



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

Processo n° 37169.005119/2006-60
Recurso n° Especial do Contribuinte
Acórdão n° 9202-003.317 – 2ª Turma
Sessão de 16 de setembro de 2014
Matéria SALÁRIO INDIRETO - DECADÊNCIA
Recorrente INDUSTRIAL ACRILAN LTDA.
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/08/1997 a 31/12/2005

CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. DECADÊNCIA. PRAZO QUINQUENAL. SALÁRIO INDIRETO. SÚMULA CARF N° 99. ANTECIPAÇÃO DE PAGAMENTO. OCORRÊNCIA.

O prazo decadencial para a constituição dos créditos previdenciários é de 05 (cinco) anos, nos termos dos dispositivos legais constantes do Código Tributário Nacional, tendo em vista a declaração da inconstitucionalidade do artigo 45 da Lei n° 8.212/91, pelo Supremo Tribunal Federal, nos autos dos RE's n°s 556664, 559882 e 560626, oportunidade em que fora aprovada Súmula Vinculante n° 08, disciplinando a matéria. *In casu*, aplicou-se o prazo decadencial insculpido no artigo 150, § 4°, do CTN, eis que restou comprovada a ocorrência de antecipação de pagamento, por tratar-se de salário indireto, tendo a contribuinte efetuado o recolhimento das contribuições previdenciárias incidentes sobre a remuneração reconhecida (salário normal).

Para efeito da aplicação do prazo decadencial inscrito no artigo 150, § 4°, do CTN, há que se considerar a remuneração paga aos segurados empregados e/ou contribuintes individuais como um todo, não a fatiando por rubricas, entendimento consagrado pela Súmula CARF n° 99.

NORMAS PROCEDIMENTAIS/REGIMENTAIS. RECURSO ESPECIAL. ACÓRDÃO PARADIGMA CONTEMPLANDO FATOS DIVERSOS DO QUE TRATA O DECISUM RECORRIDO. NÃO CONHECIMENTO.

Com arrimo no artigo 67 do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF, aprovado pela Portaria MF n° 256/2009, somente deverá ser conhecido o Recurso Especial, escorado naquele dispositivo regimental, quando devidamente comprovada a divergência arguida entre o Acórdão recorrido e o paradigma, a partir da demonstração fundamentada, acompanhada da cópia da publicação da ementa do Acórdão

paradigma ou do seu inteiro teor, impondo, ainda, a comprovação do pré-questionamento a respeito do tema. Não se presta à comprovação/caracterização da divergência de teses pretendida o Acórdão paradigma que analisa matéria diversa da adotada no decisório combatido, na esteira dos preceitos contidos no § 6º do dispositivo regimental supra.

Recurso especial conhecido em parte e provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, conhecer em parte do recurso e, na parte conhecida, dar provimento ao recurso.

(Assinado digitalmente)

Otacílio Dantas Cartaxo – Presidente

(Assinado digitalmente)

Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira – Relator

EDITADO EM: 22/09/2014

Participaram, do presente julgamento, os Conselheiros Otacílio Dantas Cartaxo (Presidente), Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira, Luiz Eduardo de Oliveira Santos, Alexandre Naoki Nishioka, Marcelo Oliveira, Manoel Coelho Arruda Junior, Pedro Anan Junior (suplente convocado), Maria Helena Cotta Cardozo, Gustavo Lian Haddad e Elias Sampaio Freire.

Relatório

INDUSTRIAL ACRILAN LTDA., contribuinte, pessoa jurídica de direito privado, já devidamente qualificada nos autos do processo administrativo em epígrafe, teve contra si lavrada Notificação Fiscal de Lançamento de Débito - NFLD nº 35.802.491-9, em 17/08/2006, exigindo-lhe crédito tributário referente às contribuições previdenciárias devidas e não recolhidas pela notificada, concernentes à parte da empresa, do financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrentes dos riscos ambientais do trabalho e as destinadas a Terceiros (SESI, SENAI, SEBRAE, INCRA e Salário-Educação), incidentes sobre a remuneração dos segurados empregados e contribuintes individuais, bem como sobre as importâncias pagas pela prestação de serviços de cooperados mediante cooperativa de trabalho médico e o valor da comercialização de produtos rurais, adquiridos junto a pessoas físicas, em relação ao período de 08/1997 a 12/2005, conforme Relatório Fiscal da Notificação, às fls. 107/109, e demais documentos que instruem o processo, consubstanciadas nos seguintes levantamentos:

1) **AB2** - As importâncias pagas aos segurados empregados, constantes da folha de pagamento sob a rubrica 392 - ABONO, na competência 06/2000, correspondente a 7% da remuneração de cada empregado;

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 29/09/2014 por ARLINDO ANTONIO DA SILVA, Assinado digitalmente em 10/10/2

014 por OTACILIO DANTAS CARTAXO, Assinado digitalmente em 29/09/2014 por RYCARDO HENRIQUE MAGALHAES DE OLIVEIRA

2) **ABO** - As importâncias pagas aos segurados empregados a título de abono pecuniário de férias, correspondente a venda de 10 (dez) dias ou 1/3 das férias, incluído o adicional previsto na Constituição Federal, art. 7º, XVII, no período de 01/08/1997 a 21/05/1998, não declaradas em GFIP;

3) **AU2** - A remuneração paga a contribuintes individuais pelos serviços que lhe prestaram, no período de 01/1999 a 12/2000, cujos valores encontram-se registrados nas contas elencadas no Relatório Fiscal e não foram informados em GFIP's;

4) **COP** - Pagamentos a cooperativa de trabalhos médicos (UNIMED) pelos serviços por esta prestados, por meio de seus cooperados, no período de 03/2000 a 12/2005, não declarados em GFIP;

5) **FPG** - A folha de pagamento mensal dos estabelecimentos matriz, no período de 03 a 10/2000, declarada em GFIP. Verificou-se que a empresa não recolheu integralmente as contribuições previdenciárias incidentes sobre a remuneração de seus trabalhadores neste período;

6) **RUR** - Aquisição, por parte da notificada, de produção rural (lenha) de segurado especial, no período de 01/1999 a 12/2000. Não houve retenção da contribuição nas notas de aquisição da lenha. A informação relativa à aquisição da produção rural não foi declarada em GFIP;

Após regular processamento, interposto recurso voluntário à Segunda Seção de Julgamento do CARF contra Decisão da então Delegacia da Receita Previdenciária em Blumenau/SC, DN nº 20.421.4/0094/2007, às fls. 515/524, que julgou procedente o lançamento fiscal em referência, a Egrégia 2ª Turma Ordinária da 3ª Câmara, em 14/04/2011, por maioria de votos, achou por bem DAR PROVIMENTO PARCIAL AO RECURSO VOLUNTÁRIO DA CONTRIBUINTE, o fazendo sob a égide dos fundamentos inseridos no Acórdão nº 2302-01.016, sintetizados na seguinte ementa:

“ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/08/1997 a 31/12/2005

CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. CERCEAMENTO DE DEFESA. RELATÓRIO FISCAL, INEXISTÊNCIA.

Não incorre em cerceamento do direito de defesa o lançamento tributário cujos relatórios típicos, incluindo o Relatório Fiscal e seus anexos, descreverem de forma clara, discriminada e detalhada a natureza e origem de todos os fatos geradores lançados, suas bases de cálculo, alíquotas aplicadas, montantes devidos, as deduções e créditos considerados em favor do contribuinte, assim como, os fundamentos legais que lhe dão amparo jurídico, permitindo dessarte a perfeita identificação dos tributos lançados na notificação fiscal.

INCONSTITUCIONALIDADE DE LEI OU DE ATO NORMATIVO. RECONHECIMENTO. IMPOSSIBILIDADE JURÍDICA.

eis que tal atribuição foi reservada, com exclusividade, pela Constituição Federal, ao Poder Judiciário.

VALORES LANÇADOS EM CONTA DE RESULTADO DE NATUREZA DEVEDORA. ENCARGO EXCLUSIVO DA EMPRESA.

Os valores lançados em conta de resultado, de natureza devedora, em títulos próprios da contabilidade, são representativos de despesas a cargo exclusivo da empresa.

COOPERATIVA DE TRABALHO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. ART. 22, IV DA LEI Nº 8.212/91.

É devida a contribuição previdenciária a cargo da empresa, incidente à alíquota de quinze por cento sobre o valor bruto da nota fiscal ou fatura de prestação de serviços, relativamente a serviços que lhe são prestados por cooperados por intermédio de cooperativas de trabalho.

COOPERATIVA DE TRABALHO. CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. EC nº 20/98. LEI Nº 9.876/99.

A contribuição social incidente à alíquota de quinze por cento sobre o valor bruto da nota fiscal/fatura de serviços que são prestados à empresa por cooperados por intermédio de cooperativas de trabalho foi instituída pela Lei nº 9.876/99, imersa na ordem constitucional vigente após a publicação da Emenda constitucional nº 20/98, a qual demanda unicamente criação por lei ordinária.

CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. PRAZO DECADENCIAL. CINCO ANOS. ART. 173, I DO CTN.

O Supremo Tribunal Federal, conforme entendimento exarado na Súmula Vinculante nº 8, no julgamento proferido em 12 de junho de 2008, reconheceu a inconstitucionalidade do art. 45 da Lei nº 8.212 de 1991. Incidência do preceito inscrito no art. 173, I do CTN. Encontram-se atingidos pela fluência do prazo decadencial parte dos fatos geradores apurados pela fiscalização.

CORESP. RELATÓRIO OBRIGATÓRIO DA NOTIFICAÇÃO FISCAL.

A inclusão dos sócios na Relação de Corresponsáveis - CORESP não tem o condão de os inserir no pólo passivo da relação jurídica tributária. Presta-se apenas como subsídio à Procuradoria, caso se configure a responsabilidade pessoal de terceiros, na hipótese encartada no inciso III do art. 135 do CTN.

PERÍCIA. INDEFERIMENTO. CERCEAMENTO DE DEFESA. INOCORRÊNCIA.

Considera-se não formulado o pedido de perícia que deixar de atender aos requisitos essenciais previstos no inciso IV do art. 16 do Dec. nº 70.235/72. É facultado à autoridade julgadora de primeira instância indeferir as perícias que considerar prescindíveis ou impraticáveis.

*MULTA DE MORA. NFLD. DESPROPORCIONALIDADE.
INOCORRÊNCIA.*

Foge à competência deste colegiado a análise da adequação das normas tributárias fixadas pela Lei nº 8.212/91 aos princípios e vedações constitucionais ao poder de tributar plasmados CF/88.

JUROS MORATÓRIOS. TAXA SELIC. LEGALIDADE.

O crédito decorrente de contribuições previdenciárias não integralmente pagas na data de vencimento será acrescido de juros de mora, de caráter irrelevável, seja qual for o motivo determinante da falta, equivalentes à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia SELIC a que se refere o artigo 13 da Lei 9.065/95, incidentes sobre o valor atualizado, nos termos do art. 161 do CTN c.c. art. 34 da Lei nº 8.212/91.”

Irresignada, a Contribuinte interpôs Recurso Especial, às fls. 634/644, com arrimo nos artigos 64, inciso II, e 67 do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF, procurando demonstrar a insubsistência do Acórdão recorrido, desenvolvendo em síntese as seguintes razões:

Após breve relato das fases ocorridas no decorrer do processo administrativo fiscal, insurge-se contra o Acórdão atacado, alegando ter contrariado entendimentos levados a efeito por outras Câmaras/Turmas dos Conselhos/CARF a respeito das mesmas matérias, conforme se extrai dos Acórdãos paradigmas trazidos à colação, impondo seja conhecido o recurso especial da recorrente, porquanto comprovadas as divergências arguidas.

Relativamente ao prazo decadencial, assevera que os Acórdãos nºs 9202-01.923 e 2403-000.908 acolheram o prazo decadencial inscrito no artigo 150, § 4º, do Código Tributário Nacional, em detrimento daquele previsto no artigo 173, inciso I, do mesmo Diploma Legal, em face da constatação de antecipação de pagamentos no caso de lançamento de remuneração indireta, devendo ser considerado o salário como um todo e não por rubrica, ao contrário do assentado no decisório combatido.

Suscita ser equivocada a tese de inexistência de antecipação de pagamento, uma vez que a contribuinte promoveu o recolhimento das contribuições previdenciárias incidentes sobre as verbas remuneratórias convencionais – salário direto, impondo seja adotado o prazo decadencial inscrito no artigo 150, § 4º, do CTN, rechaçando os fatos geradores ocorridos até 07/2001 (inclusive).

No que tange à pretensa nulidade do lançamento em face da ausência da descrição clara e precisa dos fatos geradores das contribuições previdenciárias ora lançadas, infere que o *decisum* guerreado malferiu o entendimento consubstanciado nos Acórdãos paradigmas nºs 206-00.295 e 205-01.531.

Em defesa de sua pretensão, sustenta que os Acórdãos ora adotados como paradigmas determinaram a nulidade do lançamento, quando a autoridade fiscal não lograr demonstrar clara e precisamente os fatos geradores das contribuições previdenciárias, o que se vislumbra na hipótese dos autos, ao contrário do que restou assentado na decisão hostilizada.

Acrescenta que a ausência de menção do fundamento legal que ampara o lançamento enseja a sua nulidade, especialmente em observância aos princípios da legalidade e da ampla defesa, na linha do entendimento estampado nos decisórios paradigmas.

Por fim, requer o conhecimento e provimento do Recurso Especial, impondo a reforma do *decisum* ora atacado, nos termos encimados.

Submetido a exame de admissibilidade, o ilustre Presidente da 3ª Câmara da 2ª SJ do CARF, entendeu por bem admitir o Recurso Especial da Contribuinte, sob o argumento de que a recorrente logrou comprovar que o Acórdão guerreado divergiu de outras decisões exaradas pelas demais Câmaras/Turmas dos Conselhos de Contribuintes/CARF a propósito das mesmas matérias, conforme Despacho nº 2300-450/2012, às fls. 693/694.

Instada a se manifestar a propósito do Recurso Especial da Contribuinte, a Procuradoria da Fazenda Nacional apresentou suas contrarrazões, às fls. 697/699, corroborando os fundamentos de fato e de direito do Acórdão guerreado, em defesa de sua manutenção.

É o Relatório.

Voto

Conselheiro Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira, Relator

NULIDADE DO LANÇAMENTO

Com a devida vênia ao ilustre Presidente da 3ª Câmara da 2ª Seção de Julgamento do CARF, ousou divergir do despacho que deu seguimento ao Recurso Especial da Contribuinte, por não vislumbrar na hipótese vertente requisito regimental amparando a pretensão da recorrente, não merecendo ser conhecida sua peça recursal, como passaremos a demonstrar.

Conforme se depreende da análise do Recurso Especial, pretende a recorrente a reforma do Acórdão em vergasta, alegando, em síntese, que as razões de decidir ali esposadas contrariaram outras decisões das demais Câmaras/Turmas dos Conselhos/CARF quanto à pretensa nulidade do lançamento em face da ausência da descrição clara e precisa dos fatos geradores das contribuições previdenciárias ora lançadas, como se infere dos Acórdãos paradigmas nºs 206-00.295 e 205-01.531.

A fazer prevalecer sua pretensão, sustenta que os Acórdãos ora adotados como paradigmas determinaram a nulidade do lançamento, quando a autoridade fiscal não lograr demonstrar clara e precisamente os fatos geradores das contribuições previdenciárias, o que se vislumbra na hipótese dos autos, ao contrário do que restou assentado no *decisum* hostilizado.

Acrescenta que a ausência de menção do fundamento legal que ampara o lançamento enseja a sua nulidade, especialmente em observância aos princípios da legalidade e da ampla defesa, na linha do entendimento estampado nos decisórios paradigmas.

Não obstante o esforço da recorrente, corroborado quanto ao conhecimento pelo nobre Presidente subscritor do Despacho que deu seguimento ao especial, seu inconformismo, contudo, não tem o condão de prosperar. Da análise dos elementos que

instruem o processo, constata-se que a Contribuinte não logrou comprovar a divergência entre teses arguida, na forma que os dispositivos regimentais exigem, *in verbis*:

“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.

§ 1º Para efeito da aplicação do caput, entende-se como outra câmara ou turma as que integraram a estrutura dos Conselhos de Contribuintes, bem como as que integrem ou vierem a integrar a estrutura do CARF.

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

§ 3º O recurso especial interposto pelo contribuinte somente terá seguimento quanto à matéria prequestionada, cabendo sua demonstração, com precisa indicação, nas peças processuais.

§ 4º Na hipótese de que trata o caput, o recurso deverá demonstrar a divergência arguida indicando até duas decisões divergentes por matéria.

§ 5º Na hipótese de apresentação de mais de dois paradigmas, caso o recorrente não indique a prioridade de análise, apenas os dois primeiros citados no recurso serão analisados para fins de verificação da divergência.

§ 6º A divergência prevista no caput deverá ser demonstrada analiticamente com a indicação dos pontos nos paradigmas colacionados que diverjam de pontos específicos no acórdão recorrido.

§ 7º O recurso deverá ser instruído com a cópia do inteiro teor dos acórdãos indicados como paradigmas ou com cópia da publicação em que tenha sido divulgado ou, ainda, com a apresentação de cópia de publicação de até 2 (duas) ementas.

§ 8º Quando a cópia do inteiro teor do acórdão ou da ementa for extraída da Internet deve ser impressa diretamente do sítio do CARF ou da Imprensa Oficial.

§ 9º As ementas referidas no § 7º poderão, alternativamente, ser reproduzidas no corpo do recurso, desde que na sua integralidade e com identificação da fonte de onde foram copiadas.

§ 10. O acórdão cuja tese, na data de interposição do recurso, já tiver sido superada pela CSRF, não servirá de paradigma, independentemente da reforma específica do paradigma indicado.”

Como se verifica, a Contribuinte ao formular o Recurso Especial utilizou como fundamento à sua empreitada os dispositivos encimados, do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF, aprovado pela Portaria MF nº 256/2009, sem conquanto observar os requisitos ali insculpidos, especialmente aqueles constantes do § 6º, capaz de ensejar o conhecimento de sua peça recursal.

Com efeito, perfunctória leitura da peça recursal da Contribuinte, conjugada com os Acórdãos confrontados, é capaz de demonstrar que os pressupostos para conhecimento de seu recurso, inseridos nas normas supratranscritas, não foram observados.

De início, impende registrar que os casos de nulidade do lançamento, via de regra, estão escorados em situações fáticas distintas, conduzindo o julgador a contemplar a matéria com base no conjunto probatório próprio de cada processo, o que dificulta bastante a demonstração de eventual divergência de teses sobre um mesmo fato.

Em determinado caso, pode ser que a autoridade julgadora entenda que o fiscal autuante não logrou demonstrar/comprovar o fato gerador do tributo lançado de maneira clara e precisa. Em outros, pode-se concluir que a exigência fiscal encontra-se devidamente motivada e/ou fundamentada.

Mais a mais, tais conclusões dependem dos fatos geradores admitidos para efeito do lançamento, ou mesmo os procedimentos adotados neste desiderato, como, por exemplo, arbitramento, caracterização segurados empregados, etc.

Na hipótese dos autos, as contribuições previdenciárias lançadas têm como fatos geradores valores considerados como salário indireto, pagamentos a cooperativas de trabalhos médicos pela prestação de serviços mediante cooperados, bem como importância referente à comercialização de produção rural, constatados na contabilidade da empresa, nas folhas de pagamentos e outros documentos fornecidos pela contribuinte.

Por outro lado, o Acórdão paradigma nº 206-00.295, contempla a desconsideração da personalidade jurídica de empresa prestadora de serviços e caracterização dos sócios como empregados da contratante, com apuração do débito por aferição indireta / arbitramento, sem que a fiscalização tenha fundamentado e/ou motivado aludido procedimento, hipótese absolutamente distinta da presente.

No que concerne ao Acórdão nº 205-01.531, igualmente, admitido como paradigma, o Colegiado entendeu por bem decretar a nulidade do feito, em razão de a autoridade lançadora não indicar o fundamento legal do arbitramento utilizado na constituição do crédito tributário, o que também não se verifica nos autos sob análise.

Aliás, consoante se positiva da fundamentação dos decisórios paradigmas, conclui-se que, na verdade, os Acórdãos confrontados caminham lado a lado. Isto porque, *in casu*, sustentou que não haveria vício no lançamento, eis que devidamente motivado e/ou fundamentado. Ou seja, tivesse constatado ausência de clareza e/ou precisão na sua motivação e/ou fundamentação, teria decretado a sua nulidade, tal qual ocorrera nos paradigmas.

Em momento algum, o nobre Conselheiro relator subscritor do Acórdão guerreado sustentou que verificou indevida ou ausência de motivação e/ou fundamentação. Ao contrário, repita-se, posicionou-se no sentido de estar devidamente fundamentado/motivado.

Como relatado alhures, o fato de nos paradigmas o Colegiado ter entendido pela nulidade do feito, por ausência de motivação ou fundamentação do procedimento eleito pelo fisco ao constituir o crédito, não implica dizer que no caso sob análise deveria ter

entendido o mesmo, sobretudo por tratar de situações diversas, com fatos geradores diferentes e procedimentos outros.

Não se trata, pois, de lançamentos idênticos, repousando sobre os mesmos fatos e/ou procedimentos, capazes de serem confrontados na hipótese de decisões divergentes, o que impõe o não conhecimento da peça recursal.

Na esteira desse entendimento, não se pode cogitar em dissídio jurisprudencial na hipótese dos três julgados confrontados analisarem fatos absolutamente distintos.

Nesse sentido, com a devida vênia ao ilustre Presidente subscritor do r. Despacho que deu seguimento ao Recurso Especial da Contribuinte, quanto à este tema, não entendemos ser possível (regimentalmente) admitir aludida peça recursal quando não estiverem presentes os requisitos regimentais para tanto, os quais não podem ser afastados, sob pena de se estabelecer uma análise de admissibilidade pautada em subjetividade.

Em vista dos argumentos encimados, **relativamente à nulidade do lançamento**, estando o Recurso Especial da Contribuinte em dissonância com as normas regimentais deste Conselho, VOTO NO SENTIDO DE NÃO CONHECÊ-LO, pelas razões de fato e de direito acima esposadas.

DECADÊNCIA

Presentes os pressupostos de admissibilidade, sendo tempestivo e acatada pelo ilustre Presidente da 3ª Câmara da 2ª Seção do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, a divergência suscitada pela contribuinte, conheço do Recurso Especial e passo à análise das razões recursais.

Consoante se positiva dos elementos que instruem o processo, notadamente Relatório Fiscal da Notificação, no presente lançamento exige-se diferença de contribuições previdenciárias concernentes à parte da empresa, do financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrentes dos riscos ambientais do trabalho e as destinadas a Terceiros (SESI, SENAI, SEBRAE, INCRA e Salário-Educação), incidentes sobre a remuneração dos segurados empregados e contribuintes individuais, bem como sobre as importâncias pagas pela prestação de serviços de cooperados mediante cooperativa de trabalho médico e o valor da comercialização de produtos rurais, adquiridos junto a pessoas físicas, em relação ao período de 08/1997 a 12/2005, conforme Relatório Fiscal da Notificação, às fls. 107/109, e demais documentos que instruem o processo, consubstanciadas nos seguintes levantamentos:

1) **AB2** - As importâncias pagas aos segurados empregados, constantes da folha de pagamento sob a rubrica 392 - ABONO, na competência 06/2000, correspondente a 7% da remuneração de cada empregado;

2) **ABO** - As importâncias pagas aos segurados empregados a título de abono pecuniário de férias, correspondente a venda de 10 (dez) dias ou 1/3 das férias, incluído o adicional previsto na Constituição Federal, art. 7º, XVII, no período de 01/08/1997 a 21/05/1998, não declaradas em GFIP;

3) **AU2** - A remuneração paga a contribuintes individuais pelos serviços que lhe prestaram, no período de 01/1999 a 12/2000, cujos valores encontram-se registrados nas contas elencadas no Relatório Fiscal e não foram informados em GFIP's;

4) **COP** - Pagamentos a cooperativa de trabalhos médicos (UNIMED) pelos serviços por esta prestados, por meio de seus cooperados, no período de 03/2000 a 12/2005, não declarados em GFIP;

5) **FPG** - A folha de pagamento mensal dos estabelecimentos matriz, no período de 03 a 10/2000, declarada em GFIP. Verificou-se que a empresa não recolheu integralmente as contribuições previdenciárias incidentes sobre a remuneração de seus trabalhadores neste período;

6) **RUR** - Aquisição, por parte da notificada, de produção rural (lenha) de segurado especial, no período de 01/1999 a 12/2000. Não houve retenção da contribuição nas notas de aquisição da lenha. A informação relativa à aquisição da produção rural não foi declarada em GFIP;

Ao analisar a demanda, a Turma recorrida entendeu por bem manter parte substancial da exigência fiscal, acolhendo a preliminar de decadência com base no artigo 173, inciso I, do Código Tributário Nacional, em detrimento aos preceitos do artigo 150, § 4º, do mesmo Diploma Legal, considerando para tanto que as rubricas que compõem o salário devem ser examinadas separadamente, razão do insurgimento da contribuinte.

Inconformada, a Contribuinte interpôs Recurso Especial, aduzindo, em síntese, que as razões de decidir do Acórdão recorrido contrariaram a legislação de regência, especialmente o artigo 150, § 4º, do Código Tributário Nacional e, bem assim a jurisprudência deste Colegiado e do Superior Tribunal de Justiça a propósito da matéria, impondo o conhecimento da peça recursal.

A fazer prevalecer sua pretensão, infere que o entendimento consubstanciado nos Acórdãos nºs 9202-01.923 e 2403-000.908, ora adotados como paradigmas, oferece proteção ao pleito da contribuinte, uma vez acolher o prazo decadencial inscrito no artigo 150, § 4º, do Código Tributário Nacional, em detrimento daquele previsto no artigo 173, inciso I, do mesmo Diploma Legal, em face da constatação de antecipação de pagamentos no caso de lançamento de salário indireto, devendo ser considerado o salário como um todo e não por rubrica, ao contrário do assentado no decisório combatido.

Suscita ser equivocada a tese de inexistência de antecipação de pagamento, uma vez que a contribuinte promoveu o recolhimento das contribuições previdenciárias incidentes sobre as verbas remuneratórias convencionais – salário direto, impondo seja adotado o prazo decadencial inscrito no artigo 150, § 4º, do CTN, rechaçando os fatos geradores ocorridos até 07/2001.

Conforme se infere dos autos, conclui-se que o insurgimento da contribuinte merece acolhimento, por espelhar a melhor interpretação a propósito do tema, encontrando guarida na farta e mansa jurisprudência administrativa e judicial, como passaremos a demonstrar.

O exame dessa matéria impõe sejam levadas a efeito algumas considerações, senão vejamos.

O artigo 45, inciso I, da Lei nº 8.212/91, estabelece prazo decadencial de 10 (dez) anos para a apuração e constituição das contribuições previdenciárias, como segue:

“Art. 45 – O direito da Seguridade Social apurar e constituir seus créditos extingue-se após 10 (dez) anos contados:

I – do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o crédito poderia ter sido constituído;

[...]”

Por outro lado, o Código Tributário Nacional em seu artigo 173, *caput*, e inciso I, determina que o prazo para se constituir crédito tributário é de 05 (cinco) anos, contados do exercício seguinte àquele em que poderia ter sido lançado, *in verbis*:

“Art. 173. O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados:

I – do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado;

[...]”

Com mais especificidade, o artigo 150, § 4º, do CTN, contempla a decadência para os tributos sujeitos ao lançamento por homologação, nos seguintes termos:

“Art. 150 - O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.

[...]

§ 4º - Se a lei não fixar prazo a homologação, será ele de cinco anos a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.”

O núcleo da questão reside exatamente nesses três artigos, ou seja, qual deles deve prevalecer para as contribuições previdenciárias, tributos sujeitos ao lançamento por homologação.

Ocorre que, após muitas discussões a respeito do tema, o Supremo Tribunal Federal, em 11/06/2008, ao julgar os RE's nºs 556664, 559882 e 560626, por unanimidade de votos, declarou a inconstitucionalidade do artigo 45 da Lei nº 8.212/91, oportunidade em que aprovou a Súmula Vinculante nº 08, abaixo transcrita, rechaçando de uma vez por todas a pretensão do Fisco:

“Súmula nº 08: São inconstitucionais o 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.”

Registre-se, ainda, que na mesma Sessão Plenária, o STF achou por bem modular os efeitos da declaração de inconstitucionalidade em comento, estabelecendo, em suma, que somente não retroagem à data da edição da Lei em relação a pedido de restituição judicial ou administrativo formulado posteriormente à 11/06/2008, concedendo, por conseguinte, efeito *ex tunc* para os créditos pendentes de julgamentos e/ou que não tenham sido objeto de execução fiscal.

Consoante se positiva da análise dos autos, a controvérsia a respeito do prazo decadencial para as contribuições previdenciárias, após a aprovação/edição da Súmula Vinculante nº 08, passou a se limitar a aplicação dos artigos 150, § 4º, ou 173, inciso I, do Código Tributário Nacional.

Indispensável ao deslinde da controvérsia, mister se faz elucidar, resumidamente, as espécies de lançamento tributário que nosso ordenamento jurídico contempla, como segue.

Primeiramente destaca-se o **lançamento de ofício ou direto**, previsto no artigo 149 do CTN, onde o fisco toma a iniciativa de sua prática, por razões inerentes a natureza do tributo ou quando o contribuinte deixa de cumprir suas obrigações legais. Já o **lançamento por declaração ou misto**, contemplado no artigo 147 do mesmo Diploma Legal, é aquele em que o contribuinte toma a iniciativa do procedimento, ofertando sua declaração tributária, colaborando ativamente. Alfim, o **lançamento por homologação**, inscrito no artigo 150 do Códex Tributário, em que o contribuinte presta as informações, calcula o tributo devido e promove o pagamento, ficando sujeito a eventual homologação por parte das autoridades fazendárias.

Dessa forma, estando às contribuições previdenciárias sujeitas ao lançamento por homologação, defende parte dos julgadores e doutrinadores que a decadência a ser aplicada seria aquela constante do artigo 150, § 4º, do CTN, levando-se em consideração a natureza do tributo atribuída por lei, independentemente da ocorrência de pagamento, entendimento compartilhado por este conselheiro.

Ou seja, a regra para os tributos sujeitos ao lançamento por homologação é o artigo 150, § 4º, do Código Tributário, o qual somente não prevalecerá nas hipóteses de ocorrência de dolo, fraude ou conluio, o que ensejaria o deslocamento do prazo decadencial para o artigo 173, inciso I, do mesmo Diploma Legal.

Não é demais lembrar que o lançamento por homologação não se caracteriza tão somente pelo pagamento. Ao contrário, trata-se, em verdade, de um procedimento complexo, constituído de vários atos independentes, culminando com o pagamento ou não.

Observe-se, pois, que a ausência de pagamento não desnatura o lançamento por homologação, especialmente quando a sujeição dos tributos àquele lançamento é conferida por lei. E, esta, em momento algum afirma que assim o é tão somente quando houver pagamento.

Não fosse assim, o que se diria quando o contribuinte apura prejuízos e não tem nada a recolher, ou mesmo quando encontra-se beneficiado por isenções e/ou imunidades, onde, em que pese haver o dever de elaborar declarações pertinentes, informando os fatos geradores dos tributos dentre outras obrigações tributárias, deixa de promover o pagamento do tributo em razão de uma benesse fiscal?

Cabe ao Fisco, porém, no decorrer do prazo de 05 (cinco) anos, contados do fato gerador do tributo, nos termos do artigo 150, § 4º, do CTN, proceder à análise das informações prestadas pelo contribuinte homologando-as ou não, quando inexistir concordância. Neste último caso, promover o lançamento de ofício da importância que imputar devida.

Aliás, como afirmado alhures, a regra nos tributos sujeitos ao lançamento por homologação é o prazo decadencial insculpido no artigo 150, § 4º, do CTN, o qual dispôs expressamente os casos em que referido prazo deslocar-se-á para o artigo 173, inciso I, na ocorrência de dolo, fraude ou simulação comprovados. Somente nessas hipóteses a legislação específica contempla a aplicação de outro prazo decadencial, afastando-se a regra do artigo 150, § 4º. Como se constata, a toda evidência, a contagem do lapso temporal em comento independe de pagamento.

Ou seja, comprovando-se que o contribuinte deixou efetuar o recolhimento dos tributos devidos e/ou promover o autolancamento com dolo, utilizando-se de instrumentos ardilosos (fraude e/ou simulação), o prazo decadencial será aquele inscrito no artigo 173, inciso I, do CTN. Afora essa situação, não se cogita na aplicação daquele dispositivo legal. É o que se extrai da perfunctória leitura das normas legais que regulamentam o tema.

Por outro lado, alguns julgadores e doutrinadores entendem que somente aplicar-se-ia o artigo 150, § 4º, do CTN quando comprovada a ocorrência de recolhimentos relativamente ao fato gerador lançado, seja qual for o valor. Em outras palavras, a homologação dependeria de antecipação de pagamento para se caracterizar, e a sua ausência daria ensejo ao lançamento de ofício, com observância do prazo decadencial do artigo 173, inciso I.

Ressalta-se, ainda, o entendimento de outra parte dos juristas, suscitando que o artigo 150, 4º, do Código Tributário Nacional, prevalecerá quando o contribuinte promover qualquer ato tendente a apuração da base de cálculo do tributo devido, seja pelo pagamento, escrituração contábil, declaração do imposto em documento próprio, etc. Melhor elucidando, o contribuinte deverá adotar algum procedimento com o fito de apurar o tributo para que pudesse se cogitar em “homologação”.

Afora posicionamento pessoal a propósito da matéria, por entender que as contribuições previdenciárias devem observância ao prazo decadencial do artigo 150, § 4º, do Códex Tributário, independentemente de antecipação de pagamento, salvo quando comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação, o certo é que a partir da alteração do Regimento Interno do CARF (artigo 62-A), introduzida pela Portaria MF nº 586/2010, os julgadores deste Colegiado estão obrigados a “reproduzir” as decisões do STJ tomadas por recurso repetitivo, razão pela qual deixaremos de abordar aludida discussão, mantendo a tese que a aplicação do dispositivo legal retro depende da existência de recolhimentos do mesmo tributo no período objeto do lançamento, na forma decidida por aquele Tribunal Superior nos autos do Resp nº 973.733/SC, assim ementado:

“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 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 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 imponíveis 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*

quinqüenal 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.”

Na esteira desse raciocínio, uma vez delimitado pelo STJ e, bem assim, pelo Regimento Interno do CARF que nos lançamentos por homologação à antecipação de pagamento é indispensável à aplicação do instituto da decadência, nos cabe tão somente nos quedar a aludida conclusão e constatar ou não a sua ocorrência.

Entrementes, a controvérsia em relação a referido tema encontra-se distante de remansoso desfecho, se fixando agora em determinar o que pode ser considerado como antecipação de pagamento nas contribuições previdenciárias, sobretudo em face das diversas modalidades e/ou procedimentos adotados por ocasião do lançamento fiscal.

In casu, porém, despiciendas maiores elucubrações a propósito da matéria, uma vez que a simples análise dos autos nos leva a concluir pela existência de antecipação de pagamento, **por trata-se em parte de salário indireto, portanto, diferenças de contribuições, eis que a contribuinte promoveu o recolhimento das contribuições incidentes sobre a remuneração reconhecida (salário normal), fato relevante para a aplicação do instituto, nos termos da decisão do STJ acima ementada, a qual estamos obrigados a observar.**

Aliás, o Pleno da Câmara Superior de Recursos Fiscais, em Sessão realizada em 09/12/2013, afastou qualquer dúvida quanto ao tema, determinando que tratando-se de tributação sobre salário indireto, impõe-se à adoção do prazo decadencial inscrito no artigo 150, § 4º, do CTN, como se verifica da Súmula CARF nº 99, aprovada naquela oportunidade, com o seguinte Enunciado:

“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.”

Observa-se, que a hipótese tratada nos autos é exatamente aquela em que a Súmula encimada se aplica, eis que o Acórdão recorrido rechaçou a adoção do prazo decadencial inscrito no artigo 150, § 4º, do CTN, por considerar cada rubrica integrante do salário de contribuição separadamente e não a remuneração como um todo, entendimento que restou definitivamente afastado pela Súmula retro.

Mais a mais, como se extrai do Termo de Encerramento da Auditoria Fiscal - TEAF, às fls. 106, no decorrer da ação fiscal a autoridade fazendária examinou *Comproverantes de Recolhimento*, além de outros documentos, o que nos leva a concluir pela existência de pagamentos parciais realizados pela contribuinte.

Assim, é de se restabelecer a ordem legal no sentido de adotar o prazo decadencial inscrito no artigo 150, § 4º, do Código Tributário Nacional, em face do recolhimento parcial das contribuições previdenciárias ora lançadas.

Destarte, tendo a fiscalização constituído o crédito previdenciário em **17/08/2006**, com a devida ciência da contribuinte constante da folha de rosto da Notificação, a exigência fiscal resta parcialmente fulminada pela decadência, relativamente aos fatos geradores ocorridos até a competência **07/2001**, os quais se encontram fora do prazo decadencial inscrito no dispositivo legal supra, impondo seja decretada a improcedência parcial do feito.

Por todo o exposto, estando o Acórdão guerreado parcialmente em dissonância com os dispositivos legais que regulam a matéria, VOTO NO SENTIDO CONHECER EM PARTE DO RECURSO ESPECIAL DA CONTRIBUINTE, **somente quanto ao prazo decadencial**, E DAR-LHE PROVIMENTO, acolhendo a decadência parcial do crédito previdenciário, até a competência **07/2001**, pelas razões de fato e de direito acima esposadas.

(Assinado digitalmente)

Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira