



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

Processo nº 16682.720190/2018-21
Recurso nº Especial do Procurador
Acórdão nº 9202-007.024 – 2ª Turma
Sessão de 21 de junho de 2018
Matéria Contribuições Sociais Previdenciárias - Decadência
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado TELEMAR NORTE LESTE S/A

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/12/1999 a 30/06/2000

PAF. RECURSO ESPECIAL. PRESSUPOSTOS DE ADMISSIBILIDADE. CONHECIMENTO. Inaplicável a vedação do art. 67, § 3º do RICARF, aprovado pela Portaria nº 343, de 09 de junho de 2015, aos Recursos Especiais interpostos antes da sua vigência. O Regimento anterior, aprovado pela Portaria nº 256, de 2009, vedava a interposição de Recursos Especial de decisões que apliquem súmulas do CARF, o que não ocorreu no caso.

CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. DECADÊNCIA. TRIBUTOS LANÇADOS POR HOMOLOGAÇÃO. MATÉRIA DECIDIDA NO STJ NA SISTEMÁTICA DO ART. 543-C DO CPC. COMPROVAÇÃO DE EXISTÊNCIA DE PAGAMENTO ANTECIPADO. REGRA DO ART. 150, §4º, DO CTN.

O § 2º do art. 62 do RICARF obriga a utilização da regra do REsp nº 973.733 - SC, decidido na sistemática do art. 543-C do Código de Processo Civil, o que faz com que a ordem do art. 150, §4º, do CTN, só deva ser adotada nos casos em que o sujeito passivo antecipar o pagamento e não for comprovada a existência de dolo, fraude ou simulação, prevalecendo os ditames do art. 173, do CTN nas demais situações.

PAGAMENTO ANTECIPADO. SÚMULA CARF nº 99.

Para fins de aplicação da regra decadencial prevista no art. 150, § 4º, do CTN, o pagamento antecipado é aquele referente a cada fato gerador, mesmo que não tenha sido incluída na base de cálculo parcela relativa a rubrica especificamente exigida no auto de infração. Tratando-se de contribuições previdenciárias, o fato gerador corresponde ao salário de contribuição de cada mês.

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.

(Assinado digitalmente)

MARIA HELENA COTTA CARDOZO – Presidente em exercício.

(Assinado digitalmente)

PEDRO PAULO PEREIRA BARBOSA - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira, Patrícia da Silva, Pedro Paulo Pereira Barbosa, Ana Paula Fernandes, Mário Pereira de Pinho Filho (suplente convocado), Ana Cecília Lustosa da Cruz, Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri e Maria Helena Cotta Cardozo.

Relatório

Trata o presente processo de NFLD, lavrada sob o nº 35.576.767-8, para exigência de contribuição destinada ao custeio da Seguridade Social e compreende as competências 04/1995 a 10/2004.

A Contribuinte impugnou a exigência, o que ensejou a Decisão-Notificação de e-fls. 1.248 a 1.260 que manteve a exigência.

Não se conformando com a decisão, a Contribuinte interpôs o recurso de e-fls. 1.263 a 1.290 no qual, dentre outras matérias, arguiu a decadência dos créditos tributários anteriores a julho de 2000.

O Recurso foi julgado pela 1ª Turma Ordinária, da Quarta Câmara, da Segunda Seção de Julgamento do CARF que proferiu o Acórdão nº 2401-003.046, assim ementado:

CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/04/1995 a 30/10/2004

**PREVIDENCIÁRIO CUSTEIO AUTO DE INFRAÇÃO
OBRIGAÇÃO PRINCIPAL SEGURADOS EMPREGADOS
PAGAMENTOS INDIRETOS DESCUMPRIMENTO DA LEI
INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÃO.**

Uma vez estando no campo de incidência das contribuições previdenciárias, para não haver incidência é mister previsão legal nesse sentido, sob pena de afronta aos princípios da legalidade e da isonomia.

PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS DESCUMPRIMENTO DOS PRECEITOS LEGAIS ESTIPULAÇÃO AUSÊNCIA DE ASSINATURA DO SINDICATO.

Não demonstrou o recorrente que os acordos e convenções coletivas possuíam assinatura do respectivo sindicato, o que fere dispositivo da legislação que regula a matéria.

Ao descumprir os preceitos legais e efetuar pagamentos de participação nos lucros, sem a existência de acordo prévio o recorrente assumiu o risco de não se beneficiar pela possibilidade de que tais valores estariam desvinculados do salário.

PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS DESCUMPRIMENTO DOS PRECEITOS LEGAIS ESTIPULAÇÃO NO ACORDO OU CONVENÇÃO DE REGRAS CLARAS E OBJETIVAS BÔNUS EXECUTIVO.

Não demonstrou o recorrente que os acordos e convenções coletivas estipulavam metas para o pagamento de PLR, pelo contrário, nos próprios acordos descreve-se que as metas dos gerentes serão estipuladas a posteriori, não tendo as mesmas sido apresentadas.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 01/04/1995 a 30/10/2004

PREVIDENCIÁRIO. PRAZO DECADENCIAL. PAGAMENTO ANTECIPADO. CONTAGEM A PARTIR DA OCORRÊNCIA DO FATO GERADOR.

Constatando-se a antecipação de pagamento parcial do tributo aplicase, para fins de contagem do prazo decadencial, o critério previsto no § 4.º do art. 150 do CTN, ou seja, cinco anos contados da ocorrência do fato gerador. Recurso Voluntário Provido em Parte

A decisão foi assim registrada:

ACORDAM os membros do colegiado, I) Por unanimidade de votos, rejeitar a preliminar de nulidade; II) Por maioria de votos, declarar a decadência até a competência 06/2000, vencida a conselheira Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira (relatora), que declarava a decadência 11/1999; e III) no mérito, pelo voto de qualidade negar provimento ao recurso, nos seguintes termos: a) com relação à PLR: i) por unanimidade de votos, não logrou êxito o auditor em apontar a ausência das metas, razão pela qual não utilizou esse fundamento para determinar a procedência do lançamento; ii) pelo voto de qualidade, conclui-se que o contribuinte não cumpriu o requisito de ter formalizados os acordos previamente, nesta parte vencidos os conselheiros Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira, Carolina Wanderley Landim e Igor Araújo Soares; e iii) por unanimidade de votos, reconheceu-se que o contribuinte

comprovou a participação dos sindicatos nas negociações, nos casos em que especifica a relatora, e nos demais casos, naqueles em que não se comprovou, o contribuinte deixou de cumprir o requisito de participação dos sindicatos nas negociações; e b) com relação ao bônus executivo, por unanimidade de votos, manter o lançamento; e c) com relação à imposição da multa à sucessora, por maioria de votos, manter a multa, vencida a conselheira Carolina Wanderley Landim, que afastava a referida multa. Apresentará declaração de voto o conselheiro Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira.

O processo foi encaminhado à PGFN em 06/11/2013 (Despacho de Encaminhamento de e-fls. 2.888) e, em 18/11/2013 a Fazenda Nacional interpôs o Recurso Especial de e-fls. 2.889 a 2.898 (Despacho de Encaminhamento de e-fls. 2.898), visando rediscutir o termo *a quo* de contagem do prazo da **decadência** do direito de o Fisco proceder ao lançamento.

Ao Recurso Especial foi dado seguimento, nos termos do Despacho de e-fls. 2.909 a 2.912.

Em seu apelo a Fazenda Nacional alega, em síntese, que, diferentemente do entendimento esposado pelo acórdão recorrido, segundo o qual aplica-se a regra do § 4º do art. 150, do CTN na contagem do termo inicial de contagem do prazo decadencial, deve ser aplicado o art. 173, I do mesmo CTN.

Argumenta que, segundo a doutrina e a jurisprudência, a regra do § 4º do art. 150, do CTN somente é aplicável nos casos de tributos sujeitos ao lançamento por homologação em que o contribuinte tenha apurado e efetuado pagamento do tributo, ainda que parcial.

Afirma que no caso em análise “o contribuinte não antecipou o pagamento do tributo, tendo em vista que não individualizou o fato gerador e não efetuou o recolhimento antecipado da contribuição em comento”, e “sequer reconheceu que as verbas pagas a título de participação nos lucros constituíam fatos geradores da contribuição previdenciária, tendo-se, como consequência lógica, a inexistência de recolhimento de contribuição previdenciária em relação a tais verbas”.

Argumenta que não há que se falar em “recolhimento das contribuições previdenciárias devidas pelo contribuinte como um todo”; que “para o exame da ocorrência de pagamento antecipado parcial, para os fins colimados, 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 geradores”.

Reafirma que no caso em apreço os valores do lançamento fiscal não foram recolhidos parcialmente pelo contribuinte.

Argumenta que a indevida aplicação do § 4º, do art. 150 do CTN leva à extinção de créditos tributários, em princípio legítimos, referentes a vários períodos, fazendo com que o contribuinte se beneficie de sua própria torpeza, ao deixar intencionalmente de recolher o tributo.

Por fim, pede que seja reconhecida a decadência apenas em relação aos fatos geradores ate a competência 11/1999, inclusive, restabelecendo-se, portanto, a exigência do crédito tributário em relação às **competências 12/1999 a 06/2000**.

Cientificada do acórdão nº 2401-003.046, do Recurso Especial da Procuradoria e do despacho que lhe deu seguimento em 14/07/2015 (Termo de Abertura de Documento, e-fls. 2.917) a Contribuinte apresentou, em 20/07/2017, Contrarrazões ao recurso especial em que alega, em síntese,

- que o novo regimento interno do CARF manteve a regra anterior de que não caberá recurso especial contra decisão que adotar entendimento de súmula do CARF, ainda que esta tenha sido aprovada posteriormente à data da interposição do recurso;

- que embora o recurso tenha sido interposto em 18/11/2013, em 12/12/2013 a Segunda Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscal aprovou a Súmula CARF nº 99;

- que o enunciado da referida súmula rejeita expressamente a pretensão da Fazenda Nacional de verificação de pagamento antecipado rubrica a rubrica, para fins de aplicação do prazo decadencial do art. 150, § 4º, do CTN;

- que, portanto, é caso de não conhecimento do recurso especial na forma do art. 67, § 3º do RICARF.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Pedro Paulo Pereira Barbosa

O recurso foi interposto tempestivamente. Quanto a sua admissibilidade, como em sede de contrarrazões a contribuinte sustenta a inadmissibilidade do apelo, examino a questão.

Alega a contribuinte, em apertada síntese, que o recurso não deve ser conhecido porque a decisão recorrida adotou o entendimento da súmula CARF nº 99, incorrendo na restrição do art. 67, § 3º do RICARF, a saber:

§ 3º Não cabe recurso especial de decisão de qualquer das turmas que adote entendimento de súmula de jurisprudência dos Conselhos de Contribuintes, da CSRF ou do CARF, ainda que a súmula tenha sido aprovada posteriormente à data da interposição do recurso.

Ocorre que, quando da interposição do Recurso Especial (18/11/2013) estava em vigor o RICARF aprovado pela Portaria nº 256, de 2009 cujo artigo 67 tinha a seguinte redação:

“Art. 67. Compete à CSRF, por suas turmas, julgar recurso especial interposto contra decisão que der à lei tributária interpretação divergente da que lhe tenha dado outra câmara, turma de câmara, turma especial ou a própria CSRF.

[...]

§ 2º. Não cabe recurso especial de decisão de qualquer das turmas que aplique súmula de jurisprudência dos Conselhos de Contribuinte, da Câmara Superior de Recursos Fiscais ou do CARF, ou que, na apreciação de matéria preliminar, decida pela anulação da decisão de primeira instância.” (Destaquei)

De plano, constata-se que, diferentemente do que afirma a Contribuinte, o Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria nº 343, de 2015, ao prescrever a inadmissibilidade de recuso especial em face de decisão que **adote entendimento de súmula, ainda que aprovada posteriormente à interposição do recurso**, não manteve regra prevista no regimento anterior, uma vez que tal regra não era ali prevista. Como se viu, o RICARF, aprovado pela Portaria nº 256, de 2009 previa a inadmissibilidade de recurso especial em face de decisão que “**aplique súmula**”, e sem o complemento “**ainda que aprovada após a interposição do recurso**”.

E é fácil constatar que o acórdão recorrido não aplicou a Súmula CARF nº 99, e nem poderia fazê-lo, já que esta foi aprovada na Sessão da 2ª Turma da CSRF de 09/12/2013, e o acórdão recorrido foi proferido na sessão do dia 18/06/2013, anteriormente, portanto.

No mais, verifico que o recurso atende os pressupostos de admissibilidade: há similitude fática entre o recorrido e os paradigmas que enfrentaram a questão da regra aplicável para a definição do termo inicial do prazo decadencial, se a do art. 173, I ou do 150, § 4º, do CTN, adotando, um e outro, posições distintas.

Conheço do recurso.

Quanto ao mérito, o litígio envolve os períodos de apuração 12/1999 a 06/2000 (inclusive) e gira em torno da definição dos requisitos que atraem a aplicação da regra do art. 150, § 4º do CTN, na definição do termo *a quo* da contagem do prazo decadencial.

Com a declaração, pelo Supremo Tribunal Federal – STF, da inconstitucionalidade do art. 45, da Lei nº 8.212, de 1991 e a posterior consubstanciação desse entendimento na súmula vinculante nº 8, abaixo reproduzida, é hoje incontroverso que a contagem do prazo decadencial para a constituição do crédito tributário referente às contribuições sociais previdenciárias rege-se pelas disposições contidas no Código Tributário Nacional –CTN. Eis a súmula:

Súmula Vinculante nº 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”.

Por sua vez, com a decisão do Superior Tribunal de Justiça – STJ no REsp. nº 973.733 – SC, de 12 de agosto de 2009, com repercussão geral, sob o regime do art. 543-C do CPC, também pacificou-se o entendimento quanto à regra aplicável ao lançamento no caso de tributos sujeitos ao lançamento por homologação, nos termos da ementa do referido julgado:

PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ARTIGO 543C, DO CPC. TRIBUTÁRIO. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO DF CARF POR HOMOLOGAÇÃO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. 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.

1. O prazo decadencial quinquenal para o Fisco constituir o crédito tributário (lançamento de ofício) conta-se do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, nos casos em que a lei não prevê 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, inexistindo declaração prévia do débito (Precedentes da Primeira Seção: REsp 766.050/PR, Rel. Ministro Luiz Fux, julgado em 28.11.2007, DJ 25.02.2008; AgRg nos EREsp 216.758/SP, Rel. Ministro Teori Albino Zavascki, julgado em 22.03.2006, DJ 10.04.2006; e EREsp 276.142/SP, Rel. Ministro Luiz Fux, julgado em 13.12.2004, DJ 28.02.2005).

2. É que 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, entre as quais figura a 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 (Eurico Marcos Diniz de Santi, "Decadência e Prescrição no Direito Tributário", 3ª ed., Max Limonad, São Paulo, 2004, págs. 163/210).

3. O dies a quo do prazo quinquenal da aludida regra decadencial rege-se pelo disposto no artigo 173, I, do CTN, sendo certo que o "primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado" corresponde, iniludivelmente, ao primeiro dia do exercício seguinte à ocorrência do fato imponible, ainda que se trate de tributos sujeitos o lançamento por homologação, revelando-se inadmissível a aplicação cumulativa/concorrente dos prazos previstos nos artigos 150, § 4º, e 173, do Codex Tributário, ante a configuração de desarrazoado prazo decadencial decenal (Alberto Xavier, "Do Lançamento no Direito Tributário Brasileiro", 3ª ed., Ed. Forense, Rio de Janeiro, 2005, págs. 91/104; Luciano Amaro, "Direito Tributário Brasileiro", 10ª ed., Ed. Saraiva, 2004, págs. 396/400; e Eurico Marcos Diniz de Santi, "Decadência e Prescrição no Direito Tributário", 3ª ed., Max Limonad, São Paulo, 2004, págs. 183/199).

5. In casu, consoante assente na origem: (i) cuida-se de tributo sujeito a lançamento por homologação; (ii) a obrigação ex lege de pagamento antecipado das contribuições previdenciárias não restou adimplida pelo contribuinte no que concerne aos fatos impositivos ocorridos no período de janeiro de 1991 a dezembro de 1994; e (iii) a constituição dos créditos tributários respectivos deu-se em 26.03.2001.

6. *Destarte, revelam-se caducos os créditos tributários executados, tendo em vista o decurso do prazo decadencial quinquenal para que o Fisco efetuasse o lançamento de ofício substitutivo.*

7. *Recurso especial desprovido. Acórdão submetido ao regime do artigo 543C, do CPC, e da Resolução STJ 08/2008.*

Esse entendimento vincula as turmas do CARF, por força do art. 62, § 2º, do Anexo II, do RICARF, aprovado pela Portaria MF nº 343, de 2015, a saber:

Art. 62 [...]

[...]

§ 2º As decisões definitivas de mérito, proferidas pelo Supremo Tribunal Federal e pelo Superior Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional, na sistemática dos arts. 543-B e 543-C da Lei nº 5.869, de 1973, ou dos arts. 1.036 a 1.041 da Lei nº 13.105, de 2015 - Código de Processo Civil, deverão ser reproduzidas pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF. (Redação dada pela Portaria MF nº 152, de 2016)

Portanto, nos casos de tributos sujeitos ao lançamento por homologação, e este é o caso da contribuição objeto deste processo, tendo havido pagamento parcial, da obrigação tributária, e ausente conduta caracterizada como evidente intuito de fraude, o *dies a quo* do prazo decadencial será a data do fato gerador, conforme art. 150, § 4º do CTN; caso contrário, será o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

O debate aqui diz respeito à definição de qual é o pagamento antecipado apto a atrair a incidência do art. 150, § 4º, em vez do art 173, I, do CTN, se qualquer pagamento referente ao período objeto da autuação ou se apenas o pagamento referente especificamente a cada fato gerador/período de apuração.

A Súmula CARF nº 99, de 09 de dezembro de 2013 fixou o entendimento de que o pagamento apto a atrair a regra do artigo 150, § 4º do CTN é aquele relacionado à “competência do fato gerador a que se referir a autuação”. Confira-se:

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.

Direcionando o foco para o caso concreto sob análise, o lançamento refere-se a valores pagos aos segurados empregados a título de Participação nos Lucros/Resultados, conforme o Relatório Fiscal (e-fl. 74).

Foram considerados fatos geradores das contribuições previdenciárias os valores pagos aos segurados empregados das empresas incorporadas e incorporadora, a título de Participação

nos Lucros/Resultados de acordo com o contido no art. 28, inciso I, da Lei 8.212/91, conforme transcrito abaixo:

Tais pagamentos foram adicionados ao salário de contribuição uma vez que, embora pagos a título de Participação nos Lucros/Resultados, não foram atendidas as condições para a não incidência, conforme o Relatório Fiscal (e-fls. 77/78):

As empresas incorporadas e incorporadora, ao registrarem as parcelas referentes ao pagamento da Participação no Resultado/Lucro de seus empregados, conforme informado em folhas de pagamento, não comprovaram a não incidência referente aos recolhimentos previdenciários sobre tais parcelas, uma vez que tais pagamentos não foram creditados de acordo com o dispositivo legal.

A Lei 8.212/91 no artigo 28, parágrafo 9º, "j", dispõe:

"Art 28. Entende-se por salário-de-contribuição:

[..]

§ 9. Não integram o salário-de-contribuição para os fins desta Lei, exclusivamente:

[...]

j) a participação nos lucros ou resultados da empresa, quando paga ou creditada de acordo com lei específica;

[...]

Assim sendo, para que a parcela referente à participação nos lucros e resultados não integrasse o salário de contribuição seria necessário que as estatais cumprissem as exigências contidas na Resolução CCE nº. 10, conforme determinado a partir da MP nº. 955 de 24/03/1995 que manteve a redação em suas reedições posteriores, inclusive aquelas vigentes na época em que foram lançados os créditos previdenciários objetos da presente notificação, até 08/1998, quando ocorreram as privatizações das empresas estatais (incorporadas e a incorporadora).

[...]

E arremata (Relatório Fiscal, e-fl. 89):

Conclusão: todos os valores pagos em folha de pagamento ou reputados como pagos, nas competências de 1995 a 1998, referentes às Participações nos Lucros no período de 1994 a 1997, não podem ser consideradas como tal, uma vez que foram distribuídas em desacordo com os dispositivos legais vigentes no período, e, portanto, integram o salário de contribuição.

Por sua vez, segundo o voto condutor do acórdão recorrido, deveria incidir a regra do 150, § 4º e não a do art. 173, I, do CTN, na definição do *dies a quo* da contagem do prazo decadencial em razão de se ter verificado pagamentos antecipados de contribuições.

Nesse sentido, o voto condutor do julgado (voto vencedor) reproduz o seguinte trecho do relatório fiscal:

“No período para os quais foram apresentadas as folhas de pagamento analíticas, 2000 (Telemig e Telest), 2001, 2002, 2003 e 2004, a contribuição dos segurados foi calculada através da seguinte apuração: a soma dos valores pagos a título de participação nos lucros com os valores contidos na base do INSS. Sobre a base total foi aplicada a alíquota correspondente, cujo resultado foi diminuído dos valores já retidos dos empregados nas folhas mensais. Portanto os valores apurados se referem às diferenças entre os valores retidos e o teto de contribuição de cada empregado no mês de pagamento.”

Daí concluiu o Conselheiro Kleber Ferreira de Araújo, redator-designado do voto vencedor:

Nesses casos, o entendimento que tem prevalecido nessa Turma de Julgamento é que se aplique o § 4º do art. 150 do CTN para contagem do prazo decadencial, posto que há nos autos elementos indicativos da ocorrência de antecipação de pagamento.

É indiscutível que houve pagamentos antecipados de contribuições sociais sobre folha de salário, referentes aos períodos de apuração objeto da autuação, até porque, apesar da grande quantidade de empregados a serviços da(s) empresa(s), a única exigência formalizada na autuação foi de contribuições incidentes sobre as parcelas pagas a título de Participação nos Lucros e Resultados, embora não haja notícia nos autos de pagamento de qualquer parcela de contribuição incidentes sobre os pagamentos especificamente objeto da autuação.

A jurisprudência recente deste colegiado é no sentido de que, nessas circunstâncias, em que houve pagamento referente aos mesmos fatos geradores objetos da autuação, ainda que não especificamente na rubricas objeto da autuação, como é o caso da Participação nos Lucros e Resultados, os pagamento atraem a regra do art. 150, § 4º do CTN. Confira-se:

Acórdão nº 9202-005.550 - Sessão de 27/06/2017 - Relator: LUIZ EDUARDO DE OLIVEIRA SANTOS:

Ementa:

CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. DECADÊNCIA. TRIBUTOS LANÇADOS POR HOMOLOGAÇÃO. MATÉRIA DECIDIDA NO STJ NA SISTEMÁTICA DO ART. 543-C DO CPC. COMPROVAÇÃO DE EXISTÊNCIA DE PAGAMENTO ANTECIPADO. REGRA DO ART. 150, §4º., DO CTN.

O § 2º do art. 62 do RICARF obriga a utilização da regra do REsp nº 973.733 - SC, decidido na sistemática do art. 543-C do Código de Processo Civil, o que faz com que a ordem do art. 150, §4º, do CTN, só deva ser adotada nos casos em que o sujeito passivo antecipar o pagamento e não for comprovada a existência de dolo, fraude ou simulação, prevalecendo os ditames do art. 173 nas demais situações.

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. No presente caso, há nos autos, evidência de recolhimentos antecipados para os fatos geradores no período em litígio; com exceção dos fatos geradores por pagamentos efetuados a cooperativa de trabalho nos meses de fevereiro de março de 2003.

Fernandes:

Acórdão nº 9202-005.202, Sessão de 20/02/2017 – Relatora: Ana Paulo

Ementa:

DECADÊNCIA. CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. ART. 173, INC. I, DO CTN. ENTENDIMENTO PACIFICADO PELO STJ EM SEDE DE RECURSO REPETITIVO. PORTARIA MF Nº 586/2010. APLICAÇÃO. 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.

Voto:

Ainda, importa esclarecer que no tocante a contribuição relativa aos empregados este Conselho ao apreciar por diversas vezes a questão dos pagamentos indiretos firma entendimento de que em se tratando de salário indireto o recolhimento de qualquer montante sobre o mesmo fato gerador, mesmo que a outro título ou sobre outra rubrica, é suficiente para atender o comando legal de existência de pagamento antecipado, levando, por consequência a aplicação do disposto no art. 150, § 4º do CTN.

Nesse sentido observe-se a redação da súmula do CARF n. 99:

Dessa forma, importante compreender a regra conforme explanado pela Conselheira ELAINE CRISTINA MONTEIRO E SILVA VIEIRA:

“Para identificar a aplicação da súmula, resta-nos, por fim, identificar a existência de pagamentos sobre os mesmos fatos geradores, que aqui de forma ampla, refere-se a existência de contribuições previdenciárias patronais sobre a Folha de Pagamento. No caso, em sendo demonstrada a existência de

recolhimentos sobre o conceito latu de "salário de contribuição apurado pela remuneração dos empregados", e considerando que os adicionais, nada mais são, que um tipo especial de salário (mais conhecido como salário indireto que compõe o conceito de remuneração, é possível, pela aplicação da súmula aplicar a regra do art. 150, §4º do CTN, face a existência de recolhimento parcial antecipado."

Ambos os julgados trataram de situações exatamente idênticas a deste processo em que houve pagamentos antecipados referentes aos períodos de apuração abrangidos pela autuação, porém não especificamente relativos às rubricas que foram objeto da autuação.

Filio-me ao mesmo entendimento. Penso que a resposta a essa questão está na interpretação do sentido e alcance do próprio 150, *caput* e § 4º do CTN enquanto definição de regra decadencial, esposada pelo REsp nº 973.733/SC.

Compulsando o inteiro teor do julgado do STJ, verifico que o seu voto condutor, da lavra do Ministro Luiz Fux, adotou a doutrina de Eurico Marco Diniz de Santi, conforme fragmentos a seguir reproduzidos:

*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)*

*"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). (Destaquei)*

Portanto, no caso de tributo sujeito ao lançamento por homologação em que há pagamento antecipado parcial, o que decai é o direito de o Fisco proceder à homologação

(ou a não-homologação) expressa do lançamento, a qual se realiza por meio do cotejo entre o valor devido e o pagamento antecipado. O que decai, enfim, é o direito de o Fisco, ante a constatação da insuficiência do pagamento, não homologar expressamente o lançamento e realizar o lançamento de ofício, formalizando a exigência da diferença. Quem explica é o próprio Eurico De Santi:

A configuração do fato jurídico, caracterizado pela inércia da Administração em produzir o “ato-norma de homologação” no prazo de 5 (cinco) anos, a contar da ocorrência do “fato jurídico tributário”, não conforma ato-norma administrativo de homologação tácita. Trata-se sim da decadência do direito do Fisco homologar o “crédito instrumental”. Este fato conformado pela “inércia da Administração é, justamente, o suposto da incidência da norma jurídica de decadência, enunciado do art. 150, § 4º da Lei nº 5.172/66, que prescreve como efeito o perecimento do direito do Fisco de praticar o ato-norma administrativo de lançamento” (SANTI, Eurico Marcos Diniz. Lançamenbto Tributário. São Paulo : Max Limonad, 2001. p. 222/223).

No caso de tributo sujeito ao lançamento por homologação em que houve pagamento parcial o que decai é o direito de o fisco realizar a homologação expressa, operando-se, então, a homologação tácita e a consequente extinção do crédito tributário. A impossibilidade jurídica do lançamento de ofício é uma consequência lógica da homologação tácita.

Se é assim, o pagamento apto atrair a regra do artigo 150, não é outro que não especificamente aquele a que se refere o *caput* do art. 150. É esse pagamento que caracteriza essa modalidade de lançamento. Sem ele não há lançamento por homologação, não há o que ser homologado e, portanto, não há o perecimento do direito de realizar a homologação. Só há decadência, segundo a regra do artigo 150, se houver pagamento, ainda que parcial.

Ora, o lançamento tributário, seja ele por homologação, de ofício ou por declaração reporta-se sempre ao fato gerador. A obrigação tributária (principal) surge com a ocorrência do fato gerador (art. 113, § 1º, do CTN) e o lançamento, na dicção do artigo 142 do CTN, é o procedimento administrativo que consiste em “verificar **a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente**, determinar a matéria tributável, calcular o montante devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.”.

Se a cada fato gerador corresponde uma obrigação e o lançamento, que constitui o crédito tributário, reporta-se a esse fato gerador, o pagamento antecipado, que extingue esse crédito tributário e aperfeiçoa o lançamento por homologação somente pode se referir a este crédito/obrigação tributária e, e conseqüentemente, ao fato gerador a que corresponde.

Não é sem razão que a ementa do REsp nº 973.733 referiu-se a obrigação *ex lege* de pagamento antecipado no que concerne aos “**atos impositivos**”. O termo “fato impositivo” é empregado na doutrina para designar “o fato concreto, localizado no tempo e no espaço, acontecido efetivamente no universo fenomênico, que – por corresponder rigorosamente à descrição prévia hipotética, formulada pela h.i. legal – dá nascimento à obrigação tributária”. (ATALIBA, Geraldo. Hipótese de Incidência Tributária – São Paulo : Malheiros, 2005, p. 68)

Se a hipótese de incidência traz coordenadas de tempo e lugar, o fato imponible acontece efetivamente no tempo e no espaço. E “cada fato imponible determina o nascimento de uma obrigação tributária” (ATALIBA, Geraldo. op. Cit. p. 68).

Não haveria sentido em se falar em pagamento antecipado de obrigação nascida com a ocorrência de um fato imponible extinguir a obrigação/crédito tributário nascido com a ocorrência de outro fato imponible.

Resta delimitar, tratando-se de contribuições sociais, qual é o fato gerador (fato imponible).

Como ensina Alfredo Augusto Becker, a fenomenologia do “fato gerador” (hipótese de incidência, suporte fático, etc.) não é específico do Direito Tributário. A hipótese de incidência embora empregue o termo “fato” para designar o fato em sentido estrito, o termo abrange também o ato e o estado de fato (fato, em sentido amplo), sendo este o fato (em sentido estrito) que acontece e permanece no tempo (BECKER, Alfredo Augusto. Teoria Geral do Direito Tributário – 3ª ed. – São Paulo : Lejus, 2002. p. 319).

Pois bem, a hipótese de incidência e, conseqüentemente, o fato imponible a ela correspondente, pode consistir de qualquer fato, em sentido amplo.

Quanto o fato (sentido lato) que realiza a hipótese de incidência consiste num estado de fato, poderia parecer, à primeira vista, que a mesma regra jurídica estaria incidindo duas ou mais vezes sobre a mesma hipótese de incidência realizada, pois o estado de fato é o fato que aconteceu e permanece e que, por isso, pode ser contemplado: ou no momento em que aconteceu (portanto, como fato estrito senso), ou sob o ângulo de uma duração continuada (portanto, como estado de fato).

Entretanto, refletindo-se, verifica-se que não é a mesma hipótese de incidência realizada que está sofrendo a segunda e sucessiva incidência da mesma regra jurídica. Esta poderá incidir tantas vezes (anualmente ou diariamente) enquanto durar o estado de fato; o número de incidências dependerá das coordenadas de tempo de realização da hipótese de incidência, isto é, a hipótese se incidência poderá consistir no estado de fato com duração de um ano ou de um dia, de modo que ao término do segundo ano ou do segundo dia, logicamente ocorre uma segunda realização da hipótese de incidência. Por exemplo; o chamado imposto de propriedade territorial e predial tem como hipótese de incidência um estado de fato: a existência permanente, durante um ano civil, de imóvel objeto de direito de propriedade privada; todos os anos, enquanto o imóvel for objeto de direito de propriedade privada o imposto será cobrado uma única vez e durante aquele ano não será cobrado outra vez o mesmo imposto, ainda que o imóvel cada dia, tenha um proprietário diferente. (BECKER, Alfredo Augusto, op. Cit. p. 323)

Isso que dizer que a configuração do fato imponible dependerá, em cada caso, das coordenadas estabelecidas pela hipótese de incidência. Esta pode descrever um fato, em sentido estrito, que acontece num dado momento, ou um estado de fato, ou uma sucessão de fatos ao longo de um dado período.

Portanto, a identificação em cada caso do fato imponible dependerá da configuração desde dado pela hipótese de incidência.

No caso da contribuição social previdenciária, reza o art. 11 da lei nº 8.212, de 1991.

Art. 11. No âmbito federal, o orçamento da Seguridade Social é composto das seguintes receitas:

[...]

II - receitas das contribuições sociais;

[...]

Parágrafo único. Constituem contribuições sociais:

a) as das empresas, incidentes sobre a remuneração paga ou creditada aos segurados a seu serviço;

b) as dos empregadores domésticos;

c) as dos trabalhadores, incidentes sobre o seu salário-de-contribuição;

d) as das empresas, incidentes sobre faturamento e lucro;

e) as incidentes sobre a receita de concursos de prognósticos.

Por sua vez, o art. 28, da mesma lei prescreve:

Art. 28. Entende-se por salário-de-contribuição:

I - para o empregado e trabalhador avulso: a remuneração auferida em uma ou mais empresas, assim entendida a totalidade dos rendimentos pagos, devidos ou creditados a qualquer título, durante o mês, destinados a retribuir o trabalho, qualquer que seja a sua forma, inclusive as gorjetas, os ganhos habituais sob a forma de utilidades e os adiantamentos decorrentes de reajuste salarial, quer pelos serviços efetivamente prestados, quer pelo tempo à disposição do empregador ou tomador de serviços nos termos da lei ou do contrato ou, ainda, de convenção ou acordo coletivo de trabalho ou sentença normativa;

Portanto, refere-se aos pagamentos realizados ao longo de um mês. A hipótese de incidência compreende não apenas um pagamento, mas os pagamentos realizados ao longo desse período.

Assim, configuram um único fato gerador da contribuição a remuneração paga ao longo de um mês, ainda que em mais de uma parcela na forma de diferentes rubricas. E se é assim, qualquer pagamento feito pelo contribuinte referente a este período e associado a um fato gerador determinado, atrai a regra do art. 150, § 4º, do CTN.

É este o caso ora analisado.

Ante o exposto, voto no sentido de conhecer do recurso especial da Fazenda Nacional e, no mérito, negar-lhe provimento.

(Assinado digitalmente)

Pedro Paulo Pereira Barbosa - Relator