



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

**Processo n°** 37324.000087/2007-57  
**Recurso n°** Especial do Procurador  
**Acórdão n°** 9202-007.346 – 2ª Turma  
**Sessão de** 27 de novembro de 2018  
**Matéria** CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA  
**Recorrente** FAZENDA NACIONAL  
**Interessado** COMPANHIA PAULISTA DE FORÇA E LUZ

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS**

Período de apuração: 01/12/1999 a 31/12/2002

CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. PAGAMENTO PARCIAL. DECADÊNCIA. ART. 150, §4ª DO CTN. SÚMULA CARF 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."

NULIDADE DO LANÇAMENTO. VÍCIO MATERIAL. AUSÊNCIA DE DESCRIÇÃO DOS FATOS E DEMAIS ELEMENTOS CARACTERIZADORES DO FATO GERADOR.

É nulo por vício material o lançamento que não apresenta de forma satisfatória os elementos essenciais a caracterização do fato gerador.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial e, no mérito, por maioria de votos, em negar-lhe provimento, vencidos os conselheiros Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira, Pedro Paulo Pereira Barbosa e Mário Pereira de Pinho Filho, que lhe deram provimento parcial.

(assinado digitalmente)

Maria Helena Cotta Cardozo - Presidente em exercício

(assinado digitalmente)

Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri - Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira, Patrícia da Silva, Pedro Paulo Pereira Barbosa, Ana Paula Fernandes, Mário Pereira de Pinho Filho, Ana Cecília Lustosa da Cruz, Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri, Maria Helena Cotta Cardozo.

## **Relatório**

Trata-se de autuação para cobrança de contribuições sociais destinadas ao custeio da Seguridade Social, parcela a cargo da empresa, incluindo as destinadas ao financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrentes dos riscos ambientais do trabalho, bem como a destinada a terceiros lançadas sobre diferenças de verbas pagas e sobre valores repassados aos segurados a título de gratificações de férias e participação nos lucros e resultados, parcelas não consideradas para compor a base de cálculo do tributo.

O lançamento compreende o período de 01/12/1999 a 31/12/2002, tendo o contribuinte sido intimado em 21/12/2006.

Após o trâmite processual 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária deu provimento parcial ao Recurso Voluntário para declarar, com base no art. 150, §4º do CTN, a decadência do lançamento até a competência de 11/2001. No mérito foram excluídas as parcelas referentes às rubricas "diferenças de contribuições de segurados empregados" - haja vista caracterização de vício material por ausência das descrição correta dos fatos, e à gratificação de férias. O Acórdão 2401-002.552 recebeu a seguinte ementa:

*ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS*

*Período de apuração: 01/12/1999 a 31/12/2002*

*PREVIDENCIÁRIO CUSTEIO AUTO DE INFRAÇÃO OBRIGAÇÃO PRINCIPAL SEGURADOS EMPREGADOS PAGAMENTOS INDIRETOS DESCUMPRIMENTO DA LEI INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÃO*

*Uma vez estando no campo de incidência das contribuições previdenciárias, para não haver incidência é mister previsão legal nesse sentido, sob pena de afronta aos princípios da legalidade e da isonomia.*

*ABONO DE FÉRIAS. ART. 144 CLT. PARCELA NÃO INTEGRANTE DO SALÁRIO-DE-CONTRIBUIÇÃO.*

*A lei previdenciária é expressa ao consignar que o abono de férias pago na forma do art. 144 da CLT não integra o salário-de-contribuição. Nesse sentido é o disposto no art. 28, parágrafo 9º, alínea "e", item 6 da Lei n 8.212 de 1991.*

*O abono previsto no art. 144 CLT exige: pacto prévio, seja por contrato individual, seja por contrato coletivo; teto de 20 dias do salário quando do gozo de férias, mas, .*

*PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS DESCUMPRIMENTO DOS PRECEITOS LEGAIS PERIODICIDADE NO PAGAMENTO ESTIPULAÇÃO NO ACORDO OU CONVENÇÃO DE REGRAS CLARAS E OBJETIVAS.*

*O estabelecimento de pagamento de PLR em mais de duas vezes no ano, afronta o disposto na lei 10.101/2000, para que a verba seja excluída do conceito de salário de contribuição. Não demonstrou o recorrente que os acordos e convenções coletivas estipulavam metas para o pagamento de PLR.*

*ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO*

*Período de apuração: 01/12/1999 a 31/12/2002*

*NFLD NULIDADE AUSÊNCIA DE FUNDAMENTO LEGAL DO DESCUMPRIMENTO DO PLR NO RELATÓRIO FLD.*

*Não provoca nulidade a ausência de descrição da lei 10.101/2000 no FLD, posto que o fundamento para constituição do crédito é a Lei 8212/91, essa devidamente descrita tanto no relatório fiscal, como no relatório FLD.*

*AUSÊNCIA DE DESCRIÇÃO DOS FATOS GERADORES NULIDADE CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA.*

*Importa nulidade do levantamento, por vício material, a insuficiente descrição dos fatos geradores, mesmo que o auditor afirme ter entregue planilha com as diferenças apuradas, posto que o processo deve conter informações necessárias ao exercício do direito ao contraditório e a ampla defesa.*

*DECADÊNCIA SÚMULA VINCULANTE N. 08 STF SALÁRIO INDIRETO*

*O STF em julgamento proferido em 12 de junho de 2008, declarou a inconstitucionalidade do art. 45 da Lei n.º 8.212/1991, tendo inclusive no intuito de eximir qualquer questionamento quanto ao alcance da referida decisão, editado a Súmula Vinculante de n.º 8, senão vejamos: “São inconstitucionais os 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”.*

*PRAZO DECADENCIAL EXISTÊNCIA DE ANTECIPAÇÃO DE PAGAMENTO OU IMPOSSIBILIDADE DE SE VERIFICAR ESSE FATO. APLICAÇÃO DO § 4. DO ART. 150 DO CTN.*

*Constatando-se antecipação de recolhimento ou quando, com base nos autos, não há como se concluir sobre essa questão, deve-se aferir o prazo decadencial pela regra constante do § 4. do art. 150 do CTN.*

*Recurso Voluntário Provido em Parte*

Intimada da decisão da Fazenda Nacional interpôs recurso especial o qual foi recebido em relação a duas matérias:

**1) Decadência pela regra do art. 173, I do CTN.** Citando como paradigmas os acórdãos nº 240200.362 e 201-77572, defende a Recorrente que quando a empresa nem mesmo reconhece determinada rubrica como fato gerador da obrigação tributária (hipótese dos autos), aplica-se a regra do art. 173, I do CTN, dado que, por óbvio, não houve qualquer recolhimento àquele título, e

**2) Natureza do vício.** Com base no acórdão paradigma nº 203-09332 defende que a imprecisa descrição dos fatos pela autoridade fiscal acarreta a nulidade do lançamento por vício formal.

O contribuinte apresentou contrarrazões requerendo a manutenção do acórdão.

É o relatório.

**Voto**

Conselheira Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri - Relatora

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

Vejamus cada uma das matérias devolvidas a esse Colegiado.

**Da decadência:**

No que tange ao reconhecimento da decadência, lembramos que o lançamento originalmente se referia a cobrança de contribuições previdenciárias incidentes sobre diferenças de verbas pagas aos segurados e ainda valores a estes repassados a título de gratificações de férias e participação nos lucros e resultados, parcelas classificadas pela fiscalização como salário-indireto.

O lançamento compreende o período de 01/12/1999 a 31/12/2002, tendo o contribuinte sido intimado em 21/12/2006.

Discute-se por meio do presente recurso se haveria nos autos comprovação de pagamento, ainda que parcial, do tributo cobrado.

Tal discussão é relevante na medida em que, após exaustivo debate, a jurisprudência se posicionou no sentido de para aqueles tributos classificados no modalidade de lançamento por homologação o prazo decadencial aplicável é o do art. 150, §4º do CTN, salvo nas hipóteses em que o contribuinte tenha agido com dolo, fraude ou simulação, ou se restar comprovado que não ocorreu a antecipação de pagamento.

O Superior Tribunal de Justiça em decisão vinculante - Resp nº 973.733/SC, firmou entendimento de que a homologação do art. 150, §4º do CTN refere-se ao pagamento

antecipado realizado pelo contribuinte, nas palavras do Ministro Luiz Fux: *"Assim é que 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"*.

Referido julgado recebeu a seguinte ementa:

*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 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).*

(...)

*7. Recurso especial desprovido. Acórdão submetido ao regime do artigo 543C, do CPC, e da Resolução STJ 08/2008. (destaques do original)*

A doutrina se manifestava neste mesmo sentido, valendo citar o posicionamento da Doutora Christiane Mendonça, no artigo intitulado "Decadência e Prescrição em Matéria Tributária", publicado livro Curso de Especialização em Direito Tributário: estudos analíticos em homenagem a Paulo de Barros Carvalho, editora Forense:

*Nos lançamentos por homologação - o prazo de cinco anos é contado da data da ocorrência do fato gerador, art. 150, §4º. Ocorre que quando o contribuinte não cumpre o seu dever de produzir a norma individual e concreta e de pagar tributo, compete à autoridade administrativa, segundo art. 149, IV do CTN efetuar o lançamento de ofício. Dessa forma, consideramos apressada a afirmação genérica que sempre que for lançamento por homologação o prazo será contado a partir da ocorrência do fato gerador, pois não é sempre, dependerá se houve ou não pagamento antecipado. Caso não haja o pagamento antecipado, não há o que se homologar e, portanto, caberá ao Fisco promover o lançamento de ofício, submetendo-se ao prazo do art. 173, I do CTN. Nesse sentido, explica Sacha Colmon Navarro Coelho: "A solução do dia primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado aplica-se ainda aos impostos sujeitos a homologação do pagamento na hipótese de não ter ocorrido pagamento antecipado... Se tal não houve, não há o que se homologar."*

*Também a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça é firme no mesmo sentido de que na hipótese de ausência de pagamento de tributo sujeito a lançamento por homologação, o prazo decadencial para constituição do crédito tributário segue a regra do art. 173, I do CTN, contando-se os cinco a anos a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em o lançamento poderia ter sido efetuado.*

Ocorre que, embora não haja mais dúvidas de que para se considerar como termo inicial da decadência a data da ocorrência do fato gerador se faz necessário verificar acerca da ocorrência de antecipação do pagamento do tributo, permanece sob debate qual seria a abrangência do termo 'pagamento' adotado por aquele Tribunal Superior. Em outras palavras, quais pagamentos realizados pelo contribuinte devem ser considerados para fins de aplicação do art. 150, §4º do CTN?

No que tange as contribuições previdenciárias entendo que a resposta já foi construída por este Conselho quando da edição da Súmula CARF nº 99, que dispõe:

*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.*

Assim, a verificação da ocorrência de pagamento para fins de atração da regra o art. 150, §4º do CTN deve se dar pela análise de ter o contribuinte recolhido ao longo do período autuado contribuição previdenciária decorrente do mesmo fato gerador objeto do lançamento, ainda que os respectivos recolhimentos não se refiram propriamente aos fatos cujas hipóteses de incidência tenham sido questionadas pela fiscalização.

Ora, tratando-se de lançamento onde se exige apenas a diferença da valores em razão reclassificação da parcelas como remuneratórias, deve-se concluir que o Contribuinte efetuou pagamentos em razão do mesmo fato gerador discutido, qual seja, contribuição previdenciária incidente sobre o total das remunerações pagas ou creditas à pessoa física que lhe tenha prestado serviços (art. 22 da Lei nº 8.212/91). Tais recolhimentos, por força da Súmula CARF nº 99 atraem a aplicação do art. 150, §4º do CTN.

Diante do exposto, mantenho a decisão recorrida.

### **Do Vício:**

A segunda matéria envolve a discussão acerca da natureza do vício declarado pelo acórdão recorrido. No entendimento da turma *a quo* a ausência da descrição precisa dos fatos cerceou o direito de defesa do Contribuinte, devendo o lançamento ser julgado improcedente por vício material. Vale transcrever parte das conclusões do Redator do voto vencedor:

*Apreciando com atenção os termos do relato do fisco, hei de concordar com a Relatora, posto que não basta a Autoridade Fiscal fazer menção a planilhas demonstrativas, sem contudo, aprofundar-se na descrição dos fatos geradores das contribuições lançadas.*

...

*Sem dúvida, a falta de detalhamento acima apontada, retirou do relatório fiscal da NFLD a clareza e precisão exigidos pela norma acima, se não impossibilitando, mas, certamente, prejudicando sobremaneira o direito de defesa do sujeito passivo.*

*A preterição ao direito de defesa do administrado é norma constitucional (inciso LV do art. 5.º) que, uma vez desrespeitada, acarreta em nulificação do ato administrativo que lhe for contrário.*

*Até aqui concordei com as conclusões da Relatora, todavia, ousou divergir quanto a natureza do vício que a levou a excluir da*

*NFLD o levantamento “Diferenças de Contribuições de Segurados Empregados” Na situação sob testilha, o vício deve ser considerado de natureza substancial, posto que está vinculado a aspectos intrínsecos do lançamento, qual seja a correta caracterização do fato gerador.*

Para definição da natureza do vício - se formal ou material - deve-se analisar a questão sob o foco da existência de erro na norma utilizada para construção do lançamento, melhor dizendo, se a ausência da descrição do fato maculou a norma introduzida desobedecendo os critérios da regra matriz prevista no dispositivo legal aplicável. Havendo essa hipótese, estaremos diante de vício material.

Tal entendimento se baseia nas lições do Professor Paulo de Barros Carvalho o qual já foi utilizado nesta Câmara Superior no Acórdão 9202-004.329 da lavra do Conselheiro Heitor de Souza Lima Júnior o qual peço vênias para transcrever:

*Quanto à distinção entre vício formal e material, alinho-me aqui à corrente que os distingue baseado nas noções de norma introdutora e norma introduzida, de lição de Paulo de Barros Carvalho e muito bem resumida pela Conselheira Celia Maria de Souza Murphy, no âmbito do Acórdão 2101-002.191, de lavra da 1ª. Turma Ordinária da 1ª. Câmara da 2a. Seção de Julgamento e datado de 15 de maio de 2013, expressis verbis:*

*"(...)*

*O tema dos vícios material e formal está intrinsecamente relacionado com o processo de positivação do direito.*

*Tomamos por premissa que o direito positivo é um sistema de normas, regidas por um princípio unitário, no qual normas jurídicas, seus elementos, relacionados entre si, são inseridas e excluídas a todo instante. As normas jurídicas são inseridas no sistema do direito positivo de acordo com regras que o próprio sistema produz. É uma norma que estipula qual é o órgão autorizado a inserir normas no sistema do direito positivo e qual o procedimento para que isso se faça.*

*Toda norma jurídica introduzida no sistema do direito positivo o é por meio de uma norma introdutora. As normas sempre andam aos pares: norma introdutora e norma introduzida, tal como leciona Paulo de Barros Carvalho.*

*A norma introdutora espelha o seu próprio processo de produção; a introduzida regula a uma conduta (que pode ser, inclusive, a produção de outra norma). Nesse sentido, seguindo os ensinamentos de Kelsen, são de direito formal as normas que cuidam da organização e do processo de produção de outras normas; de direito material são as normas que determinam o conteúdo desses atos, isto é, regulam o comportamento humano propriamente dito.*

*O lançamento, norma jurídica que é, não foge à regra: compõe-se de norma introdutora e norma introduzida. Na norma introdutora fica demonstrado o procedimento que o agente público, autorizado a inserir no ordenamento jurídico a norma individual e concreta que aplica a regra-matriz de incidência tributária, seguiu para produzi-la. A norma introduzida é a própria aplicação da regra-matriz. A primeira norma trata da forma; a segunda, da matéria.*

*No lançamento, a norma introdutora tem a ver com o procedimento ao qual alude o artigo 142 da Lei n.º 5.172, de 1966 (Código*

*Tributário Nacional) e as normas de Direito Administrativo, que se completa com a norma introduzida, que efetivamente aplica a regra-matriz de incidência.*

*Feitas essas considerações, resta analisar em que ponto se identifica o vício do lançamento perpetrado no presente processo, se no processo de produção do ato administrativo do lançamento ou se na aplicação da regra-matriz de incidência tributária. Se na norma introdutora, trata-se de erro formal; se na norma introduzida, é erro material.*

(...)

*A regra-matriz de incidência, como ensina Paulo de Barros Carvalho, é norma jurídica em sentido estrito que institui o tributo, e compõe-se de antecedente e conseqüente. No antecedente, temos os critérios material, espacial e temporal. No conseqüente, os critérios pessoal (sujeitos ativo e passivo) e critério quantitativo (base de cálculo e alíquota). Analisamos, a seguir, a aplicação de cada um deles no lançamento em debate.*

(...)"

No presente caso, em relação ao lançamento eivado de nulidade o Relatório Fiscal da NFLD se limitou a destacar que "*Diferenças de contribuições de segurados empregados - Conforme planilha discriminativa integrante desta NFLD e entregue em meio digital à empresa.*" Ora, não há nos autos, para essa rubrica, qualquer indicativo sobre quais fatos levaram a fiscalização a concluir pelo pagamento a menor da contribuição previdenciária.

O vício apontado vai muito além dos aspectos formais do lançamento ou da mera ausência de motivação ou descrição incompleta dos fatos, o que temos é a total ausência no relatório fiscal da indicação dos elementos que levam a concretização da norma descrita na regra matriz de incidência.

Assim, deve-se concluir pela natureza material do vício apontado.

### **Conclusões:**

Diante do exposto, nego provimento ao recurso da Fazenda Nacional e mantenho a decisão recorrida.

(assinado digitalmente)

Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri

