



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais

PROCESSO	10314.720858/2018-41
ACÓRDÃO	2402-012.774 – 2ª SEÇÃO/4ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	10 de julho de 2024
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	METODO POTENCIAL ENGENHARIA LTDA
RECORRIDA	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

Período de apuração: 01/01/2013 a 31/12/2013

DECADÊNCIA

O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 anos, contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, quando não há pagamento antecipado, ou da ocorrência do fato gerador, quando o contribuinte recolhe antecipadamente o tributo devido, ainda que de forma parcial.

Existindo antecipação do pagamento, aplica-se o art. 150, § 4º do CTN para a determinação do termo inicial do prazo decadencial.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, reconhecer que o crédito tributário remanescente foi atingido pela decadência prevista no art. 150, § 4º, do CTN.

Assinado Digitalmente

Gregório Rechmann Junior – Relator

Assinado Digitalmente

Francisco Ibiapino Luz – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Francisco Ibiapino Luz, Gregório Rechmann Junior, João Ricardo Fahrion Nüske, Luciana Vilardi Vieira de Souza Mifano, Marcus Gaudenzi de Faria e Rodrigo Duarte Firmino.

RELATÓRIO

Trata-se de recurso voluntário (p. 768) interposto em face da decisão da 6ª Turma da DRJ/SDR, consubstanciada no Acórdão nº 15-50.233 (p. 743), que julgou procedente em parte a impugnação apresentada pelo sujeito passivo.

Nos termos do relatório da r. decisão, tem-se que:

1 Autos de infração

Trata-se de créditos tributários lançados em face do contribuinte acima identificado por meio dos autos de infração discriminados a seguir:

Tabela I – Discriminação dos autos de infração

DESCRIÇÃO DO AUTO DE INFRAÇÃO	VALOR ORIGINAL
CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA DA EMPRESA E DO EMPREGADOR:	
2141 CP Patronal – Contribuição Empresa/Empregador	
• Infração: valores pagos ou creditados a contribuintes individuais não oferecidos à tributação.	263.292,00
Multa aplicada: 150%	394.938,00
2158 Contribuição Riscos Ambientais/Aposentadoria Especial	
DESCRIÇÃO DO AUTO DE INFRAÇÃO	VALOR ORIGINAL
• Infração: GILRAT de empregados não oferecido à tributação.	347.868,86
Multa aplicada: 150%	521.803,25

Conforme consta no termo de verificação fiscal, foi identificado que, durante o ano-calendário de 2013, o contribuinte autuado deixou de declarar e recolher os créditos tributários discriminados acima, correspondentes às contribuições previdenciárias patronais incidentes sobre a remuneração paga aos contribuintes individuais discriminados e à contribuição Grau de Incidência de Incapacidade Laborativa decorrente dos Riscos Ambientais do Trabalho (GILRAT) referente à diferença entre a alíquota apurada pelo então Ministério da Previdência Social e a alíquota declarada pelo contribuinte na GFIP.

A Autoridade Tributária detectou que a empresa autuada deixou de declarar na GFIP as remunerações pagas a contribuintes individuais constantes das Declaração do Imposto de Renda Retido na Fonte por ela mesma emitidas, sob o código 0588. Os contribuintes individuais e as correspondentes remunerações foram discriminados numa tabela integrante do termo de verificação fiscal (fl. 267).

Com relação às contribuições para o GILRAT, o contribuinte exerce atividade econômica sujeita à alíquota SAT de 3%. O Fator Acidentário de Prevenção (FAP)

do contribuinte, apurado pelo então Ministério da Previdência Social, foi de 1,1036. Assim sendo, a alíquota GILRAT aplicável ao contribuinte em 2013 corresponde a 3,31%. Como a empresa autuada declarou na GFIP a alíquota de 3%, então a Autoridade Tributária lançou de ofício os créditos correspondentes à diferença de alíquota de 0,31%, incidentes sobre a própria base de cálculo declarada pela empresa na GFIP.

Foi infligida multa de ofício no percentual de 150% do valor originário das contribuições lançadas, com fundamento no art. 35-A da Lei nº 8.212/1991, combinado com o art. 44, inciso I e § 1º, da Lei nº 9.430/1996.

2 Impugnação

O contribuinte impugnou a autuação e alegou o seguinte, em síntese:

* “O valor apurado carece de liquidez e certeza, pois o conteúdo do auto de infração pretende valores estranhos à hipótese de incidência arguida”. Foram lançadas contribuições incidentes sobre a remuneração de contribuintes individuais, sob o código 0588. Tal código refere-se ao “recolhimento de autônomos”. Entretanto, uma das pessoas relacionadas como contribuinte individual no auto de infração, não é um trabalhador autônomo. Ele “sempre compôs o quadro societário da Impugnante, ocupando cargos nos Conselhos ou Diretoria. Na condição de membro do quadro societário, recolhimentos sobre os rendimentos atribuídos à Luiz Fernando Naresi Cursino não se enquadram no código 0588 pois, em verdade, são pró-labore, cujo código de informação e recolhimento é diverso. Tão somente em razão de erro material no preenchimento das obrigações acessórias os rendimentos de Luiz Fernando Naresi Cursino foram alocados sob o código 0588. Cabe ainda esclarecer que tal equívoco foi comunicado à Sra. Auditora durante a fiscalização na intenção de que a mesma instrísse a empresa na regularização, o que não ocorreu. [...] Havendo o lançamento de ofício de obrigação tributária decorrente do não recolhimento da cota patronal sobre a remuneração de autônomos identificados sob o código 0588, não podem outras espécies de pagamento serem enquadradas neste cenário [...]. Assim, a despeito de equívoco material por parte da Impugnante, não pode a Fazenda exigir crédito tributário cuja verdadeira origem fática é estranha aos fundamentos legais apontados pela autoridade fiscal em razão dos Princípios da Estrita Legalidade Tributária, Vedação ao Confisco e Vedação ao Enriquecimento sem Causa, este de ampla aplicação para a Administração Pública. Tem-se, portanto, medida necessária a declaração de nulidade do auto de infração e sua plena desconstituição, afastando-se qualquer cobrança da Impugnante”;

* Os valores exigidos a título de contribuição sobre a remuneração de contribuintes individuais estão errados porque, ao invés de lançar o valor equivalente a 20% das remunerações, a Autoridade Tributária lançou os próprios valores das remunerações como se fossem as contribuições devidas. Tal fato pode ser observado no mero confronto entre a tabela discriminativa dos contribuintes

individuais e os relatórios do auto de infração. “Ainda que se admitam como devidas as contribuições para os períodos e contribuintes apontados no auto de infração, os valores exigidos são ilegais porque não refletem o que a legislação tributária estabelece como incidência válida. Portanto, nos termos expostos, necessária a declaração de nulidade do auto de infração, haja vista o mesmo pretender a cobrança de tributo sem fundamento de validade, adulterando ilegalmente a norma de incidência tributária trazida nos artigos Art. 22, III da Lei n. 8212/91, Art. 12, I e Art. 201, II, §12, 22, 32, 52 e 82”;

* “[...] a Impugnante apresentou contestação do valor que lhe foi atribuído a título de FAP/2013 em 03/12/2012, registrado sob o Número do Protocolo: 1211290005216/01-1. Tal contestação foi objeto de análise do Ministério da Previdência Social - MPS e em 22.07.2016 houve publicação do resultado da análise de 1ª instância, obtendo-se o deferimento parcial, o que ensejou na redução do índice original imputado pelo referido órgão de 1,0777 para 0,9517. Já na 2ª instância, o Ministério da Previdência Social - MPS, entendeu por deferir parcialmente o requerimento formulado em sede recursal, reduzindo o índice original aplicado de 1,0777 para 0,9412. [...] A vista do resultado das insurgências administrativas para revisão do FAP (documentos ao final anexados), o FAP da Impugnante tem o valor de 1 sendo neutro para o cálculo do RAT, o qual tem como valor final para 2013 a grandeza 3%. [...] Assim, uma vez ilícita a pretensão constante no Auto Infração ora impugnado em manter o FAP na razão de 1.1036, ocorrência esta que também é causa de nulidade de pretensão de cobrança de diferenças (0,31%) a título de GILRAT no exercício de 2013. Além de decisão definitiva da Administração sobre o correto FAP a ser atribuído à Impugnante, circunstância esta suficiente para ausência de justa causa para impor qualquer obrigação tributária sobre diferenças de GILRAT/2013, a legislação de forma expressa concede efeito suspensivo a este questionamento”;

* “Há ainda que ser ressaltado que em momento algum a Sra. Auditora Fiscal justificou a aplicação da multa no percentual de 150%, não sendo em momento algum demonstrado o ato de sonegação, fraude ou conluio que justificasse a incidência”. Ademais, a alíquota aplicada possui efeito confiscatório.

O impugnante pediu a suspensão da exigibilidade dos créditos, a declaração de nulidade do auto de infração e da representação fiscal para fins penais, o afastamento da pretensão da cobrança da diferença de contribuição para o GILRAT e o afastamento da aplicação da multa de ofício no percentual de 150%.

A DRJ, como visto, julgou procedente em parte a impugnação apresentada pelo sujeito passivo, nos termos do susodito Acórdão nº 15-50.233 (p. 743), conforme ementa abaixo reproduzida:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2013 a 31/12/2013

CONTESTAÇÃO. SUSPENSÃO DA EXIGIBILIDADE DO CRÉDITO. CERTIDÃO POSITIVA DE DÉBITOS COM EFEITOS DE NEGATIVA. DECORRÊNCIA DA LEI.

Por disposição legal, a apresentação válida de impugnação ou manifestação de inconformidade suspende a exigibilidade do crédito combatido e, por conseguinte, não impede o fornecimento de certidão positiva de débitos, com efeitos de negativa.

ERRO DE FATO. MANUTENÇÃO DOS CRITÉRIOS JURÍDICOS. REVISÃO DO LANÇAMENTO.

Uma vez detectado erro de fato, sem modificação dos critérios jurídicos adotados e garantido o direito ao contraditório e à ampla defesa pelo sujeito passivo, a parte do crédito tributário indevidamente constituída deve ser expurgada do lançamento.

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA. APLICAÇÃO. HIPÓTESES.

A multa de ofício qualificada de 150% somente é aplicável nas hipóteses de sonegação, fraude ou conluio.

INCONSTITUCIONALIDADE. ILEGALIDADE. JULGAMENTO ORIGINÁRIO POR ÓRGÃO ADMINISTRATIVO. INCOMPETÊNCIA.

A instância administrativa é incompetente para se manifestar originariamente sobre a constitucionalidade ou legalidade de ato normativo.

Impugnação Procedente em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte

Cientificada da decisão exarada pela DRJ, a Contribuinte apresentou o recurso voluntário de p. 768 e seguintes, defendendo, em síntese, a perda do direito de o Fisco constituir o crédito tributário em face do transcurso do lustro decadencial, nos termos do art. 150, § 4º, do CTN.

Sem contrarrazões.

É o relatório.

VOTO

Conselheiro Gregório Rechmann Junior, Relator.

O recurso voluntário é tempestivo e atende os demais requisitos de admissibilidade. Deve, portanto, ser conhecido.

Conforme exposto no relatório supra, trata-se o presente caso de lançamento fiscal com vista a exigir crédito tributário referente às contribuições previdenciárias patronais incidentes sobre a remuneração paga a contribuintes individuais e à contribuição Grau de Incidência de

Incapacidade Laborativa decorrente dos Riscos Ambientais do Trabalho (GILRAT) referente à diferença entre a alíquota apurada pelo então Ministério da Previdência Social e a alíquota declarada pelo contribuinte na GFIP.

A Contribuinte, em sua peça recursal, defende, em síntese, a perda do direito de o Fisco constituir o crédito tributário em face do transcurso do lustro decadencial, nos termos do art. 150, § 4º, do CTN.

Pois bem!

Inicialmente, cumpre destacar que a Contribuinte **não** defendeu a perda do direito de o Fisco constituir o crédito tributário em face do transcurso do lustro decadencial em sede de impugnação, o fazendo apenas nesta instância administrativa. Todavia, por se tratar de matéria de ordem pública que pode ser conhecida a qualquer momento, inclusive de ofício, impõe-se verificar, no caso em análise, se o direito de o Fisco constituir o crédito tributário foi atingido (ou não) pela decadência.

No que tange à aferição do lustro decadencial, dois aspectos devem ser considerados: o prazo e o termo inicial para contagem da decadência.

Quanto ao prazo decadencial, é importante destacar que o Supremo Tribunal Federal declarou inconstitucionais os art. 45 e 46 da Lei nº 8.212/91 e editou a Súmula Vinculante nº 8, com o seguinte teor:

Súmula Vinculante nº 08 – São inconstitucionais o parágrafo único do artigo 5º do Decreto-Lei nº 1.569/77 e os artigos 45 e 46 da Lei nº 8.212/91, que tratam de prescrição e decadência de crédito tributário.

A partir da edição da Súmula Vinculante nº 8, ocorrida em 20/06/2008, todos os órgãos judiciais e administrativos ficam obrigados a acatá-la.

Desse modo, o prazo decadencial para lançamento das contribuições previdenciárias passa de dez para cinco anos, nos termos do CTN.

Falta agora determinar o termo inicial para sua contagem.

Como regra geral, o termo inicial para a contagem do prazo decadencial é aquele definido no inciso I, do art. 173 do CTN, nos seguintes termos:

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.

Entretanto, nos tributos sujeitos a lançamento por homologação, havendo pagamento antecipado por parte do sujeito passivo, ainda que parcial, o prazo decadencial conta-se nos termos do §4º do art. 150 do CTN, que assim dispõe:

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.

Destarte, é primordial verificar a existência ou não de pagamento a fim de ser fixada qual das duas regras será utilizada para a determinação do termo inicial para a contagem do prazo decadencial.

Neste particular, registre-se pela sua importância que, nos termos do Enunciado de 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.*

Sobre o tema, confira-se o excerto abaixo reproduzido do Acórdão nº 9202-008.667, de 17 de março de 2020, de relatoria da Conselheira Maria Helena Cotta Cardozo, in verbis:

Assim, nos casos em que há pagamento antecipado, o termo inicial é a data do fato gerador, na forma do § 4º, do art. 150, do CTN. Por outro lado, na hipótese de não haver antecipação do pagamento, o dies a quo é o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, conforme prevê o inciso I, do art. 173, do mesmo Código.

Destarte, o deslinde da questão passa necessariamente pela verificação da existência ou não de pagamento e, mais especificamente, que tipo de recolhimento poderia ser considerado. No presente caso, a autuação se referiu a valores relativos a Auxílio-Alimentação e Abono de Férias pagos aos segurados empregados, bem como incidentes nas remunerações pagas a trabalhadores autônomos e a título de pró-labore, de sorte que é aplicável a 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.

Nesse passo, foi efetuada diligência à Unidade de Origem, que por meio da Informação Fiscal de e-fls. 339 a 341 e do documento de e-fls. 345/346, confirmou

a existência de pagamentos antecipados, relativos à NFLD em questão, nos períodos de 01/01/1999 a 31/12/2000:

3. Em consulta ao sistema de Arrecadação menu recolhimento, conta corrente da empresa, constatamos recolhimentos em todas competências no período 01/01/1999 a 31/12/2000, no código 2100 (empresas em geral), conforme documentação em anexo.

4. Após análise dos pagamentos efetuados em GPS, no período de 01/1999 a 12/2000, constatamos que parte dos recolhimentos se referem ao INSS e outra parte a outras entidades.

Assim, deve ser aplicado o art. 150, § 4º, do CTN. Como a ciência ao sujeito passivo foi levada a cabo em 07/12/2006 (fls. 108), constata-se que a única competência em litígio, de 12/2000, fora efetivamente fulminada pela decadência.

Diante do exposto, conheço do Recurso Especial interposto pela Contribuinte e, no mérito, dou-lhe provimento, declarando a decadência relativamente à competência de 12/2000.

Impõe-se verificar, portanto, se houve (ou não) pagamento antecipado do tributo objeto do presente lançamento, mesmo que não tenha sido incluída, na base de cálculo deste recolhimento, parcela relativa a rubrica especificamente exigida no auto de infração, para a determinação do termo inicial para a contagem do prazo decadencial.

Neste espeque, analisando-se o Termo de Verificação Fiscal (p. 260) e o Demonstrativo Fiscal de p. 265, verifica-se que a própria Fiscalização se reporta / menciona os recolhimentos efetuados pela Contribuinte à época dos fatos geradores. Confira-se:

Termo de Verificação Fiscal (p. 261):

1-Embora a empresa tenha apresentado os documentos solicitados, não houve convicção do efeito suspensivo em âmbito administrativo da cobrança do índice FAP atribuído à empresa, conforme normas previdenciárias: índice FAP: 1.1036 * RAT 3% = 3,31. Houve apenas uma solicitação inicial, administrativamente, com pedidos sequenciais a cada expiração de prazo.

A alíquota de 3,31% deveria ter sido recolhida mensalmente, até decisão final da solicitação pretendida. **Na realidade, foi recolhido o valor correspondente a 3% do Salário de Contribuição Mensal**, o que levou a fiscalização a cobrar a diferença de 0,31% sobre estes mesmos salários.

(grifei e destaquei)

Demonstrativo Fiscal (p. 265):

FAP EFEITO SUSPENSIVO
CNPJ: 58.700.428/0001-27

COMP	SALÁRIO CONTRIBUIÇÃO	RAT X FAP 3,31%	VALOR RECOLHIDO	DIFERENÇA A RECOLHER
			3%	0,31%
01/2013	2.508.877,89	83.043,86	75.266,34	7.777,52
02/2013	2.581.401,40	85.444,39	77.442,04	8.002,34
03/2013	2.954.855,99	97.805,73	88.645,68	9.160,05
04/2013	3.296.126,54	109.101,79	98.883,80	10.217,99
05/2013	4.465.146,92	147.796,36	133.954,41	13.841,96
06/2013	6.496.051,31	215.019,30	194.881,54	20.137,76
07/2013	5.424.378,83	179.546,94	162.731,36	16.815,57
08/2013	5.032.814,51	166.586,16	150.984,44	15.601,72
09/2013	5.745.076,43	190.162,03	172.352,29	17.809,74
10/2013	6.602.822,48	218.553,42	198.084,67	20.468,75
11/2013	6.484.797,07	214.646,78	194.543,91	20.102,87
12/2013	6.623.197,27	219.227,83	198.695,92	20.531,91
13/2013	3.718.246,56	123.073,96	111.547,40	11.526,56
TOTAL	61.933.793,20	2.050.008,55	1.858.013,80	191.994,76

Dessa forma, em relação às competências objeto do presente lançamento fiscal, aplica-se a regra prevista no art. 150, § 4º do CTN para a contagem do prazo decadencial, segundo a qual o direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados da ocorrência do fato gerador.

Neste espeque, tendo em vista que o lançamento tributário só se considera definitivamente constituído após a ciência (notificação) do sujeito passivo da obrigação tributária (art. 145 do CTN), **que, no caso concreto, ocorreu em 19/12/2018** (p. 275), resta configurada a perda do direito de o Fisco constituir o crédito tributário até a competência de 11/2013, inclusive, em face da consumação da decadência, nos termos acima declinados.

Conclusão

Ante o exposto, voto no sentido de dar provimento ao recurso voluntário, cancelando-se o crédito tributário remanescente após a decisão de primeira instância, vez que atingido pela decadência.

Assinado Digitalmente

Gregório Rechmann Junior