



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

**Processo n°** 35950.003689/2006-73  
**Recurso n°** Voluntário  
**Acórdão n°** 2302-003.267 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 18 de julho de 2014  
**Matéria** Cessão de Mão de Obra: Retenção. Empresas em Geral  
**Recorrente** DELARA BRASIL LTDA.  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS**

Período de apuração: 01/02/1999 a 30/04/2000

CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. DECADÊNCIA. PRAZO DE CINCO ANOS.

De acordo com a Súmula Vinculante nº 08, do STF, os artigos 45 e 46 da Lei nº 8.212/1991 são inconstitucionais, devendo prevalecer, no que tange à decadência e prescrição, as disposições do Código Tributário Nacional (CTN).

CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. PRAZO DECADENCIAL. CINCO ANOS. DISCUSSÃO DO *DIES A QUO* NO CASO CONCRETO. ART. 150, § 4º, DO CTN. SÚMULA CARF Nº 99.

Se a definição legal do fato gerador da contribuição previdenciária da empresa apóia-se na totalidade da remuneração no decorrer do mês (art. 22, I, II e III, da Lei nº 8.212/1991), conseqüentemente, todo e qualquer pagamento acaba por se referir à totalidade no mês, e não àquela rubrica ou levantamento específico. Assim, havendo alguma antecipação de pagamento, atrai-se, para toda aquela competência, para todo aquele fato gerador, a aplicação do parágrafo 4º, do art. 150 do CTN, independentemente da rubrica ou levantamento a que se refira, desde que não haja caracterização de dolo, fraude ou sonegação.

Destarte, 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. Súmula CARF nº 99.

**Recurso Voluntário Provido**

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos em dar provimento ao recurso voluntário, pela fluência do prazo decadencial, nos termos do relatório e voto que integram o presente julgado.

(assinado digitalmente)  
LIEGE LACROIX THOMASI – Presidente

(assinado digitalmente)  
ANDRÉ LUÍS MÁRSICO LOMBARDI – Relator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Liége Lacroix Thomasi (Presidente), Leonardo Henrique Pires Lopes (Vice-presidente), Arlindo da Costa e Silva, Leo Meirelles do Amaral, Juliana Campos de Carvalho Cruz e André Luís Mársico Lombardi.

## Relatório

Trata-se de recurso voluntário interposto contra decisão de primeira instância que julgou improcedente a impugnação da recorrente, mantendo o crédito tributário lançado.

Adotamos trecho do relatório do decisório do órgão *a quo* (fls. 1.671 e seguintes), que bem resume o quanto consta dos autos:

*Trata-se de crédito lançado pela Fiscalização contra a empresa acima identificada referente a matriz e outros estabelecimentos (filiais) que, de acordo com o Relatório Fiscal de fls.887 a 908, teve por finalidade apurar e constituir as contribuições de natureza patronal arrecadadas pelo INSS e destinadas à Seguridade Social, no período de 02/1999 a 09/2001, correspondentes a contratação de serviços executados mediante cessão de mão-de-obra, nos quais, a empresa notificada, na qualidade de contratante, reteve e deixou de recolher a importância retida em nome das empresas contratadas, a contribuição de 11% (onze por cento) sobre o valor bruto dos serviços contidos em nota fiscal, fatura ou recibo, até o dia dois do mês subsequente, conforme dispõe o artigo 31 da Lei nº8.212/91 na redação dada pela Lei nº9.711/98.*

(...)

*2. Narram os AFPS notificantes que a constituição da presente NFLD foi efetuada através dos lançamentos efetuados nos livros Diário e Razão, este em meio magnético.*

(...)

*10. Como decorrência para a exigibilidade das contribuições devidas, lavrou-se a presente Notificação Fiscal de Lançamento de Débito-NFLD para a constituição do referido crédito, no valor de R\$ 2.358.080,20 (dois milhões, trezentos e cinquenta e oito mil e oitenta reais e vinte centavos) consolidado em 12/05/2005.*

### DA IMPUGNAÇÃO

*11. Dentro do prazo regulamentar, através do protocolo nº 35948.001224, de 01/06/2005, vem a autuada, através de seus procuradores, contestar o lançamento, alegando em síntese:*

(...)

### DA DILIGÊNCIA FISCAL

*9. Em face dos argumentos apresentados na peça de defesa, os autos foram baixados em diligência.*

*9.1. Os Srs. Auditores Fiscais, às fls. 1627 a 1647, pronunciam-se:*

(...)

Como afirmado, a impugnação apresentada pela recorrente foi julgada improcedente (1.669/1.704), tendo a recorrente apresentado, tempestivamente, o recurso de fls. 1.714/1.779, no qual alega, dentre outras matérias, a decadência das competências ocorridas até 04/2000.

Consta ainda dos autos:

- Às fls. 3.110/3.112, informação fiscal solicitada pelo órgão julgador em função das razões apresentadas no recurso voluntário;

- Às 3.141/3.145, manifestação sobre a diligência realizada pela fiscalização;

- Às fls. 3.146/3.187, contra-razões da Delegacia da Receita Previdenciária em Curitiba/PR;

- Às fls. 3.189/3.226, desistência pela recorrente do recurso quanto às competências não abrangidas pelo período de 02/1999 a 04/2000;

- Às fls. 3.490, informação da unidade de origem, no sentido de que, atendendo à solicitação da empresa de desistência parcial de recurso para inclusão do débito correspondente no parcelamento da Lei nº 11.941/2009, o débito foi desmembrado, sendo que a parte correspondente à desistência foi transferida para o AI 37.331.659-3 .

É o relatório.

## Voto

Conselheiro Relator André Luís Mársico Lombardi

**Decadência.** Para o desfecho do recurso voluntário, basta a análise da questão relativa à decadência, tendo em vista que remanesce em discussão tão somente o período de 02/1999 a 04/2000, o qual, como veremos, resta decadente.

De acordo com a Súmula Vinculante nº 08, do STF, os artigos 45 e 46 da Lei nº 8.212/1991 são inconstitucionais, devendo prevalecer, no que tange à decadência e prescrição, as disposições do Código Tributário Nacional (CTN). Resta definir se é o caso de aplicação do art. 173, I, ou do art. 150, § 4º, do referido *codex*.

É cediço que **o pagamento antecipadamente realizado só desloca a aplicação da regra decadencial para o art. 150, § 4º, do CTN em relação aos fatos geradores para os quais houve o pagamento antecipado**. Assim, se há recolhimento em uma determinada competência e não em outra, àquela competência seria aplicável a regra do artigo 150, § 4º, do CTN, mas não a esta, que seguiria o disposto no artigo 173, I, do CTN, quanto ao cálculo do prazo decadencial.

Ocorre que, quanto às contribuições previdenciárias, temos ainda a particularidade de ela ser integrada por diversas rubricas ou levantamentos, que são as parcelas integrantes da totalidade da remuneração. Por tal especificidade, indaga-se, de forma recorrente, se o fato gerador, e conseqüentemente o pagamento, deve ser analisado por rubrica/levantamento ou pela totalidade da remuneração no mês.

Antes, porém, é preciso justificar que a expressão *fato gerador*, está sendo utilizada aqui de forma equivalente à *hipótese de incidência*, indicando “tanto aquela figura conceptual e hipotética – consistente no enunciado descritivo do fato, contido na lei – como o próprio fato concreto que, na sua conformidade, se realiza, *hic et nunc*, no mundo fenomênico” (ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de incidência tributária*. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 2000, p. 54).

Pois bem. O Código Tributário Nacional define o fato gerador como a situação definida em lei como *necessária e suficiente* à sua ocorrência. Então, voltando à questão tratada, pergunta-se: qual é esta situação necessária e suficiente para a configuração da ocorrência do fato gerador da contribuição previdenciária? Vejamos o quadro normativo para chegarmos a uma conclusão.

O art. 195, I, *a*, da CF, estipula os limites da instituição de contribuições previdenciárias, estabelecendo, assim, o seu arquétipo constitucional. Sem especificação muito pormenorizada do fato gerador das aludidas contribuições, dispõe que são devidas pela empresa e que incidem sobre “a folha de salários e demais rendimentos do trabalho pagos ou creditados.”

Subordinado a tais ditames e concretizando a hipótese de incidência/fato gerador, os incisos I, II e III do art. 22 da Lei nº 8.212/1991 são repetitivos ao estipularem que

a contribuição previdenciária das empresas incide “sobre o total das remunerações” pagas ou creditadas a qualquer título “no decorrer” ou “durante o mês”.

Do cotejamento dos referidos dispositivos, extraímos os elementos essenciais da hipótese de incidência / fato gerador, de sorte que podemos concluir que o legislador não atomizou o fato gerador da contribuição previdenciária tomando por base cada levantamento ou cada rubrica. Pelo menos não há menção expressa neste sentido.

Da mesma forma ocorre com a contribuição do segurado. Vejamos a contribuição dos segurados empregados e avulsos, a qual leva em consideração o denominado salário-de-contribuição mensal (art. 20 da Lei nº 8.212/91), que está definido no inciso I do artigo 28 da Lei nº 8.212/91 com critérios semelhantes aos da contribuição da empresa, naquilo que nos interessa. Para o referido dispositivo legal, o salário-de-contribuição corresponde à “totalidade dos rendimentos pagos, devidos ou creditados a qualquer título, durante o mês”. Depreende-se da análise atenta do dispositivo legal que, novamente, o legislador congrega todos os rendimentos daquela competência em um único instituto – salário-de-contribuição. É verdade que o salário-de-contribuição representa a base de cálculo, e não propriamente o fato gerador, todavia, o corte temporal (mensal) e quantitativo (totalidade) da descrição indica, novamente, que **a situação necessária e suficiente para a ocorrência do fato gerador é o pagamento ou crédito da totalidade da remuneração, “no decorrer” ou “durante o mês”.**

Voltando para a contribuição da empresa, se consideramos que a Lei nº 8.212/91, ao estabelecer que a contribuição previdenciária incide “sobre o total das remunerações” pagas ou creditadas a qualquer título no “decorrer” ou “durante o mês” (art. 22, I, II e III, da Lei nº 8.212/1991) está definindo o seu fato gerador, podemos concluir que este fato gerador constitui-se da totalidade da remuneração no mês e não de cada parcela, rubrica ou levantamento isoladamente.

Se a definição do fato gerador apóia-se na totalidade da remuneração no decorrer do mês, conseqüentemente, todo e qualquer pagamento acaba por se referir à totalidade no mês, e não àquela rubrica ou levantamento específico – veja-se novamente a definição da alíquota para segurados empregados e avulsos. Assim, havendo alguma antecipação de pagamento, atrai-se, para toda aquela competência, para todo aquele fato gerador, a aplicação do parágrafo 4º, do art. 150 do CTN.

Ocorre que, em razão da persistência da divergência, este Conselho editou a Súmula CARF nº 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.*

*Acórdãos Precedentes: 9202-002.669, de 25/04/2013; 9202-002.596, de 07/03/2013; 9202-002.436, de 07/11/2012; 9202-01.413, de 12/04/2011; 2301-003.452, de 17/04/2013; 2403-001.742, de 20/11/2012; 2401-002.299, de 12/03/2012; 2301-002.092, de 12/05/2011.*

Destarte, estando comprovado que há recolhimentos a homologar, independentemente da rubrica ou levantamento a que se refira, nas situações em que não haja

Processo nº 35950.003689/2006-73  
Acórdão n.º 2302-003.267

S2-C3T2  
Fl. 3.496

caracterização de dolo, fraude ou sonegação, o *dies a quo* do prazo decadencial é a data da ocorrência do fato gerador, conforme preceitua o art. 150, §4º do CTN.

Analisando-se os autos, constata-se que a recorrente foi cientificada da NFLD em junho de 2005 (fls. 149), de sorte que, por quaisquer das regras do CTN, pode-se considerar como decadentes todas as competências até 11/1999 (decadentes até mesmo na regra mais prejudicial, contida no art. 173, I). Quanto às competências subseqüentes, 12/1999 a 04/2000, nota-se dos relatórios de 803/804 que há recolhimentos em todas as competências, razão pela qual todas as competências restam decadentes, por força da aplicação do art. 150, § 4º, do CTN.

Pelos motivos expendidos, CONHEÇO do Recurso Voluntário para, no mérito, DAR-LHE PROVIMENTO.

(assinado digitalmente)  
ANDRÉ LUÍS MÁRSICO LOMBARDI – Relator