



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS



Processo nº 35301.009084/2004-79
Recurso nº Especial do Procurador
Acórdão nº 9202-009.005 – CSRF / 2ª Turma
Sessão de 21 de setembro de 2020
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado COMPANHIA BRASILEIRA DE TRENS URBANOS

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/08/1997 a 31/12/1998

CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. CONTAGEM DO PRAZO
DECADENCIAL. COMPROVAÇÃO DE PRÉVIO PAGAMENTO.

Quando não resta comprovado nos autos o pagamento parcial **do tributo este atrai a aplicação da regra decadencial prevista no art. 173, Idô CTN.**

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

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

(Assinado digitalmente)

Maria Helena Cotta Cardozo – Presidente em exercício

(Assinado digitalmente)

Ana Paula Fernandes – Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Mário Pereira de Pinho Filho, Ana Paula Fernandes, Pedro Paulo Pereira Barbosa, Ana Cecília Lustosa da Cruz, Maurício Nogueira Righetti, João Victor Ribeiro Aldinucci, Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri, Maria Helena Cotta Cardozo (Presidente em Exercício).

Relatório

Trata-se de Recurso Especial motivado pela Fazenda Nacional face ao acórdão 2302-01.271, proferido pela 2ª Turma Ordinária / 4ª Câmara / 2ª Seção de Julgamento.

O crédito tributário refere-se às contribuições previdenciárias relativas à parte dos segurados, da empresa, financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa, decorrentes dos riscos ambientais do trabalho, incidentes sobre a remuneração dos empregados da empresa prestadora de serviço de obra de construção civil e aferida com base nas notas fiscais de serviços, emitidas para a empresa tomadora. O valor do presente lançamento é de R\$ 2.891.989,15 (Dois milhões, oitocentos e noventa e um mil, novecentos e oitenta e nove reais e quinze centavos), consolidado em 30/06/2003. A apuração deu-se com base no instituto da responsabilidade solidária decorrente da execução de contrato relativo serviços de construção civil prestados pela CONSTRUTORA NORBERTO ODEBRECHT S/A, nos termos do art. 30, VI da Lei 8212, de 25/07/91, na redação vigente à época da ocorrência do fato impositivo, conforme informado em relatório fiscal, fls. 41/44.

Em 16/07/2004, a DRP, na Decisão-Notificação n.º 17401.4/0625/2004, às fls. 447/452, julgou procedente em parte a impugnação do Contribuinte.

Às fls. 503/514 (fls. 729/737), a 4ª Câmara do CRPS, Acórdão 714/05, anulou a NFLD, entendendo, após a interposição do pedido de revisão, de que houve omissão quanto ao fundamento legal que autoriza o arbitramento por aferição indireta. A unidade da SRP entendeu, em síntese, que a falha encontrada é uma mera irregularidade e não um vício insanável, que a fundamentação legal, mais precisamente o artigo 33 §3º, da Lei n.º 8.212/91, está citado no Relatório Fiscal. Há acórdãos divergentes da própria 4ª Câmara de Julgamento do CRPS.

Cientificadas do pedido de revisão, devedora principal (COMPANHIA DE TRENS URBANOS) apresentou contrarrazões, às fls. 750/754.

A 4ª CaJ indeferiu o pedido de revisão interposto pela SRP.

A SRP interpôs novo pedido de revisão, e, após a ciência da prestadora e da tomadora de serviços, a prestadora de serviço apresentou contrarrazões ao pedido de revisão, às fls. 750/754, pugnando pelo indeferimento do pedido da SRP, que foi acolhido pelo Conselheiro Presidente da 5ª Câmara, às fls. 786/789, em 30/01/2007.

Em 23/08/2011, a 2ª Turma Ordinária da 3ª Câmara da 2ª Seção de Julgamento, às fls. 827/, exarou o Acórdão n.º 2302-01.271, **CONHECENDO O PEDIDO DE REVISÃO** da Receita Previdenciária, **RESCINDINDO** o Acórdão anterior e **DANDO PARCIAL PROVIMENTO** ao Recurso Ordinário interposto pelo Contribuinte, para excluir do lançamento até a competência 07/1998, em vista do prazo decadencial do artigo 150, § 4 do CTN. A Decisão restou assim ementada:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/08/1997 a 31/12/1998

PREVIDENCIÁRIO - CUSTEIO. IMPOSSIBILIDADE. BENEFÍCIO DE ORDEM.

A responsabilidade solidária instituída pelo art. 31 da Lei nº 8.212/91 não comporta qualquer espécie de benefício de ordem e independe de prévia verificação junto ao prestador dos serviços apurados.

EMPREITADA TOTAL - RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. ELISÃO DOCUMENTOS. JUNTADA POSTERIOR À IMPUGNAÇÃO. REVISÃO DO LANÇAMENTO. VERDADE MATERIAL.

Embora apresentados após a impugnação, os documentos juntados importam revisão do lançamento, em obediência ao princípio da verdade material que rege o processo administrativo.

Empreitada total, a responsabilidade solidária se elide com a adoção dos procedimentos previstos na legislação.

Recurso Voluntário Provido em Parte

Em 03/01/2012, às fls. 839/845, a Fazenda Nacional interpôs **Recurso Especial**, arguindo divergência jurisprudencial acerca da seguinte matéria: **Decadência de parte do período pela regra do artigo 150, §4º do CTN**. Aduziu a União que, quando o sujeito passivo da obrigação tributária antecipa adequadamente o pagamento, a contagem do prazo decadencial tem início na data da ocorrência do fato gerador, conforme o disposto no art. 150, §4º do CTN. Por outro lado, não havendo recolhimento antecipado do tributo sujeito a lançamento por homologação, o prazo decadencial para a constituição do respectivo crédito tributário reger-se-á pelo contido no art. 173, I, do CTN. No caso em tela, não há pagamento do tributo, conforme se depreende da leitura do discriminativo analítico de débito (DAD). Portanto, para fins de contagem de prazo decadencial, não deve ser aplicado o art. 150, § 4º, CTN, e sim, o art. 173, 1 do CTN.

Ao realizar o Exame de Admissibilidade do Recurso Especial interposto pela União, às fls. 851/852, a 3ª Câmara da 2ª Seção de Julgamento, **DEU SEGUIMENTO** ao recurso, restando admitida a divergência em relação à seguinte matéria: **Decadência de parte do período pela regra do artigo 150, § 4º do CTN**.

O Contribuinte COMPANHIA BRASILEIRA DE TRENS URBANOS - CBTU tomou ciência em 15/01/2013, fl. 878, não apresentou manifestação.

A segunda interessada, CONSTRUTORA NORBERTO ODEBRECHT S/A, foi cientificada em 21/01/2013, fl. 883, e, em 05/02/2013, às fls. 884/901, interpôs **Recurso Especial de divergência**, que teve seu seguimento negado por Despacho proferido pela 3ª Câmara da 2ª Seção de Julgamento, fls. 978/981, pela inexistência de prequestionamento, análise e decisão sobre a matéria recorrida. Outrossim, em Reexame de Admissibilidade, foi mantido o despacho de inadmissibilidade, (fl. 982), não cabendo mais recurso na esfera administrativa.

Os interessados foram cientificados, respectivamente, em 08/04/2016 (CONSTRUTORA NORBERTO ODEBRECHT S/A), fl. 988; e, em 11/04/2016 (COMPANHIA BRASILEIRA DE TRENS URBANOS – CBTU), fl. 990.

A CONSTRUTORA NORBERTO ODEBRECHT S/A opôs **Embargos de Declaração** em 15/04/2016, às fls. 1027/1038, restando **indeferido** por despacho de fls. 1054, e do qual o Contribuinte foi cientificado em 02/05/2016, conforme fl. 1058.

Às fls. 1064/1070, a CONSTRUTORA NORBERTO ODEBRECHT S/A peticionou requerendo que os embargos de declaração fossem recebidos como **Agravo**, respeitando a fungibilidade recursal, que foi analisado em 21/03/2016, conforme Despacho proferido pelo Presidente da Câmara Superior de Recursos Fiscais, decidindo por manter integralmente o despacho do Presidente da Câmara, que **NEGOU SEGUIMENTO** ao Recurso Especial, por inexistência de comprovação de divergência de interpretação entre colegiados.

O primeiro Contribuinte foi cientificado, conforme fl. 1134.

Conforme DRJ, às fls. 1144/1145, os Contribuintes intimados a pagar (fls. 1130/1137), não houve manifestação ou pagamento por parte dos contribuintes, resultando na constituição definitiva do crédito. Relativo ao PA 12/1998, foi desmembrado para o DEBCAD nº 37468675-0, PAF 16682721773/2016-15, para fins de envio para cobrança executiva, sendo **mantidos no presente processo somente os débitos objetos do Recurso Especial da PGFN**.

Os autos vieram conclusos para julgamento.

É o relatório.

Voto

Conselheira Ana Paula Fernandes - Relatora

DO CONHECIMENTO

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

DO MÉRITO

O crédito tributário refere-se às contribuições previdenciárias relativas à parte dos segurados, da empresa, financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa, decorrentes dos riscos ambientais do trabalho, incidentes sobre a remuneração dos empregados da empresa prestadora de serviço de obra de construção civil e aferida com base nas notas fiscais de serviços, emitidas para a empresa tomadora. O valor do presente lançamento é de R\$ 2.891.989,15 (Dois milhões, oitocentos e noventa e um mil, novecentos e oitenta e nove reais e quinze centavos), consolidado em 30/06/2003. A apuração deu-se com base no instituto da responsabilidade solidária decorrente da execução de contrato relativo serviços de construção civil prestados pela CONSTRUTORA NORBERTO

ODEBRECHT S/A, nos termos do art. 30, VI da Lei 8212, de 25/07/91, na redação vigente à época da ocorrência do fato impositivo, conforme informado em relatório fiscal, fls. 41/44.

O Acórdão recorrido deu parcial provimento Recurso Ordinário.

O Recurso Especial, apresentado pela Fazenda Nacional trouxe para análise a seguinte divergência: **Decadência de parte do período pela regra do artigo 150, §4º do CTN aplicado a competência 07/1998.**

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

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

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

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

Observe-se a Ementa do referido julgado:

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

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

(...)

3. Desta sorte, como o lançamento direto (artigo 149, do CTN) poderia ter sido efetivado desde a ocorrência do fato gerador, **é do primeiro dia do exercício financeiro seguinte ao nascimento da obrigação tributária que se conta o prazo**

decadencial para a constituição do crédito tributário, na hipótese, entre outras, da não ocorrência do pagamento antecipado de tributo sujeito a lançamento por homologação, independentemente da data extintiva do direito potestativo de o Estado rever e homologar o ato de formalização do crédito tributário efetuado pelo contribuinte ...

(...)

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

A doutrina também se manifesta neste sentido:

O prazo para homologação é, também, o prazo para lançar de ofício eventual diferença devida. O prazo deste § 4º tem por finalidade dar segurança jurídica às relações tributárias. Ocorrido o fato gerador e efetuado o pagamento pelo sujeito passivo no prazo do vencimento, tal como previsto na legislação tributária, tem o Fisco o prazo de cinco anos, a contar do fato gerador, para emprestar definitividade a tal situação, homologando expressa ou tacitamente o pagamento realizado, com o que chancela o cálculo realizado pelo contribuinte. **É neste prazo para homologação que o Fisco deve promover a fiscalização, analisando o pagamento efetuado e, no caso de entender que é insuficiente, fazer o lançamento de ofício através da lavratura de auto de infração, em vez de chancelá-lo pela homologação.** Com o decurso do prazo de cinco anos contados do fato gerador, portanto, ocorre a decadência do direito do Fisco de lançar eventual diferença. - A regra do § 4º deste art. 150 é regra especial relativamente à do art. 173, I, deste mesmo Código. E, havendo regra especial, prefere à regra geral. Não há que se falar em aplicação cumulativa de ambos os artigos, conforme se pode ver em nota ao art. 173, I, do CTN". (PAULSEN, Leandro, 2014). Grifo nosso.

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

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

No caso em tela, o crédito tributário refere-se às contribuições previdenciárias relativas à parte dos segurados, da empresa, financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa, decorrentes dos riscos ambientais do trabalho, incidentes sobre a remuneração dos empregados da empresa prestadora de serviço de obra de construção civil, **não há pagamento do tributo**, nem outros recolhimentos sobre a folha, conforme se depreende da leitura do discriminativo analítico de débito (DAD) – **competência julho 1998**.

Assim, considerando que NÃO HOUVE a comprovação do adiantamento de parte da contribuição previdenciária devida, não há como se falar na aplicação do art. 150, § 4.º, do CTN, sendo a aplicação do art. 173, I do CTN a medida adequada ao caso.

Diante do exposto, recebo o Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional, para no mérito dar-lhe provimento.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Ana Paula Fernandes