



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

Processo nº 14485.001622/2007-49
Recurso nº Especial do Procurador
Acórdão nº 9202-005.358 – 2ª Turma
Sessão de 25 de abril de 2017
Matéria 67.618.4189 CS - CONTRIBUIÇÕES - PREVIDENCIÁRIAS
DECADÊNCIA/PRESCRIÇÃO TERMO INICIAL DO ART. 173, I, DO
CTN. SÚMULA CARF Nº 101.
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado SYNGENTA SEEDS LTDA.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/1999 a 30/04/2006

DECADÊNCIA. MATÉRIA DEVOLVIDA AO COLEGIADO. ANÁLISE
POSSIBILIDADE. NÃO REFORMATIO IN PEJUS.

A decisão recorrida decidiu a decadência em contrário à súmula CARF e calculou o prazo do art. 173, I, do CTN equivocadamente. A Fazenda Nacional insurgiu-se quanto ao cálculo do prazo do art. 173, I, do CTN. O contribuinte, em contrarrazões, alega que pela aplicação da súmula, a decisão seria ainda mais favorável a ele.

Nesse caso, a matéria está devolvida ao colegiado, que poderá realizar sua análise e decidir respeitando, como limite, a condição de não *reformatio in pejus*.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial e, por maioria de votos, em rejeitar a preliminar de conversão do julgamento do recurso em diligência suscitada pelo conselheiro João Victor Ribeiro Aldinucci (suplente convocado), que restou vencido. No mérito, por maioria de votos, acordam em negar-lhe provimento, vencidos os conselheiros Heitor de Souza Lima Júnior e Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri, que lhe deram provimento.

(assinado digitalmente)

Luiz Eduardo de Oliveira Santos - Presidente em exercício e Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Maria Helena Cotta Cardozo, Patrícia da Silva, Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira, Ana Paula Fernandes, Heitor de Souza Lima Junior, João Victor Ribeiro Aldinucci (suplente convocado), Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri e Luiz Eduardo de Oliveira Santos (Presidente em exercício).

Relatório

Trata o presente processo de auto de infração de obrigação principal AIOP - NFLD DEBCAD nº 37.042.776-9, às e-fls. 202 a 218, cientificado à contribuinte acima qualificada, em 29/10/2007, com relatório fiscal às e-fls. 229 a 235.

O lançamento visou à constituição de créditos de contribuição da empresa destinada a seguridade social, financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa, decorrentes dos riscos ambientais do trabalho - RAT, para terceiros e diferença da parte do segurado não descontado na folha de pagamento.

De acordo com o Termos de Verificação fiscal, foi originalmente identificada pela fiscalização a infração de não tributação de verba paga a título de participação nos lucros e resultados.

O crédito lançado atingiu o montante de R\$ 2.061.889,75, consolidado na data de 26/10/2007, para o período de apuração de 01/01/1999 a 30/04/2006.

A NFLD foi impugnada, às e-fls. 286 a 345, em 27/11/2007. Já a 13ª Turma da DRJ/SPOI, no acórdão nº 16-17.300, prolatado em 29/05/2008, às e-fls. 921 a 950, considerou procedente o lançamento, mantendo o crédito tributário exigido.

Inconformada, em 18/08/2008, a contribuinte, interpôs recurso voluntário - RV, às e-fls. 955 a 1028, argumentando, em síntese que:

- a) a decadência do direito de constituir o crédito previdenciário em fustigo, referente ao período de 1998 a 2002;
- b) a Participação nos Lucros e/ou resultados não constitui, em hipótese alguma, parcela integrante da remuneração de seus segurados, pois não possui natureza de remuneração, uma vez que não é paga de forma habitual, tampouco como contraprestação dos serviços prestados;
- c) a CF, em seu art. 7º, excluiu do conceito de remuneração as parcelas pagas pelo empregador aos seus funcionários a título de "participação" nos lucros ou resultados;
- d) a decisão em vergaste desconsiderou que o programa de PLR mantido pela Recorrente constitui reflexo de amplos e prévios debates entre representantes da empresa e dos empregados em torno da formatação do programa de metas e resultados da empresa;

e) diferentemente do alegado pela r. decisão, a Lei nº 10.101/2000 não obriga a pactuação prévia do programa de metas e resultados, mas apenas sugere a adoção de tal procedimento;

f) foi devidamente demonstrado que a definição das competências e objetivos sujeitos à avaliação de cada empregado estava expressa de forma clara no acordo, o que havia sido desconsiderado. Demonstrou, ainda, que a auto avaliação não retiraria a clareza e objetividade das regras constantes no acordo;

g) os valores pagos a título de PLR eram feitos de forma variável, restando comprovado, assim, que tais pagamentos não podem ser considerados como salário.

O recurso voluntário foi apreciado pela 1ª Turma Ordinária da terceira câmara da Segunda Seção de Julgamento em 15/04/2011, resultando no acórdão 2301-02.013, às e-fls. 1068 a 1110, que tem a seguinte ementa:

DECADÊNCIA. REGRA A SER APLICADA. ANTECIPAÇÃO DE PAGAMENTO. AUSÊNCIA DE OCORRÊNCIA DE DOLO, FRAUDE OU SIMULAÇÃO. PRAZO DECADENCIAL REGIDO PELOS I, ART. 173 DO CTN OU PELO § 4º, ART. 150, DO CTN.

Somente quando comprovada a ocorrência de pagamento parcial é que deve ser aplicada a regra decadência expressa no § 4º, Art. 150 do CTN. conforme inteligência da determinação do Art. 62-A, do Regimento Interno do CARF (RICARF). em sintonia com o decidido pelo Superior Tribunal de Justiça (STJ). no Recurso Especial 973.733.

PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS OU RESULTADOS DA EMPRESA. ART. 7º, XI DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL. NORMA DF. EFICÁCIA LIMITADA. OBSERVÂNCIA DAS EXIGÊNCIAS LEGAIS COMO CONDIÇÕES NECESSÁRIAS E SUFICIENTES À AQUISIÇÃO DO DIREITO.

O art. 7º. XI da Carta Magna prescreve a desvinculação da participação nos lucros ou resultados da remuneração dos empregados, remetendo à Lei a regulamentação da matéria.

Sendo norma de eficácia limitada, a norma constitucional deve ser analisada com a condição das exigências contidas na Lei nº 10.101/2000 terem sido obrigatoriamente observadas, sob pena de os valores distribuídos aos empregados serem considerados Salário-de-Contribuição (SC).

Recurso Voluntário Provido em Parte.

O acórdão teve o seguinte teor:

*ACORDAM os membros do colegiado: 1) Por voto de qualidade:
a) em dar provimento parcial ao recurso, nas preliminares, para*

excluir - devido à regra decadencial expressa no Inciso I, Art. 173 do CTN - as contribuições apuradas até 12/2001, anteriores a 01/2002, nos termos do voto do Redator designado. Vencidos os Conselheiros Leonardo Henrique Pires Lopes, Wilson Antonio de Souza Correa e Damião Cordeiro de Moraes, que votaram em aplicar a regra decadencial expressa no § 4º, Art. 150 do CTN; b) em negar provimento ao recurso, no mérito, no que tange às contribuições incidentes sobre pagamentos efetuados em 2004, devido ao não atingimento de metas pactuadas, nos termos do voto do Redator designado. Vencidos os Conselheiros Leonardo Henrique Pires Lopes, Wilson Antonio de Souza Correa e Damião Cordeiro de Moraes, que votaram em dar provimento ao recurso nesta questão; II) Por maioria de votos: a) em dar provimento ao recurso, nos demais anos contidos no lançamento, na forma do voto do Relator. O conselheiro Marcelo Oliveira acompanha a votação por suas conclusões. Vencidos os Conselheiros Bernadete de Oliveira Barros e Mauro José Silva, que votaram em negar provimento ao recurso.

RE da Fazenda Nacional

Cientificada, em 16/05/2012 (e-fl. 1111), o Procurador da Fazenda Nacional interpôs, às e-fls. 1114 a 1119, recurso especial de divergência - RE ao citado acórdão, em 18/05/2012, entendendo que o aresto diverge de entendimento firmado no CARF no tocante à decadência, com efeito sobre a competência de 12/2001. Diverge o recorrido em não proceder à contagem do prazo decadencial a partir do primeiro dia do exercício seguinte ao que poderia ser efetuado o lançamento, entendimento exposto nos acórdãos paradigmas nº 2401-01.759 e nº 2302-001.180, que levariam à manutenção do período de apuração de 12/2001 entre os alcançados pela fiscalização.

Por fim, requer que o recurso especial seja conhecido e provido, reformando-se o acórdão recorrido para conformá-lo à correta interpretação dada pelo STJ ao que fora decidido no RESP 973.733/SC, evidenciada no acórdão paradigma trazido aos autos, afastando a decadência da competência 12/2001.

O RE do Procurador foi apreciado pelo então Presidente da 3ª Câmara da Segunda Seção de Julgamento do CARF, nos termos dos arts. 67 e 68 do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - RICARF, aprovado pela Portaria nº 256 de 22/06/2009, por meio do despacho nº 2300-323/2012, às e-fls. 1145 e 1146, em 23/05/2012, entendendo ele por lhe dar seguimento, no tocante à divergência exposta, em face do cumprimento dos requisitos regimentais.

Contrarrazões da contribuinte

A contribuinte foi cientificada (e-fl. 1147) do despacho nº 2300-323/2012, em 02/06/2012 (e-fl. 1149), tendo apresentado requerimento em 17/07/2012, às e-fls. 151 e 1152, para que também lhe fosse dada ciência do conteúdo do recurso especial de divergência interposto pela Fazenda Nacional, sob pena de cerceamento de defesa.

RE da contribuinte

Também em 17/07/2012, a contribuinte interpôs recurso especial de divergência ao acórdão nº 2301-02.013, às e-fls. 1157 a 1168. Acusa divergência também em relação à decadência, entendendo que há decisões da Câmara Superior de Recursos Fiscais - CSRF que afirmam a contagem do prazo decadencial para contribuições sociais com base no

art. 150, § 4º, do CTN, a partir da data da ocorrência do fato gerador, em claro confronto com o decidido no acórdão *a quo*.

Indica como acórdãos paradigmas da divergência os de nº 9202-00.495 e nº 9202-00.503 todos originários desta 2ª Turma da Segunda Seção de Julgamento.

O recurso especial da contribuinte foi apreciado por este relator, já então na posição Presidente da Segunda Seção de Julgamento do CARF, nos termos dos arts. 67 e 68 Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - RICARF, aprovado pela Portaria nº 343 de 09/06/2015, por meio do despacho de e-fls. 1212 e 1213, em 27/10/2015, entendendo por negar-lhe seguimento, por ter sido apresentado intempestivamente.

Resolução

Levado a julgamento o recurso especial da fazenda, foi reconhecido que a contribuinte não teria sido cientificada do inteiro teor do recurso especial da Fazenda, o que lhe impossibilitou de apresentar contrarrazões, o que aliás havia ela manifestado em requerimento às e-fls. 151 e 1152, acima mencionado.

Em face disso, resolveram os membros desta 2ª Turma, em sessão do dia 21/01/2017, por unanimidade de votos, converter o julgamento em diligência para que a Unidade de Origem cientificasse o sujeito passivo do inteiro teor do recurso especial da Fazenda Nacional.

Novas contrarrazões da contribuinte

Ciente do conteúdo do recurso especial da Fazenda em 21/07/2017 (e-fl. 1293), a contribuinte apresentou contrarrazões em 06/03/2017, às e-fls. 1296 a 1307.

Inicialmente invoca a decadência como matéria de ordem pública pretendendo que seja apreciada a tese não acatada no acórdão *a quo* de que a contagem do prazo decadencial aplicável ao caso deveria ser a do art. 150, § 4º do CTN. Tal entendimento deriva de a contribuição social ser tributo sujeito ao lançamento por homologação e haver provas de pagamentos das contribuições nos períodos lançados (às e-fls. 236 a 249) e no próprio relatório fiscal, além de inexistir qualquer acusação de dolo fraude ou simulação para que se deixe de considerar a contagem do prazo pelo citado artigo.

Afirma que a decisão recorrida decidiu pela contagem com fulcro no art. 173, inc. I, do CTN por que considerou que deveria haver existência de pagamentos em rubrica específica de PLR, entendimento superado pela Súmula nº 99 do CARF.

Ao contrapor o recurso especial da Fazenda, afirma que a aplicação do RICARF, em particular o § 3º do art. 67 levaria à aplicação do entendimento da mesma Súmula nº 99 e do não conhecimento desse recurso.

Outrossim o próprio paradigma apresentado pela Fazenda já teria sido reformado pelo acórdão nº 9202-003.598, para reconhecer que a norma aplicável àquele caso seria o art. 150, § 4º do CTN.

Caso seja acatado o recurso, afirma ainda a correção da contagem pelo art. 173 realizada no acórdão *a quo*.

Pelas razões expostas, pleiteia o não conhecimento do recurso especial de divergência da Procuradoria da Fazenda e, subsidiariamente, o não provimento desse recurso.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Luiz Eduardo de Oliveira Santos - Relator

O recurso é tempestivo e atende aos demais requisitos de admissibilidade, portanto dele conheço.

Desde logo, cabe analisar as contrarrazões naquilo que pretende ver como argumento para o não conhecimento do recurso especial da Fazenda.

Argumenta a contribuinte que:

A incidência da Súmula nº 99 sobre a matéria atrairia a incidência do § 3º do art. 67 do RICARF, sendo isso motivo suficiente para o não conhecimento. Contudo, à época da interposição do recurso da Fazenda, (18/05/2012), bem como do despacho que o admitiu (23/05/2012), nem a referida redação do § 3º do art. 67 e nem a Súmula nº 99, (aprovada pela Segunda Turma da CSRF em 09/12/2013), existiam. Logo, esse argumento não serve para que se deixe de conhecer do recurso especial da Procuradoria.

No tocante a alegada reforma do paradigma, há que se atentar ao fato de a Procuradoria ter apresentado dois paradigma, sendo um suficiente para sustentar a divergência. Todavia, há que se notar que o acórdão nº 9202-003.598 não reformou o acórdão 2401-01.759, tanto é assim que sua redação é a seguinte;

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em negar provimento ao Recurso da Fazenda Nacional. Vencida a Conselheira Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira (Suplente convocada), que votou por dar provimento ao recurso e apresentará declaração de voto

Nem mesmo o voto vencido foi sobre decadência, e a redação do voto vencedor que orienta o acórdão em razão da decadência tem exatamente a mesma redação para o assunto existente no acórdão lá recorrido:

No caso vertente, a ciência do lançamento deu-se em 31/07/2007 e o período do crédito é de 05/2000 a 09/2003, assim, diante desse cenário, devem ser excluídas do crédito em razão da decadência o período de 05/2000 a 11/2001.

Assim, não há argumento em contrarrazões para não conhecer do recurso especial de divergência da Fazenda.

Da decadência

A discussão sobre a decadência trazida pelo Procurador cinge-se à determinação do critério jurídico de aplicação da regra decadencial veiculada pelo art. 173, I, do CTN, se: (a) a partir do primeiro dia do exercício subsequente ao do fato gerador, conforme entendido pela decisão recorrida ou (b) a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o tributo poderia ter sido lançado, conforme defendido pela recorrente.

Em sede de impugnação a contribuinte esgrimia que fosse aplicada a regra do art. 150, § 4º do CTN. O acórdão da DRJ/SPOI afirmou a contagem decenal do prazo, questão tormentosa no âmbito do judiciário, à época. A contribuinte volta a ela em recurso voluntário, uma vez mais tratando de lançamento por homologação. Até então, não havia qualquer discussão relativa a aplicar o critério de contagem para lançamento de ofício; inexistia também qualquer questionamento quanto a existência de pagamento para subsunção ao art. 150 do CTN.

Somente no seio acórdão *a quo* se estabelece a discussão entre aplicação da contagem com base em um ou outro artigo, mas ainda sem que ninguém afirme a ausência ou existência de pagamentos dos tributos para tal aplicação. O voto vencedor se inclina para a aplicação do art. 173, inciso I, do CTN, mas, relativamente ao mês de dezembro de 2001 efetua contagem a partir do primeiro dia de janeiro, olvidando que antes de janeiro não pode ser lançado o tributo, pois não há obrigação exigível ainda. Essa posição levou ao recurso especial do Procurador, invocando tese que hoje resta cristalizada na Súmula nº 101 da Câmara Superior de Recursos Fiscais - CSRF.

Como detalhe, pode-se observar que a contribuinte pretende trazer o reconhecimento da existência de pagamentos parciais do tributo que quer ver homologado apenas quando apresentou seu recurso especial de divergência, mas tal recurso não foi conhecido, por intempestivo.

Feito esse relato que localiza especificamente essa matéria, há que se arguir a possibilidade ou não de as contrarrazões inovarem, no sentido de criar uma possibilidade de *reformatio in pejus* relativamente ao recurso especial da Fazenda, haja vista que acatar os argumentos trazidos das contrarrazões, nesse caso, implicaria que além de a Fazenda, como recorrente, não obter seu intento com o recurso, ainda teria sua situação agravada relativamente ao acórdão *a quo*.

Tal assunto é bastante discutido na doutrina e tem mais de uma posição que possa ser seguida. Me parece que a matéria - decadência - foi devolvida ao colegiado podendo ser analisada, na busca da verdade material, para que se venha a realizar a exação de acordo com a norma, limitada à condição de não *reformatio in pejus* para a recorrente.

Portanto, entendo que o efeito devolutivo nesse processo abarca a questão decadência não apenas verticalmente, mas também de forma horizontal. Não há que se tratar apenas do alcance em profundidade do art. 173, inc. I, mas da possibilidade de voltar a buscar a aplicação do art. 150, § 4º, a partir da análise total da matéria.

Dito isso, passo a considerar a existência de provas de pagamento para que seja aplicado o art. 150, § 4º, do CTN na contagem decadencial.

No Termo de Encerramento da Ação Fiscal, à e-fl. 228, está indicado que foram examinados comprovantes de recolhimento e GFIP do período fiscalizado. Lá também está indicado que além da presente NFLD só existe outro lançamento relativo à descumprimento de obrigação acessória (AI DEBCAD 37.042.777-7); caso houvesse falta de pagamentos haveria outra NFLD para esse mesmo procedimento fiscal, das demais contribuições não recolhidas no período. Todo esse conjunto probatório indica que a omissão foi apenas com relação a uma parcela da contribuição devida, especificamente quanto à PLR e que, portanto, houve pagamentos naqueles meses.

Por essas razões, ainda que o recurso especial da Fazenda para aplicação do art. 173, inc. I do CTN tivesse suporte em acórdãos e argumentos que hoje até mesmo se encontram cristalizados na Súmula nº 101, aprovada pelo pleno da Câmara Superior de Recursos Fiscais - CSRF, a questão não mais se resolve com base nesse artigo, mas sim no art. 150, § 4º, e agora pela incidência da Súmula nº 99, que dispõe:

Súmula CARF 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.

Dessarte, há que se negar provimento ao recurso especial de divergência da Procuradoria da Fazenda.

Conclusão

Pelo exposto, voto no sentido conhecer, mas de negar provimento ao Recurso Especial da Fazenda Nacional, para manter o acórdão recorrido.

(assinado digitalmente)
Luiz Eduardo de Oliveira Santos