



Ministério da Economia
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS



Processo nº 23034.022783/2002-61
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 2004-000.061 – 2ª Seção de Julgamento / 4ª Turma Extraordinária
Sessão de 30 de agosto de 2023
Recorrente GUANABARA DIESEL SA COMERCIO E REPRESENTACOES
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/12/1998 a 30/11/1999

RECURSO VOLUNTÁRIO. MATÉRIA NÃO IMPUGNADA. NÃO CONHECIMENTO.

A matéria não contestada na impugnação é insuscetível de conhecimento em grau recursal.

DECADÊNCIA. INEXISTÊNCIA DE COMPROVAÇÃO DE RECOLHIMENTOS PARCIAIS. REGRA DO ART. 173, I, DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL.

O prazo decadencial para o lançamento é regido pelo art. 173, I, do Código Tributário Nacional, na hipótese de inexistir comprovação de pagamento parcial.

CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. DECADÊNCIA. COMPETÊNCIA DEZEMBRO. TERMO INICIAL. PRIMEIRO DIA DO EXERCÍCIO SEGUINTE ÀQUELE EM QUE O LANÇAMENTO PODERIA TER SIDO EFETUADO. SÚMULA CARF 101.

Súmula CARF nº 101: Na hipótese de aplicação do art. 173, inciso I, do CTN, o termo inicial do prazo decadencial é o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

CONTRIBUIÇÃO AO SALÁRIO-EDUCAÇÃO. INEXISTÊNCIA DE RECOLHIMENTO. PROCEDÊNCIA DO LANÇAMENTO.

É incabível defender-se a improcedência do lançamento quando a ação fiscal prévia efetuada pelo INSS não resultou na lavratura de lançamentos destinados à cobrança do salário-educação.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer parcialmente do Recurso Voluntário, apenas em relação à alegada decadência e improcedência do lançamento e, no mérito, em negar-lhe provimento.

(assinado digitalmente)

Regis Xavier Holanda – Presidente

(assinado digitalmente)

João Victor Ribeiro Aldinucci – Relator

Participaram do presente julgamento os conselheiros: Maurício Nogueira Righetti, João Victor Ribeiro Aldinucci e Regis Xavier Holanda (Presidente).

Relatório

Trata-se de recurso voluntário interposto pelo sujeito passivo em face de decisão do Fundo Nacional de Desenvolvimento da Educação – FNDE, que indeferiu sua defesa.

Conforme o relatório fiscal e o relatório da decisão recorrida:

Com base no Termo de Encerramento da Inspeção, fl. 69, Informação nº 384, fls. 91, **a GEARC, à época, emitiu a Notificação para Recolhimento de Débito** nº 313, de 06 de maio de 2004, no valor de R\$ 67.842,44 (sessenta e sete mil, oitocentos e quarenta e dois reais e quarenta e quatro centavos), fl. 93, **proveniente de compensações efetuadas com respaldo em Tutela Antecipada nas competências 12/1998, 01/1999 a 08/1999, 10/1999 e 11/1999, tendo sido revogada posteriormente**. A cobrança foi devidamente recepcionada pela empresa, conforme AR, à fl. 95.

Conforme o citado Termo de Encerramento da Inspeção, o sujeito passivo havia sofrido uma ação fiscal prévia por parte do INSS, na qual foram lavradas as NFLDs 35.102.359-3 e 35.102.360-7.

Irresignado com a decisão da DRJ, em seu recurso voluntário o sujeito passivo basicamente alegou:

- **improcedência do débito**: o presente débito fora objeto de prévio lançamento pelo INSS, conforme NFLD 35.102.360-7, tendo a empresa efetuado o recolhimento;
- o próprio Fundo Nacional de Desenvolvimento da Educação — FNDE, em análise da impugnação da Empresa, admite que a contribuição para os fatos geradores em litúgio foi lançada inicialmente na NFLD nº 35.102.360-7;
- a Empresa não pode ser prejudicada por equívocos comprovadamente cometidos pela Autoridade Fiscal;
- o técnico do FNDE, que inspecionou a Empresa e emitiu a Informação nº 384/2004/SUSME, a qual serviu como fundamento para a NRD nº 0000313/2004, ressalta em sua peça informativa que o equívoco quanto à destinação do tributo havia sido detectado anteriormente pelo FNDE e questionado junto ao INSS através de Ofício, sem resposta até a presente data, ou seja, o FNDE, que também é interessado como sujeito ativo no processo, questionou o INSS, que se manteve omissa e inerte quanto à questão;
- **decadência parcial**: o período de 12/1998 a 05/1999 foi atingido pela decadência;
- **cerceamento de defesa por falta de motivação do ato administrativo**: verifica-se na NRD ausência da matéria tributável (fato gerador, base de cálculos, alíquotas) ou dos dispositivos legais que a amparam.

É o relatório.

Voto

Conselheiro João Victor Ribeiro Aldinucci – Relator

1 Conhecimento

O recurso voluntário é tempestivo, visto que interposto dentro do prazo legal de trinta dias, mas não deve ser conhecido em relação ao alegado cerceamento de defesa, visto que tal matéria não foi suscitada na defesa, tendo sido alegada apenas em sede de recurso voluntário.

A impugnação da exigência, a qual deve ser formalizada por escrito e instruída com os documentos em que se fundamentar, instaura a fase litigiosa do procedimento, considerando-se não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada pelo sujeito passivo. Somente a impugnação regular é capaz de atrair o poder-dever do Estado de fazer a prestação jurisdicional, dirimindo a controvérsia iniciada com o lançamento fiscal mas efetivamente instaurada com a sua (da impugnação) apresentação. Veja-se, nesse sentido, os seguintes dispositivos constantes do Decreto nº 70.235/1972:

Art. 14. A impugnação da exigência instaura a fase litigiosa do procedimento.

Art. 15. A impugnação, formalizada por escrito e instruída com os documentos em que se fundamentar, será apresentada ao órgão preparador no prazo de trinta dias, contados da data em que for feita a intimação da exigência.

Art. 16. A impugnação mencionará:

[...]

Art. 17. Considerar-se-á não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada pelo impugnante.

O próprio Código de Processo Civil vigente, em seu art. 278, parágrafo único, preleciona que a nulidade dos atos deve ser alegada na primeira oportunidade, sob pena de preclusão.

Com apoio na doutrina da professora Maria Rita Ferragut, cabe dizer que *"as normas de preclusão são indispensáveis ao devido processo legal e, de modo algum, revelam-se incompatíveis com o direito de ampla defesa"*¹. É que a parte somente perde o direito de contestar determinado ponto e de apresentar as provas cabíveis pelo decurso do prazo previsto na legislação, como ocorreu no presente caso.

2 Decadência

O recurso deve ser desprovido neste particular.

O critério de determinação da regra decadencial aplicável (art. 150, § 4º ou art. 173, I) é a existência de pagamento antecipado do tributo, ainda que parcial, mesmo que não tenha sido incluída na sua base de cálculo a rubrica ou o levantamento específico apurado pela fiscalização, bem como a inexistência de dolo, fraude ou simulação.

Se o sujeito passivo antecipa o montante do tributo, mas em valor inferior ao efetivamente devido, o prazo para a autoridade administrativa manifestar se concorda ou não com o recolhimento tem início; em não havendo concordância, deve haver lançamento de ofício no prazo determinado pelo art. 150, § 4º, salvo a existência de dolo, fraude ou simulação, casos em que se aplica o art. 173, I. Expirado o prazo, considera-se realizada tacitamente a homologação pelo Fisco, de maneira que essa homologação tácita tem natureza decadencial.

Se, por outro lado, não houver o pagamento prévio pelo contribuinte, não há homologação (expressa ou tácita) a ser exercida pelo Fisco e o direito de constituição do crédito

¹ FERRAGUT, Maria Rita. As provas e o direito tributário: teoria e prática como instrumentos para a construção da verdade jurídica. São Paulo: Saraiva, 2016, p. 61.

não é contado do fato gerador, mas sim do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

E caracteriza pagamento antecipado qualquer recolhimento de contribuição previdenciária na competência do fato gerador, independentemente de ter sido incluída na base de cálculo do recolhimento a rubrica específica (ex. custeio de alimentação) exigida no Auto de Infração ou na Notificação de Lançamento. Essa questão foi definitivamente pacificada com a edição da Súmula CARF 99:

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 mesmo sentido, o entendimento do colendo STJ em sede de recurso representativo de controvérsia:

PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ARTIGO 543-C, DO CPC. TRIBUTÁRIO. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO 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 **inocorre**, 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 a 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 543-C, do CPC, e da Resolução STJ 08/2008.

(REsp 973.733/SC, Rel. Ministro LUIZ FUX, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 12/08/2009, DJe 18/09/2009) (destacou-se)

No presente caso, o sujeito passivo não havia efetuado recolhimentos antecipados parciais, mas sim havia efetuado compensações das contribuições ora lançadas, de modo que lhe é aplicável a regra decadencial prevista no art. 173, I, do CTN. Nem mesmo a competência dezembro de 1998, que é a mais antiga, está atingida pela decadência, visto que, em relação a tal competência, é aplicável o verbete sumular abaixo:

Súmula CARF nº 101: Na hipótese de aplicação do art. 173, inciso I, do CTN, o termo inicial do prazo decadencial é o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

Em 1º de janeiro de 1999, a autoridade ainda não teria como efetuar o lançamento relativo à competência dezembro de 1998, já que o pagamento da remuneração e a obrigação de informar em GFIP ocorreram em 1999, o que explica o fato de o termo *a quo* recair em janeiro de 2000 (primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado). Como o presente lançamento foi notificado ao sujeito passivo em 12/5/04 (vide efl. 101), em tal data ainda não havia transcorrido o prazo de cinco anos nem mesmo em relação à competência mais pretérita, devendo ser rejeitada a alegação de decadência.

3 Improcedência do lançamento

Em síntese, a recorrente defende a improcedência deste lançamento, pois, no seu entender, o presente débito fora objeto de prévio lançamento pelo INSS, conforme NFLD 35.102.360-7, tendo a empresa efetuado o recolhimento. Nesse contexto, a recorrente acrescenta os demais fundamentos acima relatados, relativos à afirmada improcedência do lançamento.

No entanto, examinando-se a NFLD supra mencionada, constata-se que ela é alusiva ao INCRA, SENAC, SESC e SEBRAE (vide Fundamentos Legais das Rubricas, efl. 54, bem como o Relatório Fiscal, efl. 58). Não houve a constituição, na NFLD, do salário-educação, tendo, sim, o salário-educação composto a parcela do crédito que a recorrente usou para compensar tais contribuições de terceiros, o que a recorrente fizera com base em tutela antecipada posteriormente cassada pela justiça.

A Informação de efl. 76, do FNDE, deixa claro que as notificações lavradas pelo INSS eram relativas às demais contribuições devidas a terceiros, e não ao salário-educação:

A empresa Guanabara Diesel S/A Comércio e Representações, inscrita no CNPJ sob nº 33.498.0491/0001-75, optante pelo Sistema de Manutenção do Ensino Fundamental, após obter decisão favorável em processo judicial relativo à constitucionalidade do Salário-educação, passou a efetuar compensação dos respectivos valores nos comprovantes de arrecadação direta, conforme cópias em anexo, durante as competências 12/98 a 11/99. Posteriormente, a tutela antecipada foi revogada, estando a empresa obrigada a efetuar os recolhimentos do Salário-Educação.

Foram emitidas contra a citada empresa, as Notificações em epígrafe, firmadas pelos auditores Fiscais Airton José Vita e Fernando Dias de Carvalho. A NFLD nº 35.102.359-3 coincide exatamente com o valor compensado perante esta Autarquia na competência 12/98, e no Discriminativo Analítico de Débito da NFLD nº 35.102.360-7, estão relacionados os valores compensados de 01/99 a 11/99.

Desta forma, quando técnicos do FNDE inspecionaram a empresa, a mesma alegou já ter sido cobrada relativamente às compensações efetuadas.

Ocorre, todavia, que **em ambas as Notificações, foi utilizado o código de terceiros 0114, ou seja, não houve destinação de recursos ao FNDE, sendo que a inadimplência da empresa era exatamente com relação ao Salário-Educação.**

Solicitamos as providências necessárias para correção do equívoco acima exposto.

A decisão do FNDE foi no mesmo sentido:

Considerando que, até a presente data não obtivemos resposta em relação ao questionamento feito ao Instituto Nacional do Seguro Social, por meio do Ofício nº 1630/2002, às fls. 70, julgamos que nada impede o início da cobrança, uma vez que em consulta ao AGUIA/INSS, constatamos que não houve repasse ao FNDE, conforme detalhes das GFIP's, às fls. 71 a 80, tendo em vista que a empresa em questão utilizou o código 114, nas competências 01/99 a 08/99, 10 e 11/99, as quais foram levantadas pelo INSS por meio da NFLD nº 35.102.360-7, às fls. 40 a 56, que compõe os seguintes Terceiros : INCRA, SENAC, SESC e SEBRAE, ou seja, a parte referente ao FNDE, foi rateada entre as entidades acima mencionadas.

Quer dizer, as contribuições devidas ao FNDE não foram recolhidas e nem foram objeto das NFLDs. Se o INSS porventura se equivocou ao lavrar as NFLDs e exigir contribuições que não lhe eram devidas, cabia à empresa ter formulado sua defesa em face daquele Instituto, e não ter efetuado recolhimentos que poderiam ser indevidos. De toda forma, o fato que se pretende deixar claro é que inexistiu recolhimento das contribuições ora lançadas.

E, veja-se, não se trata de mera destinação dos valores eventualmente recolhidos pela empresa após as lavraturas das NFLDs. Com efeito, as NFLDs não foram lavradas para a cobrança do salário-educação, cujo órgão credor, ademais, não era o INSS, mas sim o FNDE.

Logo, desprovejo o recurso neste particular.

4 Conclusão

Diante do exposto, voto por conhecer parcialmente do recurso voluntário, para, na parte conhecida, negar-lhe provimento.

(assinado digitalmente)

João Victor Ribeiro Aldinucci