



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

**Processo n°** 35423.000417/2006-80  
**Recurso n°** Especial do Procurador  
**Acórdão n°** 9202-002.993 – 2ª Turma  
**Sessão de** 07 de novembro de 2013  
**Matéria** Decadência  
**Recorrente** FAZENDA NACIONAL  
**Interessado** FUNDAÇÃO DE CIÊNCIA TECNOLOGIA E ENSINO - FUNDACTE

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS**

Período de apuração: 01/02/1999 a 30/03/1999, 01/08/2000 a 30/09/2000

**DECADÊNCIA. TERMO INICIAL E PRAZO**

É de cinco anos o prazo para a Fazenda Nacional constituir crédito tributário relativo a contribuição previdenciária. Confirmado o pagamento antecipado, ainda que se trate de recolhimento genérico, relativo aos valores consolidados na folha de pagamento elaborada pelo sujeito passivo, o prazo se inicia na data do fato gerador, na forma definida pelo art. 150, § 4º, do Código Tributário Nacional.

Recurso especial negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso.

*(Assinado digitalmente)*

Henrique Pinheiro Torres - Presidente em exercício

*(Assinado digitalmente)*

Maria Helena Cotta Cardozo – Relatora

EDITADO EM: 13/11/2013

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Henrique Pinheiro Torres (Presidente em exercício), Gonçalo Bonet Allage (Vice-Presidente em exercício), Luiz Eduardo de Oliveira Santos, Alexandre Naoki Nishioka (suplente convocado), Marcelo Oliveira, Manoel Coelho Arruda Junior, Gustavo Lian Haddad, Maria Helena Cotta Cardozo, Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira e Elias Sampaio Freire. Ausente, justificadamente, a Conselheira Susy Gomes Hoffmann.

## **Relatório**

Trata o presente processo, de lançamento de contribuições previdenciárias incidentes sobre remuneração de trabalhadores contribuintes individuais (autônomos), apuradas em recibos de pagamentos nas competências 02/99, 03/99, 08/2000 e 09/2000, referentes a honorários médicos e outros serviços, não declaradas pela empresa em GFIP- Guia de Recolhimento do FGTS e informações à Previdência Social. A ciência ao sujeito passivo ocorreu em 14/10/2005.

Em sessão plenária de 28/04/2010, foi julgado o Recurso Voluntário 246.620, prolatando-se o Acórdão 2301-01.384 (fls. 156 a 159), assim ementado:

*“ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS*

*Período de apuração: 01/02/1999 a 30/03/1999, 01/08/2000 a 30/09/2000.*

*DECADÊNCIA.*

*O Supremo Tribunal Federal, através da Súmula Vinculante nº 08 declarou inconstitucionais os artigos 45 e 46 da Lei nº 8.212, de 24/07/91. Tratando-se de tributo sujeito ao lançamento por homologação, que é o caso das contribuições previdenciárias, devem ser observadas as regras do Código Tributário Nacional - CTN. Assim, comprovado nos autos o pagamento parcial, aplica-se o artigo 150, §4º; caso contrário, aplica-se o disposto no artigo 173, I. Considera-se pagamento, para tal fim, valores recolhidos em relação a quaisquer das rubricas que compõem a base de cálculo do tributo, conforme jurisprudência da Segunda Turma da CSRF, precedente no Acórdão nº 9202-00.495.*

*Recurso Voluntário Provido*

*Crédito Tributário Exonerado”*

A decisão foi assim registrada:

*“ACORDAM os membros da 3ª Câmara /1ª Turma Ordinária da Segunda Seção de Julgamento, por maioria de votos, com fundamento no 150, §4º CTN, vencida a relatora, em acatar a preliminar de decadência. O Conselheiro Julio Cesar Vieira Gomes e os conselheiros Leonardo Henrique Pires Lopes e Damião Cordeiro de Moraes, ressaltando seus entendimentos pessoais, inclinaram-se à jurisprudência da CSRF no sentido de considerar a existência de pagamento parcial pelo total da folha de salários e não por parcela; portanto, aplicando o artigo 150, §4º do CTN. O conselheiro Mauro José Silva acompanhou a divergência pelas conclusões.”*

Cientificada do acórdão em 18/01/2011 (fls. 160), a Fazenda Nacional interpôs, em 21/01/2011 (fls. 162), o Recurso Especial de fls. 163 a 167, ao qual foi dado seguimento, conforme o Despacho nº 2300-062/2011, de 24/06/2011 (fls. 167 a 168).

O apelo contém os seguintes argumentos, em síntese:

- a decisão recorrida aplicou à espécie o artigo 150, § 4º do CTN, contando-se o *dies a quo* do prazo decadencial a partir da data do fato gerador;

- contudo, o fato que ensejou a lavratura da presente NFLD foi o pagamento de remuneração a contribuintes individuais, a título de honorários médicos e outras despesas para as quais a empresa não recolheu a contribuição previdenciária devida, portanto torna-se necessária a aplicação do prazo decadencial previsto no art. 173, I, do CTN;

- o §4º do art. 150 do CTN explicita a modalidade de lançamento por homologação, segundo a qual o sujeito passivo apura o montante tributável e antecipa o pagamento;

- no caso, impende destacar que não se operou lançamento por homologação, afinal, repise-se, o contribuinte não antecipou o pagamento das contribuições lançadas, e por conta disto que se procedeu ao lançamento de ofício da exação, na linha preconizada pelo art. 173, I, do CTN;

- Aqui se afigura conveniente trazer à colação as lúcidas palavras da Conselheira Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira, exaradas em seu voto no bojo do Acórdão nº 206-01.033:

*“Como considerar que houve antecipação de pagamento de algo que o contribuinte nunca pretendeu recolher(?). [...] 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 trabalhistas, o denominado salário complexivo ou complexivo.*

*Considerar que os fatos geradores são únicos, e, portanto, a remuneração deva ser considerada como algo global, é*

desconsiderar a complexidade das contribuições previdenciárias, bem como a natureza da relação laboral. Até poderíamos aceitar tal conclusão, em uma análise simplória, acerca do faturamento das empresas e as contribuições que incidam sobre esta base de cálculo, mas o mesmo raciocínio não pode ser atribuído às contribuições previdenciárias, onde existe até mesmo, documento próprio para que o contribuinte indique mensalmente e por empregado o que é devido e realize o recolhimento das contribuições correspondentes a estes fatos geradores." (Grifos nossos)

- na rota desse pensamento, cumpre averbar que se determinado fato relevante ao direito tributário gera contribuição previdenciária a cargo da empresa, nos termos da lei, o pagamento parcial antecipado estaria configurado tão-somente se houvesse recolhimento de valores atinentes àquele específico fato;

- caso contrário, se o pagamento refere-se a outras situações fáticas também previstas em lei como geradoras do tributo, tem-se hipótese diversa e não há como se sustentar a existência de antecipação de pagamento;

- além dos fundamentos até aqui expendidos, é preciso ter em mente que a indevida aplicação do art. 150, § 4.º, do CTN, em detrimento da regra encartada no art. 173, I, daquele diploma legal, tem normalmente como efeito imediato a liberação de exações relativas a diversas competências, já que a decadência vai corroer créditos da União em interstícios nos quais não deveria operar nenhum efeito;

- além de permitir a extinção de créditos que, a princípio, são inteiramente legítimos, o afastamento do citado art. 173 ao presente caso confere ao contribuinte o poder de beneficiar-se da sua própria torpeza;

- isso porque, ao deixar intencionalmente de recolher determinadas exações referentes a fatos que lhes geram a incidência, com o fim de burlar o Fisco, o entendimento aqui hostilizado ainda brinda o inadimplente com a benesse da contagem prevista no art. 150, § 4.º do CTN, cedendo passo à extinção de créditos relativos a diversas competências;

- dessa forma, conclui-se que a decadência alcançou tão-somente os fatos geradores ocorridos até 03/1999, já que a ciência do lançamento se deu em 14/10/2005 (fls. 01).

Ao final, a Fazenda Nacional pede o conhecimento e o provimento do recurso, reconhecendo-se a decadência apenas para as contribuições apuradas até março de 1999.

Cientificada do acórdão, do Recurso Especial e do despacho que lhe deu seguimento em 16/08/2011 (fls. 172), a Contribuinte ofereceu, em 28/08/2011, as Contra-Razões de fls. 173 a 175, contendo os seguintes argumentos, em resumo:

- não é indevida a aplicação do art. 150, § 4º, do CTN à espécie;

- com efeito, o fato gerador que ensejou a lavratura da NFLD, *in casu*, foi o pagamento de remuneração a contribuintes individuais, a título de honorários médicos e outras despesas, para as quais a recorrida não recolheu a contribuição previdenciária devida;

- portanto, trata-se de contribuição devida, referente, apenas, à empresa;

- é certo que as contribuições previdenciárias sujeitam-se ao lançamento por homologação, observando-se o Código Tributário Nacional.

- como, no presente caso, isto comprovado nos autos, houve o pagamento parcial daquelas, aplica-se o artigo 150, § 4º, do CTN, ressalvando, como bem assentou o v. Acórdão, que considera-se pagamento, para tal fim, valores recolhidos em relação a quaisquer das rubricas que compõem a base de cálculo do tributo, conforme jurisprudência da Segunda Turma da CSRF, precedente no Acórdão nº 9202-00.495;

- assim, como a NFLD foi consolidada em 14/10/2005 e a cientificação da recorrida na mesma data, não há dúvida de que as competências 02 e 03/1999 foram atingidas pela decadência.

Ao final, a Contribuinte pede que sejam negados conhecimento e provimento do recurso, mantendo-se a decisão recorrida.

## Voto

Conselheira Maria Helena Cotta Cardozo, Relatora

O Recurso é tempestivo e atende aos demais pressupostos de admissibilidade, portanto deve ser conhecido.

Trata-se de lançamento de contribuições previdenciárias incidentes sobre remuneração de trabalhadores contribuintes individuais (autônomos), apuradas em recibos de pagamentos nas competências 02/99, 03/99, 08/2000 e 09/2000, referentes a honorários médicos e outros serviços, não declaradas pela empresa em GFIP – Guia de Recolhimento do FGTS e informações à Previdência Social. A ciência ao sujeito passivo ocorreu em 14/10/2005.

A questão a ser decidida diz respeito ao termo inicial do prazo decadencial, mais especificamente se o dispositivo aplicável seria o art. 150, § 4º, do CTN, ou o art. 173, I, do mesmo diploma legal.

Em relação a esse tema, por concordar com eles, adoto os fundamentos do brilhante voto integrante do Acórdão 9202-01.413, de 12/04/2011, de relatoria do Ilustre Conselheiro Francisco Assis de Oliveira Junior, que a seguir reproduzo.

### **Do prazo decadencial de cinco anos e das regras gerais para fixação do respectivo *dies a quo*:**

*“Inicialmente, destaque-se que a tese controversa trazida para apreciação desta Turma da Câmara Superior refere-se à aplicação do prazo de decadência ao crédito previdenciário lançado e discutido no presente lançamento, tendo por base o entendimento manifesto a partir da edição da Súmula Vinculante nº 8, do Supremo Tribunal Federal, publicada no Diário Oficial da União, de 20/06/2008, em consonância com as disposições do art. 103ª da Constituição Federal, in verbis:*

*Súmula Vinculante nº 8 – São inconstitucionais o parágrafo único do artigo 5º do DecretoLei nº 1.569/1997 e os artigos 45 e*

*46 da Lei nº 8.212/1991, que tratam de prescrição e decadência de crédito tributário.*

*Art. 103A. 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. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 45, de 2004) (Vide Lei nº 11.417, de 2006).*

*O art. 2º da Lei nº 11.417, de 19/12/2006, que regulamenta o dispositivo constitucional supratranscrito, assim dispõe sobre os efeitos da Súmula Vinculante editada pelo Supremo Tribunal Federal:*

*Art. 2º O Supremo Tribunal Federal poderá, de ofício ou por provocação, após reiteradas decisões sobre matéria constitucional, editar enunciado de 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 prevista nesta Lei.*

*Quanto ao teor da Súmula Vinculante editada, esta declarou a inconstitucionalidade dos artigos 45 e 46 da Lei 8.212/91, que previam, respectivamente, prazos decadencial e prescricional de 10 anos para as contribuições devidas à Seguridade Social. O fundamento da decisão foi que lei ordinária não pode dispor sobre prazos de decadência e prescrição de tributo, questões reservadas à lei complementar (artigo 146, III, “b”, da Constituição Federal).*

*Além do entendimento manifesto pelo Supremo Tribunal Federal, para deslinde da questão há de ser considerada também a previsão contida no art. 62-A do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, aprovado pela Portaria MF nº 256, de 22/06/2009, alterado pela Portaria MF nº 586, de 21/12/2010, abaixo transcrito:*

*“62-A – As decisões definitivas de mérito, proferidas pelo Supremo Tribunal Federal e pelo Superior Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional, na sistemática prevista pelos artigos 543B e 543C da Lei nº 5.869, de 11 de janeiro de 1973, Código de Processo Civil, deverão ser reproduzidas pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF.*

*Dessa forma, no tocante à matéria prazo decadencial, o Superior Tribunal de Justiça, julgando os recursos submetidos à sistemática de repetitivos, proferiu o Acórdão no Resp 973733, pacificando a matéria, cujo ementa transcrevo:*

**PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ARTIGO 543C, 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 incoorre, 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 imponível, 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).*

*Nesse sentido, considerando a existência de decisão emanada do egrégio Tribunal, em sede de Recursos Repetitivos, passo a análise do caso concreto.*

*Note-se, inicialmente que, diferente da tese dominante nesse Conselho em relação ao fato de que a atividade desenvolvida pelo sujeito passivo tendente a praticar as ações previstas no art. 142 do CTN, independente de pagamento, seria o objeto da homologação pela autoridade tributária, verifica-se que a teor da decisão do STJ, o que deve ser homologado é o pagamento eventualmente antecipado pelo sujeito passivo.”*

**Do critério de verificação de ocorrência de pagamento antecipado, no caso da contribuição previdenciária:**

*“Feitas essas considerações, para solução da lide ora proposta, ainda resta dirimir a questão relacionada ao recolhimento específico da rubrica eventualmente lançada, conforme defende a Procuradoria Geral da Fazenda Nacional, ou se seria suficiente para caracterização de pagamento antecipado o recolhimento genérico relativo aos valores consolidados na folha de pagamento elaborada pelo sujeito passivo.*

*Em relação a essa matéria, creio que a solução mais adequada deve considerar a regra matriz relacionada efetivamente à definição de qual seria a base de cálculo das contribuições previdenciárias. Nesse sentido, observamos que à luz do que dispõe o inciso I do art. 22 da Lei nº 8.212, de 1991, o elemento jurídico a ser considerado para efeito de análise do recolhimento total ou parcial refere-se à remuneração total paga, devida ou creditada aos segurados pelo empregador:*

*Art. 22. A contribuição a cargo da empresa, destinada à Seguridade Social, além do disposto no art. 23, é de: vinte por cento sobre **o total das remunerações pagas**, devidas ou creditadas a qualquer título, durante o mês, aos segurados empregados e trabalhadores avulsos que lhe prestem serviços, destinadas 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. (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).*

*Nesse sentido, se eventualmente o sujeito passivo não recolhe o tributo em relação a determinada rubrica que acredita não ter incidência da contribuição previdenciária, tal fato não descaracteriza a antecipação de pagamento para o restante calculado e recolhido indicado pela folha de pagamento do empregador.*

*Em verdade, o fracionamento dessas rubricas revela-se necessário para identificação dos requisitos estabelecidos para verificação da não incidência do salário de contribuição em conformidade com as inúmeras previsões do § 9º do art. 28 da Lei nº 8.212, de 1991. Contudo, o conjunto de situações específicas que caracterizam a contraprestação onerosa do empregado pela empresa em nada altera a natureza jurídica de cada uma dessas rubricas que são, em seu conjunto, a remuneração devida ao segurado. Em outras palavras, cada*

*rubrica é espécie do gênero remuneração. Desse modo, para efeito de identificação do pagamento antecipado, não deve ser exigido o recolhimento específico de uma ou outra rubrica paga pelo empregador, mas sim a consolidação desses valores relativos aos itens discriminados na folha de pagamento.*

*Ante o exposto, constata-se que durante a ação fiscal foram analisadas guias de recolhimentos relacionadas às folhas de pagamento da empresa que não incluíram a rubrica objeto do presente lançamento, conforme consta à fl. 27, no Termo de Encerramento da Ação Fiscal, razão pela qual o prazo decadencial a ser aplicado, considerando os dispositivos retro mencionados, é o quinquenal contado do fato gerador, isto é, nos termos do § 4º do art. 150 do CTN, haja vista ter ocorrido a antecipação de pagamento pelo sujeito passivo dos valores relacionados aos demais itens da folha de pagamento consolidada.*

*Assim, considerando que foi demonstrada a ocorrência de pagamento antecipado pelo contribuinte, o prazo decadencial a ser aplicado é o previsto no § 4º do art. 150 do CTN.”*

Destarte, com base nos fundamentos acima, que adoto, e tendo em vista que foram efetuados pagamentos, conforme o TEAF de fls. 53, concordo com a decisão do acórdão recorrido, que considerou fulminadas as exigências relativas às competências 02/99, 03/99, 08/2000 e 09/2000, considerando-se que a ciência da NFLD ocorreu em 14/10/2005.

Diante do exposto, nego provimento ao Recurso Especial, interposto pela Fazenda Nacional.

*(Assinado digitalmente)*

Maria Helena Cotta Cardozo