



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
SEGUNDA SEÇÃO DE JULGAMENTO

Processo nº 16327.001879/2008-20
Recurso nº 000.000 Voluntário
Acórdão nº **2401-02.252 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**
Sessão de 20 de janeiro de 2012
Matéria SALÁRIO INDIRETO - TERCEIROS
Recorrente BANCO ITAU S.A
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/03/2003 a 30/04/2004

PREVIDENCIÁRIO - CUSTEIO - NOTIFICAÇÃO FISCAL DE LANÇAMENTO DE DÉBITO - SALÁRIO INDIRETO - ABONO ÚNICO - NATUREZA SALARIAL - FNDE - AÇÃO JUDICIAL ANTERIOR AO LANÇAMENTO.

Importa renúncia às instâncias administrativas a propositura pelo sujeito passivo de ação judicial por qualquer modalidade processual, antes ou depois do lançamento de ofício, com o mesmo objeto do processo administrativo.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 01/03/2003 a 30/04/2004

PRAZO DECADENCIAL EXISTÊNCIA DE ANTECIPAÇÃO DE PAGAMENTO OU IMPOSSIBILIDADE DE SE VERIFICAR ESSE FATO. APLICAÇÃO DO § 4. DO ART. 150 DO CTN.

Constatando-se antecipação de recolhimento em relação a outros fatos geradores ou quando, com base nos autos, não há como a se concluir sobre essa questão, deve-se aferir o prazo decadencial pela regra constante do § 4. do art. 150 do CTN.

Recurso Voluntário Provido em Parte

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros do colegiado, I) Por unanimidade de votos, conhecer parcialmente do recurso. II) Por maioria de votos, declarar a decadência até a competência 11/2003. Vencida a Conselheira Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira (relatora), que não acolhia a decadência. Designado para redigir o voto vencedor o (a) **Conselheiro(a) Kleber Ferreira de Araújo.**

Elias Sampaio Freire - Presidente

Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira – Relatora

Kleber Ferreira de Araújo – Redator Designado

Participaram do presente julgamento, os Conselheiros Elias Sampaio Freire, Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira, Kleber Ferreira de Araújo, Cleusa Vieira de Souza, Marcelo Freitas de Souza Costa e Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira.

Relatório

O presente Auto de Infração de Obrigação Principal, lavrado sob o n. 37.195.846-6, em desfavor da recorrente, tem por objeto as contribuições sociais destinadas ao custeio da Seguridade Social, parcela destinada a terceiros, mais especificamente salário educação, no período de 03/2003 a 04/2004, levantados sobre os valores de apoio financeiros concedido aos segurados empregados a título de abono único.

Conforme descrito no relatório fiscal, fl. 34 a 37:

As contribuições devidas à Seguridade Social correspondentes à parte da empresa, inclusive o adicional de 2,5% previsto no § 10 do artigo 22 da Lei nº 8.212/91 e ao financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho — GILRAT, para o período 01/2003 a 02/2005, foram objeto da Notificação Fiscal de Lançamento de Débito — NFLD nº 35.808.769-4, constituída em 03/08/2005, durante o curso do Mandado de Procedimento Fiscal — MPF nº 09211157 e prorrogações.

Em assim, sendo a presente ação fiscal referente à contribuição social — Salário Educação teve início em 13.11.2008 conforme Termo de Intimação Fiscal n. 01, cabendo ressaltar que o presente Auto de Infração foi lavrado objetivando os lançamentos de fatos geradores para o período de 01/2003 a 02/2005.

A empresa é parte no processo judicial nº 2003.61.00.004704-3 que objetiva o afastamento da exigência do crédito tributário relativo ao Abono Único. Em anexo a este Auto de Infração extrato das fases processuais, assim como cópia do Acórdão proferido em 24 de abril de 2006.

Na ação fiscal realizada durante o curso do MPF mencionado nos itens 2 e 3 supra foi formalizada a Representação Administrativa — RA no 35464.003385/2005-15, atendendo ao disposto no artigo 267, IV, da Orientação Interna INSS/DIREP no 07/2004, em virtude de o contribuinte ter mantido convênio com o Fundo Nacional de Desenvolvimento da Educação — FNDE, estando sujeito ao recolhimento direto da respectiva contribuição. O objetivo da RA foi informar ao FNDE a existência de fatos geradores não contemplados pelo contribuinte no cálculo do salário de contribuição e, conseqüentemente, não sujeitos a incidência do salário-educação.

A RA mencionada no item anterior foi enviada ao FNDE para o devido exame, por meio do Ofício nº 21.404/611/2005 (cópia em anexo), de 24/10/2005, tendo sido restituído A Coordenação Geral de Fiscalização do Ministério da Fazenda através do Ofício nº 32/2007/SETAD/COASE/CGEOF/DIFIN/FNDE/MEC (cópia em anexo), de 13/11/2007, para fins de cobrança dos débitos existentes.

Observa-se, ainda, considerando que em 01/2007, na vigência do Decreto nº 6.003/2006 a competência para arrecadação, fiscalização e cobrança do salário-educação passou a ser exclusiva da Secretaria da Receita Previdenciária — SRP, e que a partir de 05/2007, com a aprovação da Lei nº 11.457, de 16/03/2007, tal competência passou a ser da Secretaria da Receita Federal do Brasil, é lavrado o presente Auto de Infração referente ao salário-educação.

Assim, importante destacar que o lançamento em questão refere-se a contribuição para o salário educação sobre diversas rubricas de salário indireto apuradas durante procedimento fiscal anterior. Foi anexada à fl. 51 a NFLD 35.808.769-4 que lançou a contribuição patronal sobre as remunerações indiretas geradas pelo pagamento de abono único. Foi anexada ainda cópia do andamento da ação judicial na qual a empresa questiona o pagamento do referido abono.

Importante, destacar que a lavratura do AI deu-se em 12/12/2008, tendo a cientificação ao sujeito passivo ocorrido no dia 18/12/2008.

Não conformada com a autuação a recorrente apresentou impugnação, fls. 74 a 80.

Foi exarada a Decisão-Notificação - DN que confirmou a procedência do lançamento, fls. 90 a 96.

Não concordando com a decisão do órgão previdenciário, foi interposto recurso pela notificada, conforme fls. 100, contendo em síntese os mesmos argumentos da impugnação, os quais podemos destacar em síntese:

1. Preliminarmente, que o STF já reconheceu que o prazo de decadência para constituição do crédito previdenciário é de 5 anos previsto no CTN, ao reconhecer a inconstitucionalidade do art. 45. da Lei no 8.212/91, pacificando a matéria ao editar a Súmula Vinculante nº 8;
2. O prazo é sempre de 5 anos, podendo ter início na data do fato gerador (quando houver antecipação do tributo, no lançamento por homologação) ou no primeiro dia do exercício seguinte, quando o sujeito passivo deixar de antecipar o tributo que lhe competia;
3. No presente caso, não há dúvida quanto ao recolhimento antecipado da contribuição previdenciária, já que houve o recolhimento, em todas as competências autuadas, mas sobre base de cálculo apurada a partir das verbas por ele consideradas salariais, razão pela qual deve ser cancelado em parte o lançamento, tendo em vista que decaíram os supostos fatos geradores ocorridos no período de janeiro de 2003 a novembro de 2003, já que a ciência de sua lavratura ocorreu somente em 18 de dezembro de 2008, ou seja, há cinco anos contados do fato gerador (art. 150, § 4º, do CTN);
4. No Mérito que a autuação não merece prevalecer na medida em que não leva em consideração que a definição de "remuneração" se encontra na própria CLT e que sua natureza jurídica tem por fundamento o conceito de "habitualidade", elemento essencial à caracterização da verba paga pelo empregador como sujeita à contribuição.
5. Aduz que o conceito de salário-de-contribuição vem expresso nos termos do art.28, inciso I da Lei 8.212/91 na redação dada pela Lei 9.528/97 e a definição de remuneração, nos termos do art. 457 da CLT.
6. O art. 458 da CLT inclui na definição de salário uma série de itens in natura (utilidades), desde que pagos com habitualidade e o art. 28, inciso I da Lei 8.212/91 reforça esse entendimento.
7. Observa. que o abono de que trata o Acordo Coletivo não é pago todo mês, sequer todos os anos, o que denota a esporadicidade do seu pagamento, e por isso, não integra o patrimônio do empregado, assim entendido os valores que possam ser exigidos como integrantes dos salários.

-
8. Que a jurisprudência e doutrina trabalhistas diferenciam o prêmio/abono pago com a característica de não habitualidade, com aquele que integra a remuneração para todos os efeitos.
 9. Sendo assim, não procede a argumentação da fiscalização de que o simples fato de o abono estar previsto em acordo coletivo já levaria à conclusão sobre a sua natureza salarial, ignorando-se a questão da habitualidade.
 10. Diante do exposto, requer o Recorrente seja julgado totalmente improcedente o lançamento pelas razões acima aduzidas, que em face da decadência parcial do lançamento, quer em face da impossibilidade de se incluir o abono único na base de cálculo da contribuição previdenciária e, portanto, como base para a contribuição ao salário educação.

A DRFB encaminhou o processo para julgamento no âmbito do CARF.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheira Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira, Relatora

PRESSUPOSTOS DE ADMISSIBILIDADE:

Trata-se de recurso voluntário interposto tempestivamente, conforme informação, fl. 111. Superados os pressupostos, passo as preliminares ao exame do mérito.

DAS QUESTÕES PRELIMINARES:

DECADÊNCIA

Quanto a decadência, entendo que razão não assiste ao recorrente para que se determine a decadência a luz do art. 173, I do CTN, conforme se demonstra a seguir.

Nesse sentido, quanto a aplicação da decadência quinquenal, subsumo todo o meu entendimento, quanto a legalidade do art. 45 da Lei 8212/91 (10 anos), outrora defendido à decisão do STF. Dessa forma, quanto a decadência de 5 anos, profiro meu entendimento.

O STF em julgamento proferido em 12 de junho de 2008, declarou a inconstitucionalidade do art. 45 da Lei n° 8.212/1991, tendo inclusive no intuito de eximir qualquer questionamento quanto ao alcance da referida decisão, editado a Súmula Vinculante de n° 8, senão vejamos:

***Súmula Vinculante n° 8** “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”.*

O texto constitucional em seu art. 103-A deixa claro a extensão dos efeitos da aprovação da súmula vinculando, obrigando toda a administração pública ao cumprimento de seus preceitos. Dessa forma, entendo que este colegiado deverá aplicá-la de pronto, mesmo nos casos em que não argüida a decadência quinquenal por parte dos recorrentes. Assim, prescreve o artigo em questão:

Art. 103-A. O Supremo Tribunal Federal poderá, de ofício ou por provocação, mediante decisão de dois terços dos seus membros, após reiteradas decisões sobre matéria constitucional, aprovar 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 estabelecida em lei.

Ao declarar a inconstitucionalidade do art. 45 da Lei n° 8.212, prevalecem as disposições contidas no Código Tributário Nacional – CTN, quanto ao prazo para a autoridade previdenciária constituir os créditos resultantes do inadimplemento de obrigações previdenciárias. Cite-se o posicionamento do STJ quando do julgamento proferido pela 1ª

Seção no Recurso Especial de n.º 766.050, cuja ementa foi publicada no Diário da Justiça em 25 de fevereiro de 2008, nestas palavras:

PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. ISS. ALEGADA NULIDADE DO AUTO DE INFRAÇÃO. VALIDADE DA CDA. IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS DE QUALQUER NATUREZA - ISS. INSTITUIÇÃO FINANCEIRA. ENQUADRAMENTO DE ATIVIDADE NA LISTA DE SERVIÇOS ANEXA AO DECRETO-LEI Nº 406/68. ANALOGIA. IMPOSSIBILIDADE. INTERPRETAÇÃO EXTENSIVA. POSSIBILIDADE. HONORÁRIOS ADVOCATÍCIOS. FAZENDA PÚBLICA VENCIDA. FIXAÇÃO. OBSERVAÇÃO AOS LIMITES DO § 3.º DO ART. 20 DO CPC. IMPOSSIBILIDADE DE REVISÃO EM SEDE DE RECURSO ESPECIAL. REDISCUSSÃO DE MATÉRIA FÁTICO-PROBATÓRIA. SÚMULA 07 DO STJ. DECADÊNCIA DO DIREITO DE O FISCO CONSTITUIR O CRÉDITO TRIBUTÁRIO. INOCORRÊNCIA. ARTIGO 173, PARÁGRAFO ÚNICO, DO CTN.

1. O Imposto sobre Serviços é regido pelo DL 406/68, cujo fato gerador é a prestação de serviço constante na lista anexa ao referido diploma legal, por empresa ou profissional autônomo, com ou sem estabelecimento fixo. 2. A lista de serviços anexa ao Decreto-lei n.º 406/68, para fins de incidência do ISS sobre serviços bancários, é taxativa, admitindo-se, contudo, uma leitura extensiva de cada item, no afã de se enquadrar serviços idênticos aos expressamente previstos (Precedente do STF: RE 361829/RJ, publicado no DJ de 24.02.2006; Precedentes do STJ: AgRg no Ag 770170/SC, publicado no DJ de 26.10.2006; e AgRg no Ag 577068/GO, publicado no DJ de 28.08.2006). 3. Entrementes, o exame do enquadramento das atividades desempenhadas pela instituição bancária na Lista de Serviços anexa ao Decreto-Lei 406/68 demanda o reexame do conteúdo fático probatório dos autos, insindicável ante a incidência da Súmula 7/STJ (Precedentes do STJ: AgRg no Ag 770170/SC, publicado no DJ de 26.10.2006; e REsp 445137/MG, publicado no DJ de 01.09.2006). 4. Deveras, a verificação do preenchimento dos requisitos em Certidão de Dívida Ativa demanda exame de matéria fático-probatória, providência inviável em sede de Recurso Especial (Súmula 07/STJ). 5. Assentando a Corte Estadual que "na Certidão de Dívida Ativa consta o nome do devedor, seu endereço, o débito com seu valor originário, termo inicial, maneira de calcular juros de mora, com seu fundamento legal (Código Tributário Municipal, Lei n.º 2141/94; 2517/97, 2628/98 e 2807/00) e a descrição de todos os acréscimos" e que "os demais requisitos podem ser observados nos autos de processo administrativo acostados aos autos de execução em apenso, onde se verificam: a procedência do débito (ISSQN), o exercício correspondente (01/12/1993 a 31/10/1998), data e número do Termo de Início de Ação Fiscal, bem como do Auto de Infração que originou o débito", não cabe ao Superior Tribunal de Justiça o reexame dessa inferência. 6. Vencida a Fazenda Pública, a fixação dos honorários advocatícios não está adstrita aos limites percentuais de 10% e 20%, podendo ser adotado como base de cálculo o valor dado à causa ou à

condenação, nos termos do artigo 20, § 4º, do CPC (Precedentes: AgRg no AG 623.659/RJ, publicado no DJ de 06.06.2005; e AgRg no Resp 592.430/MG, publicado no DJ de 29.11.2004). 7. A revisão do critério adotado pela Corte de origem, por equidade, para a fixação dos honorários, encontra óbice na Súmula 07, do STJ, e no entendimento sumulado do Pretório Excelso: "Salvo limite legal, a fixação de honorários de advogado, em complemento da condenação, depende das circunstâncias da causa, não dando lugar a recurso extraordinário" (Súmula 389/STF). 8. O Código Tributário Nacional, ao dispor sobre a decadência, causa extintiva do crédito tributário, assim estabelece em seu artigo 173: "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; II - da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado. Parágrafo único. O direito a que se refere este artigo extingue-se definitivamente com o decurso do prazo nele previsto, contado da data em que tenha sido iniciada a constituição do crédito tributário pela notificação, ao sujeito passivo, de qualquer medida preparatória indispensável ao lançamento." 9. A decadência ou caducidade, no âmbito do Direito Tributário, importa no perecimento do direito potestativo de o Fisco constituir o crédito tributário pelo lançamento, e, consoante doutrina abalizada, encontra-se regulada por cinco regras jurídicas gerais e abstratas, quais sejam: (i) regra da decadência do direito de lançar nos casos de tributos sujeitos ao lançamento de ofício, ou nos casos dos tributos sujeitos ao lançamento por homologação em que o contribuinte não efetua o pagamento antecipado; (ii) regra da decadência do direito de lançar nos casos em que notificado o contribuinte de medida preparatória do lançamento, em se tratando de tributos sujeitos a lançamento de ofício ou de tributos sujeitos a lançamento por homologação em que incorre o pagamento antecipado; (iii) regra da decadência do direito de lançar nos casos dos tributos sujeitos a lançamento por homologação em que há parcial pagamento da exação devida; (iv) regra da decadência do direito de lançar em que o pagamento antecipado se dá com fraude, dolo ou simulação, ocorrendo notificação do contribuinte acerca de medida preparatória; e (v) regra da decadência do direito de lançar perante anulação do lançamento anterior (In: Decadência e Prescrição no Direito Tributário, Eurico Marcos Diniz de Santi, 3ª Ed., Max Limonad, págs. 163/210). 10. Nada obstante, as aludidas regras decadenciais apresentam prazo quinquenal com dies a quo diversos. 11. Assim, conta-se do "do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado" (artigo 173, I, do CTN), o prazo quinquenal para o Fisco constituir o crédito tributário (lançamento de ofício), quando não prevê a lei o pagamento antecipado da exação ou quando, a despeito da previsão legal, o mesmo incorre, sem a constatação de dolo, fraude ou simulação do contribuinte, bem como inexistindo notificação de qualquer medida preparatória por parte do Fisco. No particular, cumpre enfatizar que "o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado" corresponde, inelutavelmente, ao primeiro dia do

exercício seguinte à ocorrência do fato imponible, sendo inadmissível a aplicação cumulativa dos prazos previstos nos artigos 150, § 4º, e 173, do CTN, em se tratando de tributos sujeitos a lançamento por homologação, a fim de configurar desarrazoado prazo decadencial decenal. 12. Por seu turno, nos casos em que inexistir dever de pagamento antecipado (tributos sujeitos a lançamento de ofício) ou quando, existindo a aludida obrigação (tributos sujeitos a lançamento por homologação), há omissão do contribuinte na antecipação do pagamento, desde que inócuentes quaisquer ilícitos (fraude, dolo ou simulação), tendo sido, contudo, notificado de medida preparatória indispensável ao lançamento, fluindo o termo inicial do prazo decadencial da aludida notificação (artigo 173, parágrafo único, do CTN), independentemente de ter sido a mesma realizada antes ou depois de iniciado o prazo do inciso I, do artigo 173, do CTN. 13. Por outro lado, a decadência do direito de lançar do Fisco, em se tratando de tributo sujeito a lançamento por homologação, quando ocorre pagamento antecipado inferior ao efetivamente devido, sem que o contribuinte tenha incorrido em fraude, dolo ou simulação, nem sido notificado pelo Fisco de quaisquer medidas preparatórias, obedece a regra prevista na primeira parte do § 4º, do artigo 150, do Codex Tributário, segundo o qual, se a lei não fixar prazo a homologação, será ele de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador: "Neste caso, concorre a contagem do prazo para o Fisco homologar expressamente o pagamento antecipado, concomitantemente, com o prazo para o Fisco, no caso de não homologação, empreender o correspondente lançamento tributário. Sendo assim, no termo final desse período, consolidam-se simultaneamente a homologação tácita, a perda do direito de homologar expressamente e, conseqüentemente, a impossibilidade jurídica de lançar de ofício" (In Decadência e Prescrição no Direito Tributário, Eurico Marcos Diniz de Santi, 3ª Ed., Max Limonad, pág. 170). 14. A notificação do ilícito tributário, medida indispensável para justificar a realização do ulterior lançamento, afigura-se como dies a quo do prazo decadencial quinquenal, em havendo pagamento antecipado efetuado com fraude, dolo ou simulação, regra que configura ampliação do lapso decadencial, in casu, reiniciado. Entrementes, "transcorridos cinco anos sem que a autoridade administrativa se pronuncie, produzindo a indigitada notificação formalizadora do ilícito, operar-se-á ao mesmo tempo a decadência do direito de lançar de ofício, a decadência do direito de constituir juridicamente o dolo, fraude ou simulação para os efeitos do art. 173, parágrafo único, do CTN e a extinção do crédito tributário em razão da homologação tácita do pagamento antecipado" (Eurico Marcos Diniz de Santi, in obra citada, pág. 171). 15. Por fim, o artigo 173, II, do CTN, cuida da regra de decadência do direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário quando sobrevém decisão definitiva, judicial ou administrativa, que anula o lançamento anteriormente efetuado, em virtude da verificação de vício formal. Neste caso, o marco decadencial inicia-se da data em que se tornar definitiva a aludida decisão

anulatória. 16. In casu: (a) cuida-se de tributo sujeito a lançamento por homologação; (b) a obrigação ex lege de pagamento antecipado do ISSQN pelo contribuinte não restou adimplida, no que concerne aos fatos geradores ocorridos no período de dezembro de 1993 a outubro de 1998, consoante apurado pela Fazenda Pública Municipal em sede de procedimento administrativo fiscal; (c) a notificação do sujeito passivo da lavratura do Termo de Início da Ação Fiscal, medida preparatória indispensável ao lançamento direto substitutivo, deu-se em 27.11.1998; (d) a instituição financeira não efetuou o recolhimento por considerar intributáveis, pelo ISSQN, as atividades apontadas pelo Fisco; e (e) a constituição do crédito tributário pertinente ocorreu em 01.09.1999. 17. Desta sorte, a regra decadencial aplicável ao caso concreto é a prevista no artigo 173, parágrafo único, do Codex Tributário, contando-se o prazo da data da notificação de medida preparatória indispensável ao lançamento, o que sucedeu em 27.11.1998 (antes do transcurso de cinco anos da ocorrência dos fatos impositivos apurados), donde se deduz a higidez dos créditos tributários constituídos em 01.09.1999. 18. Recurso especial parcialmente conhecido e desprovido.(GRIFOS NOSSOS)

Podemos extrair da referida decisão as seguintes orientações, com o intuito de balizar a aplicação do instituto da decadência quinquenal no âmbito das contribuições previdenciárias após a publicação da Súmula vinculante nº 8 do STF:

Conforme descrito no recurso descrito acima: “A decadência ou caducidade, no âmbito do Direito Tributário, importa no perecimento do direito potestativo de o Fisco constituir o crédito tributário pelo lançamento, e, consoante doutrina abalizada, encontra-se regulada por cinco regras jurídicas gerais e abstratas, quais sejam: (i) regra da decadência do direito de lançar nos casos de tributos sujeitos ao lançamento de ofício, ou nos casos dos tributos sujeitos ao lançamento por homologação em que o contribuinte não efetua o pagamento antecipado; (ii) regra da decadência do direito de lançar nos casos em que notificado o contribuinte de medida preparatória do lançamento, em se tratando de tributos sujeitos a lançamento de ofício ou de tributos sujeitos a lançamento por homologação em que incorre o pagamento antecipado; (iii) regra da decadência do direito de lançar nos casos dos tributos sujeitos a lançamento por homologação em que há parcial pagamento da exação devida; (iv) regra da decadência do direito de lançar em que o pagamento antecipado se dá com fraude, dolo ou simulação, ocorrendo notificação do contribuinte acerca de medida preparatória; e (v) regra da decadência do direito de lançar perante anulação do lançamento anterior (In: Decadência e Prescrição no Direito Tributário, Eurico Marcos Diniz de Santi, 3ª Ed., Max Limonad, págs. 163/210)

O Código Tributário Nacional, ao dispor sobre a decadência, causa extintiva do crédito tributário, nos casos de lançamentos em que não houve antecipação do pagamento assim estabelece em seu artigo 173:

"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;

II - da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado.

Parágrafo único. O direito a que se refere este artigo extingue-se definitivamente com o decurso do prazo nele previsto, contado da data em que tenha sido iniciada a constituição do crédito tributário pela notificação, ao sujeito passivo, de qualquer medida preparatória indispensável ao lançamento."

Já em se tratando de tributo sujeito a lançamento por homologação, quando ocorre pagamento antecipado inferior ao efetivamente devido, sem que o contribuinte tenha incorrido em fraude, dolo ou simulação, aplica-se o disposto no § 4º, do artigo 150, do CTN, segundo o qual, se a lei não fixar prazo à homologação, será ele de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador, Senão vejamos o dispositivo legal que descreve essa assertiva:

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.

§ 1º - O pagamento antecipado pelo obrigado nos termos deste artigo extingue o crédito, sob condição resolutória da ulterior homologação do lançamento.

§ 2º - Não influem sobre a obrigação tributária quaisquer atos anteriores à homologação, praticados pelo sujeito passivo ou por terceiro, visando à extinção total ou parcial do crédito.

§ 3º - Os atos a que se refere o parágrafo anterior serão, porém considerados na apuração do saldo porventura devido e, sendo o caso, na imposição de penalidade, ou sua graduação.

§ 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. (grifo nosso)

Contudo, para que possamos identificar o dispositivo legal a ser aplicado, seja o art. 173 ou art. 150 do CTN, devemos identificar a natureza das contribuições omitidas para que, só assim, possamos declarar da maneira devida a decadência de contribuições previdenciárias.

No caso, a aplicação do art. 150, § 4º, é possível quando realizado pagamento de contribuições, que em data posterior acabam por ser homologados expressa ou tacitamente. Contudo, antecipar o pagamento de uma contribuição significa delimitar qual o seu fato gerador e em processo contíguo realizar o seu pagamento. Deve ser possível ao fisco, efetuar de forma, simples ou mesmo eletrônica a conferência do valor que se pretendia recolher e o efetivamente recolhido. Neste caso, a inércia do fisco em buscar valores já declarados, ou mesmo continuamente pagos pelo contribuinte é que lhe tira o direito de lançar créditos pela aplicação do prazo decadencial consubstanciado no art. 150, § 4º.

Entendo que atribuir esse mesmo raciocínio a todos os fatos geradores de contribuições previdenciárias definindo remuneração como algo global, é no mínimo abrir ao

contribuinte possibilidades de beneficiar-se pelo seu “desconhecimento ou mesmo interpretação tendenciosa” para sempre escusar-se ao pagamentos de contribuições que seriam devidas.

De forma sintética, podemos separar duas situações: em primeiro, aquelas em que não há por parte do contribuinte o reconhecimento dos valores pagos como salário de contribuição, é o caso, por exemplo, dos salários indiretos não reconhecidos (MORADIA, PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS, PRÊMIOS, ALIMENTAÇÃO EM DESACORDO COM O PAT, ABONOS, AJUDAS DE CUSTO, GRATIFICAÇÕES ETC). Nestes casos, incabível considerar que houve pagamento antecipado, simplesmente porque não houve reconhecimento do fato gerador pelo recorrente e caso não ocorresse a atuação do fisco, nunca haveria o referido recolhimento. Tal fato pode ainda ser ratificado, pela não informação, por parte do contribuinte do salário de contribuição em GFIP.

Nesse caso, toda a máquina administrativa, em especial a fiscalização federal terá que ser movida para identificar a existência pontual de contribuições a serem recolhidas. Não é algo que se possa determinar pelo simples confronto eletrônico de declarações e guias de recolhimento. Dessa forma, em sendo desconsiderada a natureza tributária de determinada verba, como poder-se-ia considerar que houve antecipação de pagamento de contribuições. Entendo que só se antecipa, aquilo que se considera.

No caso ora em análise, identificamos pagamentos de “abono único”, ou seja salários indiretos, nos quais o próprio recorrente entende não existir contribuição, posto previsão em acordo/convenção coletiva.

Afasta-se, aqui a aplicação do art. 150, § 4º, pois como considerar que houve antecipação de pagamento de algo que o contribuinte nunca pretendeu recolher. Antecipar significa: Fazer, dizer, sentir, fruir, fazer ocorrer, antes do tempo marcado, previsto ou oportuno; precipitar, chegar antes de; anteceder. Ou seja, não basta dizer que houve recolhimento em relação a remuneração como um todo, mas sim, identificar sob qual base foi o pagamento realizado. A acepção do termo remuneração não pode ser, para fins de definição do salário de contribuição una, tanto o é, que a doutrina e jurisprudência trabalhistas não admitem o pagamento aglutinado das verbas trabalhista, o denominado salário complexo.

Considerar que os fatos geradores são únicos, e portanto, a remuneração deva ser considerada como algo global, e desconsiderar a complexidade das contribuições previdenciárias, bem como a natureza da relação laboral. Não há como engajar-se em tal raciocínio em relação às contribuições previdenciárias, visto que existe até mesmo, documento próprio para que o contribuinte indique mensalmente e por empregado o que é devido e realize o recolhimento das contribuições correspondente a estes fatos geradores.

Assim, dever-se-á considerar que houve antecipação para aplicação do § 4º do art. 150 do CTN, quando ocorreu por parte do contribuinte o reconhecimento do valor devido e o seu parcial recolhimento, sendo em todos os demais casos de não reconhecimento da rubrica aplicável o art. 173, I do referido diploma.

Ocorre que no caso em questão, o lançamento foi efetuado em 12/12/2008, tendo a cientificação ao sujeito passivo ocorrido no dia 18/12/2008. Os fatos geradores ocorreram entre as competências 03/2003 a 04/2004, sendo assim, não há reparo a ser feito na Decisão Notificação, posto que a decadência só alcançaria contribuições até 11/2002, que diga-se não estão abrangidas no lançamento em questão.

Superadas as preliminares passo ao exame do mérito.

DO MÉRITO

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 07/02/2012 por ELAINE CRISTINA MONTEIRO E SIL, Assinado digitalmente em

07/02/2012 por ELAINE CRISTINA MONTEIRO E SIL, Assinado digitalmente em 07/02/2012 por KLEBER FERREI

RA DE ARAUJO, Assinado digitalmente em 07/03/2012 por ELIAS SAMPAIO FREIRE

Impresso em 14/03/2012 por MARIA MADALENA SILVA - VERSO EM BRANCO

Primeiramente, convém destacar as informações descritas no relatório deste voto, quanto a competência da DRFB para lançar contribuições destinadas ao FNDE (salário educação).

Na ação fiscal realizada durante o curso do MPF mencionado nos itens 2 e 3 supra foi formalizada a Representação Administrativa — RA no 35464.003385/2005-15, atendendo ao disposto no artigo 267, IV, da Orientação Interna INSS/DIREP no 07/2004, em virtude de o contribuinte ter mantido convênio com o Fundo Nacional de Desenvolvimento da Educação — FNDE, estando sujeito ao recolhimento direto da respectiva contribuição. O objetivo da RA foi informar ao FNDE a existência de fatos geradores não contemplados pelo contribuinte no cálculo do salário de contribuição e, conseqüentemente, não sujeitos a incidência do salário-educação.

A RA mencionada no item anterior foi enviada ao FNDE para o devido exame, por meio do Ofício nº 21.404/611/2005 (cópia em anexo), de 24/10/2005, tendo sido restituído A Coordenação Geral de Fiscalização do Ministério da Fazenda através do Ofício nº 32/2007/SETAD/COASE/CGEOF/DIFIN/FNDE/MEC (cópia em anexo), de 13/11/2007, para fins de cobrança dos débitos existentes.

Observa-se, ainda, considerando que em 01/2007, na vigência do Decreto nº 6.003/2006 a competência para arrecadação, fiscalização e cobrança do salário-educação passou a ser exclusiva da Secretaria da Receita Previdenciária — SRP, e que a partir de 05/2007, com a aprovação da Lei nº 11.457, de 16/03/2007, tal competência passou a ser da Secretaria da Receita Federal do Brasil, é lavrado o presente Auto de Infração referente ao salário-educação.

Assim, o lançamento ora sob análise engloba a contribuição destinada a salário educação, não recolhida em época própria, sob os valores pagos aos segurados empregados à título de abono único, cuja natureza foi considerada pela fiscalização como salário de contribuição para contribuições previdenciária, tendo sido lançado em procedimento fiscal anterior a contribuição patronal - Notificação Fiscal de Lançamento de Débito —NFLD nº 35.808.769-4, constituída em 03/08/2005, durante o curso do Mandado de Procedimento Fiscal — MPF nº 09211157 e prorrogações.

Contudo, entendo existir um ponto relevante trazido pela autoridade fiscal, que acaba por prejudicar o avanço no mérito da questão.

Foi colacionado aos autos cópia de decisão judicial, na qual o recorrente ingressou em juízo para afastar a incidência de contribuição previdenciária sobre o abono único. Dessa forma, considerando que a base de cálculo que fundamenta o lançamento é a mesma, a discussão acerca da natureza salarial da verba, também deve observar a decisão na esfera judicial, não podendo ser seu mérito apreciado na esfera administrativa, posto que a contribuição para o FNDE no lançamento em questão, tem como única base o valor do abono único.

No mesmo sentido posiciona-se este Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF ao publicar a súmula nº. 1 aprovada em sessão plenária de 08/12/2009, sessão que determinou nova numeração após a extinção dos Conselhos de Contribuintes.

SÚMULA Nº 1

Importa renúncia às instâncias administrativas a propositura pelo sujeito passivo de ação judicial por qualquer modalidade processual, antes ou depois do lançamento de ofício, com o mesmo objeto do processo administrativo.

CONCLUSÃO

Pelo exposto, voto por CONHECER PARCIALMENTE DO RECURSO e na parte conhecida voto por rejeitar a preliminar de decadência.

E como voto.

Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira

Voto Vencedor

Kleber Ferreira de Araújo – Redator Designado

Em que pese a boa fundamentação apresentada pela relatora, concluo de forma diversa no que diz respeito ao critério para fixação do prazo decadencial. Passarei, de imediato, a expressar meu entendimento, posto que a legislação aplicável já foi suficientemente mencionada no voto da Conselheira Elaine Cristina Vieira.

A bem da verdade, tanto esse Conselheiro quanto a Ilustre Relatora entendemos que, havendo recolhimento antecipado da contribuição, há de se contar o prazo decadencial pela norma do art. 150, § 4.º do CTN, qual seja, cinco anos contados da ocorrência do fato gerador. Divergimos, todavia, para os casos em que, embora existam recolhimentos efetuados pela empresa, esta não reconhece a incidência de contribuição sob determinada rubrica.

Nesses casos, a Conselheira Elaine Cristina pondera que as guias de recolhimento embora existentes, dizem respeito a outras rubricas, haja vista que, para as parcelas sobre as quais não se considerou a incidência tributária, não há o que se falar em antecipação de pagamento.

Ouso divergir dessa tese. É cediço que na Guia da Previdência Social – GPS não são identificados os fatos geradores, mas são lançados em campo único – “Valor do INSS” – todas as contribuições previdenciárias e, inclusive a dos segurados. Por esse motivo, havendo recolhimentos, não vejo como segregar as parcelas reconhecidas pela empresa, daquelas que não tenham sido tratadas como salário-de-contribuição.

Verifica-se na espécie, que há fortes indícios da existência de recolhimentos, posto que não existe nos autos o Relatório de Documentos Apresentados – RDA, fato que nos leva a supor que houve recolhimentos para as contribuições decorrentes de outros fatos geradores. Nesses casos, o entendimento que tem prevalecido nessa Turma de Julgamento é que se aplique o § 4.º do art. 150 do CTN para contagem do prazo decadencial.

Assim, considerando-se que a ciência do lançamento deu-se em 18/12/2008, voto pela declaração de decadência para o período de 03/2003 a 11/2003.

Kleber Ferreira de Araújo