



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 15504.018033/2008-78
Recurso Especial do Procurador
Acórdão nº 9202-011.271 – CSRF / 2ª Turma
Sessão de 21 de maio de 2024
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado PROMOVE SERVICOS EDUCACIONAIS LTDA

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/09/2003 a 30/09/2006

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. RECURSO ESPECIAL DE DIVERGÊNCIA. PRESSUPOSTOS. CONHECIMENTO.

Diante da existência da divergência jurisprudencial alegada, mostra-se imperioso o conhecimento do recurso.

DECADÊNCIA. DECISÃO DO STJ. EFEITO REPETITIVO. LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. PAGAMENTO ANTECIPADO. CARACTERIZAÇÃO.

O recolhimento de contribuição previdenciária dos segurados ou da empresa não caracteriza pagamento antecipado, quando a exigência envolve fato gerador diverso, qual seja, de contribuição devida a Outras Entidades ou Fundos (terceiros). Inexistindo recolhimento antecipado a esse título, a decadência deve ser aferida mediante a aplicação do art. 173, I, do CTN, segundo o qual o termo inicial do respectivo prazo é o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos em conhecer do Recurso Especial da Fazenda Nacional, e no mérito, dar-lhe provimento.

(documento assinado digitalmente)

Régis Xavier Holanda – Presidente em Exercício

(documento assinado digitalmente)

Mauricio Nogueira Righetti - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Mauricio Nogueira Righetti, Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim, Sheila Aires Cartaxo Gomes, Leonam Rocha de Medeiros, Mario Hermes Soares Campos, Fernanda Melo Leal, Ludmila Mara Monteiro de Oliveira, Régis Xavier Holanda (Presidente em Exercício).

Fl. 2 do Acórdão n.º 9202-011.271 - CSRF/2ª Turma
Processo nº 15504.018033/2008-78

Relatório

Trata-se de Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional.

Na origem, cuida-se de lançamento para cobrança das contribuições sociais devidas a terceiros (FNDE, INCRA, SESC e SEBRAE) incidentes sobre o total das remunerações pagas ou creditadas aos segurados empregados.

Como informado pela fiscalização em seu relatório, ficou constatado o interesse comum em assuntos particulares das empresas, Educação Infantil e Ensino Fundamental Savassi Ltda, CNPJ. 05.385.879/00001-50; Educação Infantil e Ensino Fundamental Pampulha Ltda, CNPJ. 05.401.768/0001-90; Pampulha Ensino Fundamental Ltda, CNPJ. 06.001.557/0001-23; Educação Infantil e Ensino Fundamental Mangabeiras Ltda, CNPJ. 05.401.766/0001-00; Educação Infantil e Ensino Fundamental Sete Lagoas Ltda, CNPJ. 05.392.395/0001-39; Mangabeiras Ensino Fundamental Ltda, CNPJ. 06.001.546/0001-43; Colégio Sete Lagoas Ensino Fundamental Ltda, CNPJ. 04.901.337/0001-20; Centro Mineiro de Ensino Superior — CEMES - Ltda, CNPJ. 02.636.995/0001-07; Promove Participações Ltda, CNPJ. 05.376.569/0001-70; Promove Serviços Educacionais Ltda, CNPJ. 05.376.559/0001-34; Promove Cursos Livres e Mercantil, CNPJ. 42.975.896/0001-74, Magle Edição Comércio e Distribuição de Livros Ltda, CNPJ. 05.399.437/0001-63, Sociedade Educacional Sistema Ltda, CNPJ. 23.840.945/0001-17.

A Associação Educativa do Brasil — SOEBRAS, CNPJ. 22.669.915/0001-27, foi eleita responsável subsidiária, uma vez que adquiriu, inicialmente do grupo econômico Promove, inclusive da autuada, o direito de uso da marca PROMOVE, em 01/11/2006, por meio de contrato particular de "Licença de Uso da Marca".

O relatório fiscal encontra-se às fls. 136/158.

O sujeito passivo apresentou impugnação às fls. 196/244, que foi julgada improcedente pela Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Belo Horizonte/MG às fls. 940/955.

Cientificados do acórdão, os sujeitos passivos apresentaram recurso voluntário às fls. 1066/1108.

Por sua vez, a 1ª Turma Ordinária da 2ª Câmara desta Seção deu-lhe provimento por meio do acórdão 2201-005.666 – fls. 1235/1251.

Não conformada, a União opôs embargos de Declaração às fls. 1253/1260, suscitando omissões/contradições/obscuridades no acórdão de recurso voluntário, que foram acolhidos pelo Presidente da Turma às fls. 1264/1269.

Ato contínuo, o mesmo colegiado julgou os embargos, ocasião em que pronunciou a decadência até a competência 09/2003, inclusive – acórdão 2201-007.168 – fls. 1271/1285.

Ainda irresignada, a Fazenda Nacional interpôs Recurso Especial às fls. 1287/1303, pugnando, ao final, pelo conhecimento e provimento do recurso, na forma de sua fundamentação.

Em **23/11/20** - às fls. 1307/1311 - foi dado seguimento ao recurso da União, para que fosse rediscutida a matéria **“pagamento apto a atrair a aplicação do art. 150, § 4º, do CTN, na aferição da decadência”**.

Cientificado do acórdão de recurso voluntário, do REsp da União, do despacho que lhe dera seguimento à fl. 1358, em 31/3/21, o sujeito passivo apresentou contrarrazões tempestivas em 15/4/21 (fl. 1370), propugnando, ao seu final, pelo não conhecimento e, sucessivamente, pelo desprovimento do recurso – fls. 1376/1386.

Na mesma oportunidade o sujeito passivo também interpôs Recurso Especial às fls. 1371/1375, pleiteando o seu conhecimento e provimento para cancelar totalmente o Lançamento ora questionado, tendo em vista nulidade alegada ao responsabilizar terceiros sem competência para tanto, ou, pelo menos, que sejam Totalmente Canceladas as responsabilizações solidárias de terceiros.

Em **21/9/22** - às fls. 1414/1417 - foi negado seguimento ao recurso do sujeito passivo.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Mauricio Nogueira Righetti - Relator

A Fazenda Nacional tomou ciência do acórdão de embargos em 14/11/2020 (processo movimentado em 15/10/20 - fl. 1286) e apresentou seu recurso tempestivamente em 21/10/20, conforme se observa de fl. 1304. Passo, com isso, à análise dos demais requisitos para o seu conhecimento.

Como já relatado, o recurso teve seu seguimento admitido para que fosse rediscutida a matéria **“pagamento apto a atrair a aplicação do art. 150, § 4º, do CTN, na aferição da decadência”**.

O acórdão recorrido, integrado pelo de embargos, foi assim ementado, naquilo que importa ao caso:

DECADÊNCIA. CONTAGEM.

o prazo é de cinco anos e, em se tratando de tributo sujeito à lançamento por homologação, o início da sua contagem deverá seguir o comando do art. 150, § 4º deste Código caso haja antecipação de pagamento.

Não há que se falar em decadência quando ainda não transcorrido o prazo legal para a Seguridade Social constituir seus créditos.

Por outro lado, a decisão, no acórdão de embargos, se deu no seguinte sentido:

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer e acolher os embargos formalizados pela Fazenda Nacional em face do Acórdão nº 2201-005.666, de 06 de novembro de 2019, para, com efeitos infringentes, sanar o vício apontado e assim consignar que a decadência reconhecida alcança até competência 09/2003, inclusive.

Como já dito, trata-se de lançamento para cobrança das contribuições sociais devidas a terceiros (FNDE, INCRA, SESC e SEBRAE) incidentes sobre o total das remunerações pagas ou creditadas aos segurados empregados.

Em discussão, se a competência 9/2003 estaria, ou não, a salvo da decadência.

Nesse ponto, assentou o colegiado recorrido que havendo pagamento parcial de INSS, não importando a que rubrica se refira, é de se aplicar a regra insculpida no artigo 150, § 4º do CTN. Veja-se fragmento do voto condutor:

Apesar da embargante, ao questionar a amplitude do entendimento desta turma, mencionar que verificou a existência de um recolhimento no valor de R\$ 28.510,66, recolhido em 02/10/2003 no Código Pagamento 2100, referente à folha de pagamento da empresa, sem detalhamento das rubricas a que se refere, tem-se que esta informação é irrelevante, pois a partir do momento em que há pagamento mesmo que parcial de valor a título de INSS, tem-se que considerá-lo na contagem do prazo decadencial, independente de qual seja a rubrica destinada.

Já a recorrente sustenta que em se tratando de lançamento para a cobrança das contribuições devidas a terceiros, há de se considerar, como pagamento antecipado, recolhimento parcial a esse título e, nessa linha, indicou o acórdão **2401-008-331**, à guisa de paradigma representativo da divergência jurisprudencial.

Bom. Cumpre registrar, de plano, que é incontroverso a inexistência de recolhimento para “Outras Entidades” na competência 9/2003, consoante de observa da tela de consulta de fl.1153, assim como do consignado no voto condutor do recorrido quando deu notícias do resultado da diligência comandada por aquela turma, nos seguintes termos: “... *verificou a existência de um recolhimento no valor de R\$ 28.510,66, recolhido em 02/10/2003 no Código Pagamento 2100, referente à folha de pagamento da empresa, sem detalhamento das rubricas a que se refere, conforme tela anexa às fls.1153...*”

Frise-se, aqui, que referida informação sequer teria sido contraditada pela recorrida por ocasião do cumprimento da diligencia, além do quê, as informações de fl. 1153 dão conta da inexistência de recolhimento sob o título de “Val.Outras Entidades”.

Passando ao paradigma, é de se notar que lá, diferentemente do assentado pelo colegiado *a quo*, vazou-se o entendimento segundo o qual para se aferir a competência em relação a lançamento de contribuições sociais devidas a terceiros, há de se perquirir se há recolhimento a esse título, sem o quê, há de se aplicar a regra do artigo 173, I do CTN para a contagem da decadência.

Não obstante a patente divergência entre os julgados, o recorrido, em suas contrarrazões, pugnou pelo não conhecimento do recurso, ao argumento de que a sua análise demandaria o revolvimento de provas, além do que, o recorrente não teria indicado a legislação interpretada de forma divergente.

Não vejo dessa forma. Como dito acima, partir da premissa de que não houve recolhimento destinado a Outras Entidades (terceiros), seja pelo que foi consignado pelo relator do recorrido, seja em razão da resposta à diligência determinada pelo colegiado e, reitere-se, não contestada pelo autuado, não implica promover qualquer valoração da prova posta nos autos.

Melhor sorte não socorre ao recorrido quanto à suscitada não alegação do dispositivo interpretado de forma divergente. A recorrente foi clara a apontar o § 4º do artigo 150 do CTN como objeto das divergentes interpretações. Veja-se trechos do recurso:

A Turma *a qua* concluiu que as contribuições destinadas a terceiros consistiriam mera rubrica não considerada na base de cálculo pelo autuado. Assim, aplicou ao caso o art. 150, § 4º, do CTN.

[...]

O paradigma considerou que deveria ser analisado separadamente a situação das contribuições destinadas à Previdência Social e as contribuições destinadas à Terceiros. Existindo antecipação de recolhimento em relação à folha de pagamento, deveria ser reconhecida a decadência, nos termos do art. 150, § 4º do CTN apenas para as contribuições destinadas à Previdência, não alcançando o mesmo efeito liberatório para as contribuições para outras entidades ou fundos (Terceiros).

Dito de outro modo, tendo o paradigma constatado que não houve recolhimento parcial especificamente em relação às contribuições destinadas à Terceiros, aplicou, no exame da decadência, o disposto no art. 150, § 4º do CTN.

Posto desta forma, não vejo reparos em relação ao despacho de prévia admissibilidade do recurso quando asseverou que:

Do cotejo efetuado pela Recorrente, verifica-se similitude entre as situações retratadas nos acórdãos recorrido e paradigma, na medida em que versam sobre o aproveitamento ou não de contribuições recolhidas para fins de antecipação de pagamento para atrair a aplicação do art. 150, § 4º, do CTN.

Apesar da similitude dos casos analisados, a decisão recorrida teve entendimento oposto ao do paradigma. Enquanto no recorrido, a Turma entendeu que a existência de recolhimentos de contribuições previdenciárias relativos a segurados e patronal, serviriam para comprovar pagamento antecipado de contribuição a terceiros, para fins de aplicação da regra decadencial do § 4º do art. 150 do CTN; no paradigma, o Colegiado entendeu que para comprovação do pagamento antecipado é necessário que o recolhimento esteja relacionado ao fato gerador do lançamento, uma vez que entenderam que recolhimentos de contribuições previdenciárias (segurados e patronal) não serviriam para comprovar pagamento antecipado de contribuição a terceiros.

Conheço, pois, do recurso e já passo-lhe ao mérito.

Quanto ao **mérito**, não se trata de assunto novo nesta 2ª Turma, que vem/vinha entendendo que o recolhimento antecipado que autoriza a aplicação do art. 150, § 4º, do CTN, é aquele referente à mesma espécie de Contribuição lançada, ou seja, não pode ser considerado o pagamento de Contribuição instituída por outro dispositivo legal, referente a outro fato gerador. Nesse mesmo sentido os acórdãos a seguir.

Acórdão 9202-006.330, de 12/12/2017

Ocorre que, embora não haja mais dúvidas de que para se considerar a data do fato gerador como termo inicial da decadência é necessário verificar acerca da ocorrência de

antecipação do pagamento do tributo, permanece sob debate qual seria a abrangência do termo 'pagamento' adotado por aquele Tribunal Superior.

Em outras palavras, quais pagamentos realizados pelo contribuinte devem ser considerados para fins de aplicação do art. 150, §4º do CTN?

No que tange as contribuições previdenciárias entendo que a resposta já foi construída por este Conselho quando da edição da Súmula CARF nº 99, que dispõe:

(...)

Embora a referida Súmula não seja aplicada ao caso pois a mesma contempla lançamento cujo objeto é cobrança da Contribuição Social incidente sobre pagamentos de salários tidos como indiretos o entendimento ali exposto é compatível com o caso em questão.

Assim, a verificação da ocorrência de pagamento para fins de atração da regra o art. 150, §4º do CTN deve se dar pela análise de ter o contribuinte recolhido ao longo do período autuado contribuição previdenciária decorrente do mesmo fato gerador objeto do lançamento, ainda que os respectivos recolhimentos não se refiram propriamente aos fatos cujas hipóteses de incidência tenham sido questionadas pela fiscalização. Deve-se entender por 'mesmo fato gerador' as hipóteses de incidência que possuem identidade entre os critérios que compõem a respectiva regra matriz de incidência, ou seja, tributo previsto no mesmo dispositivo legal com coincidência de sujeito passivo e base de cálculo, ainda que esta última não tenha sido quantificada corretamente. (grifos no original).

Acórdão 9202-005.227, de 21/02/2017

Destaco que, embora o recurso especial tenha sido admitido face o acórdão paradigma 2301002.627, e esse tenha aplicado a tese decadencial de que o deslocamento para o art. 150, §4º do CTN, esteja atrelada ao recolhimento parcial sobre fatos geradores reconhecidos pelo contribuinte, entendo que não deva ser esse o fundamento para dar provimento ao presente recurso.

Isso porquê, pelos levantamentos descritos no relatório DAD (Discriminativo Analítico de Débito) e o próprio relatório fiscal, os fatos geradores descritos no presente processo, referem-se a diferenças de contribuições não declaradas pelo contribuinte. Isso nos levaria a necessária identificação se existem recolhimentos parciais sobre os mesmos fatos geradores, ou seja, mesmo fundamentos legais, para as competências lançadas. Senão vejamos o relatório:

(...)

Contudo, esse recolhimento antecipado não ocorreu, já que o contribuinte declaravase isento de contribuições previdenciárias, inclusive indicando o código FPAS 639, o que não enseja o recolhimento de contribuições patronais. Destaco que o relatório de apropriação de documentos apresentados RADA, deixa claro a ausência de recolhimentos para o presente processo, tanto que não existe apropriação de guias para o Debcad nº 37.211.5845, razão pela qual a decadência há de ser aferida pelo art. 173, I do CTN. Aliás essa informação já foi colacionado no acórdão da DRJ, senão vejamos:

*6. Cabe esclarecer que o tributo cobrado por meio do presente auto de infração é distinto dos tributos recolhidos no campo “Valor do INSS”, não podendo utilizar os recolhimentos feitos neste campo para aferir a decadência em relação aos tributos devidos aos chamados Terceiros. Dessa forma, como o presente crédito tributário foi constituído em 28/08/2009 e não há pagamento **quanto aos valores devidos a terceiros**, campo valor de outras entidades, da GPS – Guia da Previdência Social, nas*

competências 01/2004 a 07/2004, aplica-se a regra contida no art. 173, I do CTN. Portanto, não se aplica decadência para o crédito tributário.

Ainda mais recente, o acórdão **9202-009.691**, a seguir ementado:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

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

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. RECURSO ESPECIAL.
PRESSUPOSTOS. CONHECIMENTO.

Não se conhece de Recurso Especial, quando não demonstrada a alegada divergência jurisprudencial, tendo em vista a ausência de similitude fática entre os acórdãos recorrido e paradigma.

DECADÊNCIA. DECISÃO DO STJ. EFEITO REPETITIVO. LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. PAGAMENTO ANTECIPADO. CARACTERIZAÇÃO.

O recolhimento de contribuição previdenciária dos segurados não caracteriza pagamento antecipado, quando a exigência envolve fato gerador diverso, qual seja, de contribuição previdenciária de terceiros. Inexistindo recolhimento antecipado, a decadência deve ser aferida mediante a aplicação do art. 173, I, do CTN, segundo o qual o termo inicial do respectivo prazo é o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

Assim, inexistindo recolhimentos referentes às contribuições relativas a terceiros, deve ser aplicado o art. 173, I, do CTN, considerando-se como termo inicial do prazo decadencial o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado. Como a ciência ao sujeito passivo foi efetuada em 12/11/08 (AR de fl. 164) e os fatos geradores do crédito tributário abrangem o período de 09/2003 a 02/2007, constata-se que não se operou a decadência em relação a qualquer das competências lançadas, de sorte que o Recurso Especial da Fazenda Nacional deve ser provido.

Forte no exposto, CONHEÇO do recurso para DAR-LHE provimento.

(assinado digitalmente)

Mauricio Nogueira Righetti