



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

**Processo n°** 15586.000099/2008-49  
**Recurso n°** Especial do Contribuinte  
**Acórdão n°** 9202-006.630 – 2ª Turma  
**Sessão de** 21 de março de 2018  
**Matéria** CONTRIBUIÇÃO SOCIAL PREVIDENCIÁRIA  
**Recorrente** ASSOCIACAO DOS SERVIDORES DO PODER JUDICIARIO DO E.E.S.  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS**

Período de apuração: 01/03/2000 a 30/09/2007

DECADÊNCIA. CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS.  
ENTENDIMENTO PACIFICADO PELO STJ EM SEDE DE RECURSO  
REPETITIVO.

O E. Superior Tribunal de Justiça, no julgamento do REsp nº 973.733/SC, afetado como representativo da controvérsia, nos termos do art. 543C, do CPC, pacificou o entendimento de que o prazo decadencial para lançar os tributos sujeitos a lançamento por homologação é de 5 anos a contar do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, nos casos em que não houve pagamento antecipado do tributo, conforme disposto no art. 173, inc. I, do CTN, ou de 5 anos a contar da data do fato gerador, caso tenha havido o pagamento antecipado do tributo, consoante art. 150, § 4º, do CTN.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial e, no mérito, em negar-lhe provimento. Votou pelas conclusões a conselheira Patrícia da Silva.

(Assinado digitalmente)

Maria Helena Cotta Cardozo – Presidente em exercício

(Assinado digitalmente)  
Ana Paula Fernandes – Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira, Patrícia da Silva, Heitor de Souza Lima Junior, Ana Paula Fernandes, Mário Pereira de Pinho Filho (suplente convocado), Ana Cecília Lustosa da Cruz, Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri, Maria Helena Cotta Cardozo (Presidente em Exercício).

## Relatório

O presente Recurso Especial trata de pedido de análise de divergência motivado pelo Contribuinte face ao acórdão 2301-01.746, proferido pela 1ª Turma Ordinária / 3ª Câmara / 2ª Seção de Julgamento.

Trata-se de crédito previdenciário lançado contra o contribuinte, através da Notificação Fiscal de Lançamento de Débito – NFLD, DEBCAD nº 37.110.027-5, no valor de R\$ 2.214.127,25 (dois milhões, duzentos e quatorze mil, cento e vinte e sete reais e vinte e cinco centavos), que acrescido de multa e juros corresponde ao valor consolidado em 26/12/2007 de R\$ 3.965.190,48 (três milhões, novecentos e sessenta e cinco mil, cento e noventa reais e quarenta e oito centavos) nas competências compreendidas entre 03/2000 e 09/2007. O presente lançamento engloba as contribuições sociais devidas e não recolhidas relativas à parcela a cargo da empresa, de quinze por cento, incidente sobre o valor bruto da nota fiscal ou fatura de prestação de serviços, relativamente a serviços que lhe foram prestados por cooperados por intermédio de cooperativa de trabalho, assim como pagamento a empresa prestadora de serviço, com cessão de mão de obra, sem os recolhimentos correspondentes à retenção de 11% (onze) sobre as notas fiscais de serviço.

Conforme Relatório Fiscal (fls. 66 a 70), a associação notificada foi contratante dos serviços médicos e hospitalares da UNIMED VITÓRIA e UNIODONTO ES, e deixou de recolher a contribuição patronal a seu cargo, correspondente a 15% (quinze por cento) sobre a base de cálculo, apurada aplicando-se o percentual de 30% (trinta por cento) sobre os valores brutos das notas fiscais e faturas, no caso dos serviços médicos, e 60%, no caso dos serviços odontológicos.

O autuado apresentou impugnação às fls. 325/339.

A 11ª Turma DRJ/RJOI, às fls. 1703 e ss., deu parcial provimento à impugnação, excluindo do débito os valores relativos às competências alcançadas pela decadência de que trata o art. 173, I, do CTN, e os valores lançados em duplicidade, na competência 09/2005.

O Contribuinte interpôs **recurso voluntário**, às fls. 1739 e ss., havendo também Recurso de Ofício.

A 1ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da 2ª Seção de Julgamento, às fls. 1822/1827, PRELIMINARMENTE, DEU PROVIMENTO ao Recurso Ordinário. A ementa do acórdão recorrido assim dispôs:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/03/2000 a 30/09/2007

A empresa, como contratante de serviços executados mediante cessão de mão-de-obra, fica obrigada a reter e recolher onze por cento sobre o valor bruto da nota fiscal ou fatura de prestação de serviço.

CUSTEIO – CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA – COOPERATIVAS

A empresa está obrigada a recolher a contribuição devida relativa a serviços que lhe são prestados por cooperados por intermédio de cooperativa.

DECADÊNCIA – LANÇAMENTO DE OFÍCIO – AUSÊNCIA DE ANTECIPAÇÃO DO TRIBUTO.

No caso em que o lançamento é de ofício, para o qual não houve pagamento antecipado do tributo, aplica-se o prazo decadencial previsto no art. 173, do CTN.

Considera-se lançamento de ofício a contribuição incidente sobre o pagamento de verbas que a empresa não considerava como sendo base de cálculo da contribuição.

Recurso Voluntário Provido em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte

Às fls. 1770/1793, o Contribuinte interpôs Recurso Especial, alegando divergência jurisprudencial em relação à seguinte matéria: **Decadência, em relação à natureza do lançamento de tributos, se por homologação ou ofício, em caso de ausência de recolhimento.** A decisão recorrida sustentou que a recorrente teria deixado de efetuar o recolhimento de contribuição previdenciária patronal incidente sobre os valores brutos das notas fiscais e faturas (sujeitas a lançamento por homologação), de modo que, por conta disso, tratava-se de lançamento de ofício, aplicando-se assim o prazo decadencial previsto no art. 173 do Código Tributário Nacional. Nos paradigmas, as decisões tomadas foram diametralmente divergentes, na medida em que teriam prescrito que a mera ausência do recolhimento do imposto não constitui fato apto a ensejar a alteração da natureza do lançamento, de modo que, se o tributo é sujeito a lançamento por homologação, o prazo decadencial para o Fisco constituir o crédito tributário é de 5 anos contados da ocorrência do fato gerador, como determina o art. 150, § 4º, do Código Tributário Nacional.

Ao realizar o Exame de Admissibilidade do Recurso Especial do Contribuinte, às fls. 1831/1834, a 1ª Turma Ordinária da 3ª Câmara da 2ª Seção de Julgamento, DEU SEGUIMENTO ao recurso em relação às divergências arguidas, quanto a seguinte matéria: **Decadência, em relação à natureza do lançamento de tributos, se por homologação ou ofício, em caso de ausência de recolhimento.**

A Fazenda Nacional apresentou **Contrarrazões** às fls. 1836/1841, rebatendo com argumentos constantes da decisão recorrida, vez que pleiteou a manutenção do acórdão.

O Contribuinte veio novamente aos autos, às fls. 1845 e ss., alegando que, conforme Recurso Extraordinário nº 595.838 RG/SP, restou pacificado pelo plenário do STF, em julgamento com repercussão geral reconhecida, o entendimento de que é inconstitucional o inciso IV do artigo 22 da Lei 8.212/91, com redação dada pela Lei 9.876/99. Requereu, assim, seja desconstituído o lançamento tributário - à luz do entendimento do Supremo Tribunal Federal, que reconheceu a inconstitucionalidade do inciso IV do artigo 22 da Lei nº 8.212/1991 com a redação dada pela Lei nº 9.876/99 -, aplicando-se ao caso sub examine as disposições contidas no inciso I do parágrafo único do artigo 62 da Portaria MF nº 256/09 e nos parágrafos 4º e 5º do artigo 19 da Lei nº 10.522/2002.

Por fim, às fls. 1916 e ss., foi juntado cópia de Mandado de Segurança com a finalidade de cumprimento de decisão judicial, além de prestação de informações ao Juízo no prazo ali previsto.

Vieram os autos conclusos para julgamento.

É o relatório.

## Voto

Conselheira Ana Paula Fernandes - Relatora

O Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional é tempestivo e atende aos demais pressupostos de admissibilidade, portanto, merece ser conhecido.

Trata-se de crédito previdenciário lançado contra o contribuinte, através da Notificação Fiscal de Lançamento de Débito – NFLD, DEBCAD nº 37.110.027-5, no valor de R\$ 2.214.127,25 (dois milhões, duzentos e quatorze mil, cento e vinte e sete reais e vinte e cinco centavos), que acrescido de multa e juros corresponde ao valor consolidado em 26/12/2007 de R\$ 3.965.190,48 (três milhões, novecentos e sessenta e cinco mil, cento e noventa reais e quarenta e oito centavos) nas competências compreendidas entre 03/2000 e 09/2007. O presente lançamento engloba as contribuições sociais devidas e não recolhidas relativas à parcela a cargo da empresa, de quinze por cento, incidente sobre o valor bruto da nota fiscal ou fatura de prestação de serviços, relativamente a serviços que lhe foram prestados por cooperados por intermédio de cooperativa de trabalho, assim como pagamento a empresa prestadora de serviço, com cessão de mão de obra, sem os recolhimentos correspondentes à retenção de 11% (onze) sobre as notas fiscais de serviço.

O Acórdão recorrido deu parcial provimento ao recurso ordinário.

O Recurso Especial apresentado pelo Contribuinte trouxe para análise a divergência jurisprudencial no tocante à **Decadência, em relação à natureza do lançamento de tributos, se por homologação ou ofício, em caso de ausência de recolhimento.**

Pois bem, para tratar da decadência do direito da Fazenda Nacional em lançar de ofício o imposto em questão é preciso analisar o fato gerador deste tributo. No presente caso trata-se de Contribuição Previdenciária, cujo auto de infração discute o descumprimento de obrigação principal, a empresa recorrente deixou de recolher a contribuição devida sobre a remuneração de seus empregados.

Estamos tratando de tributo sujeito a lançamento por homologação, onde parte da obrigação foi omitida pelo contribuinte e lançada de ofício pela Receita Federal, ensejando a dúvida entre a aplicação do disposto no art. 150, §4 ou 173, I, do CTN. Para elidir esta discussão necessário se faz que se observem outros requisitos.

Contudo, embora minha simpatia com a tese esposada pela Fazenda Nacional no tocante a aplicação do art. 173, I, nos casos de lançamento de ofício, no caso em tela, por força do artigo 62 do RICARF havendo orientação firmada no RE 973.733-SC, me filio ao atual entendimento do STJ, **no qual ficou definido que havendo o adiantamento de pelo menos parte do pagamento do imposto, este atrai a aplicação do art. 150, § 4 do CTN.**

Observe-se a Ementa do referido julgado:

AGRAVO REGIMENTAL. PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL TRIBUTÁRIO. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. ICMS. INEXISTÊNCIA DE PAGAMENTO ANTECIPADO. DECADÊNCIA DO DIREITO DE O FISCO CONSTITUIR O CRÉDITO TRIBUTÁRIO. TERMO INICIAL. ARTIGO 173, I, DO CTN. APLICAÇÃO CUMULATIVA DOS PRAZOS PREVISTOS NOS ARTIGOS 150, § 4º, E 173, DO CTN. IMPOSSIBILIDADE. VIOLAÇÃO AO ART. 535 DO CPC. INOCORRÊNCIA. (RECURSO REPETITIVO - RESP 973.733-SC). Relator(a) Ministro LUIZ FUX (1122) Órgão Julgador T1 - PRIMEIRA TURMA Data do Julgamento 02/03/2010 Data da Publicação/Fonte DJe 16/03/2010

**1. O tributo sujeito a lançamento por homologação, em não ocorrendo o pagamento antecipado pelo contribuinte**, incumbe ao Fisco o poder-dever de efetuar o lançamento de ofício substitutivo, que deve obedecer ao prazo decadencial estipulado pelo artigo 173, I, do CTN, segundo o qual o direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

(...)

**3. Desta sorte, como o lançamento direto (artigo 149, do CTN) poderia ter sido efetivado desde a ocorrência do fato gerador, é do primeiro dia do exercício financeiro seguinte ao nascimento da obrigação tributária que se conta o prazo decadencial para a constituição do crédito tributário, na hipótese, entre outras, da não ocorrência do pagamento antecipado de tributo sujeito a lançamento por homologação, independentemente da data extintiva do direito potestativo de o Estado rever e homologar o ato de formalização do crédito tributário efetuado pelo contribuinte ...**

(...)

**5. À luz da novel metodologia legal, publicado o julgamento do Recurso Especial nº 973.733/SC, submetido ao regime previsto no artigo 543-C, do CPC**, os demais recursos já distribuídos, fundados em idêntica controvérsia, deverão ser julgados pelo relator, nos termos do artigo 557, do CPC (artigo 5º, I, da Res. STJ 8/2008). 6. Agravo regimental desprovido.

A doutrina também se manifesta neste sentido:

O prazo para homologação é, também, o prazo para lançar de ofício eventual diferença devida. O prazo deste § 4º tem por finalidade dar segurança jurídica às relações tributárias. Ocorrido o fato gerador e efetuado o pagamento pelo sujeito passivo no prazo do vencimento, tal como previsto na legislação tributária, tem o Fisco o prazo de cinco anos, a contar do fato gerador, para emprestar definitividade a tal situação, homologando expressa ou tacitamente o pagamento realizado, com o que chancela o cálculo realizado pelo contribuinte. **É neste prazo para homologação que o Fisco deve promover a fiscalização, analisando o pagamento efetuado e, no caso de entender que é insuficiente, fazer o lançamento de ofício através da lavratura de auto de infração, em vez de chancelá-lo pela homologação.** Com o decurso do prazo de cinco anos contados do fato gerador,

portanto, ocorre a decadência do direito do Fisco de lançar eventual diferença. - A regra do § 4º deste art. 150 é regra especial relativamente à do art. 173, I, deste mesmo Código. E, havendo regra especial, prefere à regra geral. Não há que se falar em aplicação cumulativa de ambos os artigos, conforme se pode ver em nota ao art. 173, I, do CTN". (PAULSEN, Leandro, 2014). Grifo nosso.

Embora o contribuinte tenha de fato omitido parte das receitas em sua declaração e isso tenha ensejado o lançamento de ofício, é preciso que se observe **se houve adiantamento do pagamento do imposto devido ou de parte dele.**

Nessa perspectiva, cumpre enfatizar que o cerne da questão aqui debatida reside na **análise da existência de pagamento antecipado de parte da contribuição exigida**, cujo reconhecimento tem a aptidão de atrair a incidência do art. 150, § 4.º, do CTN. Em não havendo tal antecipação de pagamento, a aplicação do art. 173, I, do CTN é impositiva.

Para o exame da ocorrência de pagamento antecipado parcial, para os fins ora pretendidos, afigura-se óbvia a necessidade de se verificar se o contribuinte pagou parte do débito tributário objeto de cobrança, e não daqueles afetos a outros fatos.

**Da análise dos autos verifico que se trata de prestação de serviços por meio de cooperativas cujo recolhimento sobre a nota fiscal ou fatura do serviço prestado não foi recolhido uma vez que o contribuinte não julgou que esta fosse devida. Para tais rubricas o recolhimento em folha não é capaz de demonstrar o início de pagamento.**

**Ressalto contudo, que o auto de infração em análise trata de contribuição previdenciária relativamente a serviços que lhe foram prestados por cooperados por intermédio de cooperativa de trabalho, matéria esta cuja contribuição prevista no art. 22, IV da Lei 8.212/91, que restou julgada inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal no RE 595.838 RG/SP, questão esta que devera ser prestigiada no momento da execução do crédito.**

Diante do exposto voto no sentido de conhecer do Recurso Especial interposto pelo Contribuinte para no mérito negar-lhe provimento face a ausência de demonstração de prévio pagamento.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Ana Paula Fernandes