auto de infração foi lavrado considerando o prazo de dez anos para a Seguridade Social constituir seus créditos, nos termos do que estabelecia o artigo 45 da Lei nº 8.212 de 24 de julho de 1991:

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;

II - da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, a constituição de crédito anteriormente efetuada.

Em decorrência do julgamento dos Recursos Extraordinários nº 556.664, 559.882, 559.943 e 560.626 o Supremo Tribunal Federal editou a Súmula Vinculante nº 8, publicada no D.O.U. de 20/06/2008, nos seguintes termos:

São inconstitucionais o parágrafo único do artigo 5º do Decreto-Lei 1.569/1977 e os artigos 45 e 46 da Lei 8.212/1991, que tratam da prescrição e decadência do crédito tributário.

De acordo com a Lei nº 11.417 de 19 de dezembro 2006¹, após o Supremo Tribunal Federal editar enunciado de súmula, esta terá efeito vinculante em relação aos demais órgãos do Poder Judiciário e à administração pública direta e indireta, nas esferas federal, estadual e municipal, a partir de sua publicação na imprensa oficial. Assim, a nova súmula alcança todos os créditos pendentes de pagamento e constituídos após o lapso temporal de cinco anos.

As contribuições previdenciárias são tributos lançados por homologação, sujeitando-se o direito da fazenda pública de constituir o crédito tributário mediante lançamento aos artigos 150, § 4º e 173 da Lei nº 5.172 de 1966 (CTN), cujo teor merece destaque:

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.

(...)

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;

(...)

Para a aplicação da contagem do prazo decadencial este Conselho adota o entendimento do Superior Tribunal de Justiça (STJ) no Recurso Especial nº 973.733/SC (2007/01769940), julgado em 12 de agosto de 2009 de relatoria do Ministro Luiz Fux, que teve o acórdão submetido ao regime do artigo 543-C do CPC e da Resolução STJ 08/2008 e, portanto, de observância obrigatória neste julgamento administrativo. No referido julgado, o STJ, além de afastar a aplicação cumulativa do artigo 150, § 4º com o artigo 173, inciso I do CTN, definiu que o *dies a quo* para a decadência nos casos de tributos sujeitos ao lançamento por homologação

¹ Regulamenta o art. 103-A da Constituição Federal e altera a Lei nº 9.784, de 29 de janeiro de 1999, disciplinando a edição, a revisão e o cancelamento de enunciado de súmula vinculante pelo Supremo Tribunal Federal, e dá outras providências.

Art. 1º Esta Lei disciplina a edição, a revisão e o cancelamento de enunciado de súmula vinculante pelo Supremo Tribunal Federal e dá outras providências.

Art. 2º O Supremo Tribunal Federal poderá, de ofício ou por provocação, após reiteradas decisões sobre matéria constitucional, editar enunciado de súmula que, a partir de sua publicação na imprensa oficial, terá efeito vinculante em relação aos demais órgãos do Poder Judiciário e à administração pública direta e indireta, nas esferas federal, estadual e municipal, bem como proceder à sua revisão ou cancelamento, na forma prevista nesta Lei.

§ 1º O enunciado da súmula terá por objeto a validade, a interpretação e a eficácia de normas determinadas, acerca das quais haja, entre órgãos judiciários ou entre esses e a administração pública, controvérsia atual que acarrete grave insegurança jurídica e relevante multiplicação de processos sobre idêntica questão.

§ 2º O Procurador-Geral da República, nas propostas que não houver formulado, manifestar-se-á previamente à edição, revisão ou cancelamento de enunciado de súmula vinculante.

§ 3º A edição, a revisão e o cancelamento de enunciado de súmula com efeito vinculante dependerão de decisão tomada por 2/3 (dois terços) dos membros do Supremo Tribunal Federal, em sessão plenária.

§ 4º No prazo de 10 (dez) dias após a sessão em que editar, rever ou cancelar enunciado de súmula com efeito vinculante, o Supremo Tribunal Federal fará publicar, em seção especial do Diário da Justiça e do Diário Oficial da União, o enunciado respectivo.

somente será aquele da data do fato gerador quando o contribuinte tiver realizado o pagamento antecipado. Nos demais casos, deve ser aplicado o dispositivo do artigo 173, inciso I.

Havendo o pagamento antecipado, observar-se-á a regra de extinção prevista no artigo 156², inciso VII do CTN. Não existindo pagamento deverá ser observado o disposto no artigo 173, inciso I do CTN. Nessa hipótese, o crédito tributário será extinto em função do previsto no artigo 156, inciso V do CTN. No caso de haver dolo, fraude ou simulação será aplicado necessariamente o disposto no artigo 173, inciso I, independentemente de ter havido o pagamento antecipado.

Assim, o prazo decadencial inicia sua fluência com a ocorrência do fato gerador, quando há antecipação do pagamento, conforme artigo 150, § 4º do CTN. Conta-se do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, regra prevista no artigo 173, inciso I do CTN, nos casos em que a lei não prevê o pagamento antecipado da exação ou quando, a despeito da previsão legal, o contribuinte não antecipa o pagamento devido, ou ainda quando se verifica a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.

Em relação à verificação da ocorrência do pagamento, o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais já se manifestou, uniforme e reiteradamente, tendo sido editada súmula, cujo teor transcreve-se a seguir, de observância obrigatória, nos termos do artigo 72 do RICARF:

Súmula CARE nº 99

Para fins de aplicação da regra decadencial prevista no art. 150, § 4º, do CTN, para as contribuições previdenciárias, caracteriza pagamento antecipado o recolhimento, ainda que parcial, do valor considerado como devido pelo contribuinte na competência do fato gerador a que se referir a autuação, mesmo que não tenha sido incluída, na base de cálculo deste recolhimento, parcela relativa a rubrica especificamente exigida no auto de infração.

No caso em análise, o lançamento combatido teve origem em valores relativos às contribuições para o salário-educação decorrentes de glosa de deduções realizadas a título de indenização de dependentes.

Tratando-se de contribuições devidas a terceiros o artigo 3º, § 3º da Lei nº 11.457 de 2007³ estabelece que elas se sujeitam aos mesmos prazos, condições e privilégios das

² Art. 156. Extinguem o crédito tributário:

I - o pagamento;

II - a compensação;

III - a transação;

IV - remissão;

V - a prescrição e a decadência;

VI - a conversão de depósito em renda;

VII - o pagamento antecipado e a homologação do lançamento nos termos do disposto no artigo 150 e seus §§ 1º e 4º;

VIII - a consignação em pagamento, nos termos do disposto no § 2º do artigo 164;

IX - a decisão administrativa irreformável, assim entendida a definitiva na órbita administrativa, que não mais possa ser objeto de ação anulatória;

X - a decisão judicial passada em julgado.

XI - a dação em pagamento em bens imóveis, na forma e condições estabelecidas em lei. (Incluído pela Lcp nº 104, de 2001) (Vide Lei nº 13.259, de 2016)

Parágrafo único. A lei disporá quanto aos efeitos da extinção total ou parcial do crédito sobre a ulterior verificação da irregularidade da sua constituição, observado o disposto nos artigos 144 e 149.

³ Art. 3º As atribuições de que trata o art. 2º desta Lei se estendem às contribuições devidas a terceiros, assim entendidas outras entidades e fundos, na forma da legislação em vigor, aplicando-se em relação a essas contribuições, no que couber, as disposições desta Lei.

contribuições sociais previstas nas alíneas “a”, “b” e “c” do parágrafo único do artigo 11 da Lei nº 8.212 de 1991 e das contribuições instituídas a título de substituição. Deste modo e por força de expressa disposição legal, havendo o recolhimento das contribuições devidas à seguridade social, ainda que parcialmente, a contagem do prazo decadencial se dará na forma do artigo 150, § 4º do CTN.

Por fim, o recolhimento das contribuições previdenciárias propicia que o Fisco inicie a atividade de homologação do recolhimento ou a fiscalização para eventual lançamento de ofício, tanto das eventuais diferenças devidas, quanto das contribuições de terceiros integralmente não adimplidas. No caso concreto, examinando-se todos os lançamentos efetuados em face do sujeito passivo, é possível concluir que houve o recolhimento parcial das contribuições incidentes sobre a folha de salários.

Deste modo, como o lançamento e a ciência ocorreram em 21/12/2007 (fls. 6 e 52), estão decaídas as competências de 6/1997, 1/2001 a 6/2002, ante o transcurso de prazo superior a cinco anos do fato gerador até o lançamento, permanecendo do lançamento realizado as competências 12/2002 e 6/2003.

Conclusão

Em razão do exposto, vota-se em dar parcial provimento ao recurso voluntário para reconhecer a extinção, pela decadência, dos créditos tributários lançados até a competência 6/2002, inclusive.

Débora Fófano dos Santos

(...)

§ 3º As contribuições de que trata o caput deste artigo sujeitam-se aos mesmos prazos, condições, sanções e privilégios daquelas referidas no art. 2º desta Lei, inclusive no que diz respeito à cobrança judicial.