



Ministério da Fazenda
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10325.002029/2008-82
Recurso Voluntário
Acórdão nº 2402-011.975 – 2ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 09 de agosto de 2023
Recorrente COMERCIAL DE CARNE MATIL LTDA
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2004 a 31/12/2006

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL (PAF). PRESSUPOSTO PROCESSUAL. RECORRENTE. SUCUMBÊNCIA. INTERESSE RECURSAL. INEXISTENTE. IRPF. CSLL. PIS. LIDE. AUSENTE. RECURSO VOLUNTÁRIO. ADMISSIBILIDADE. INJUSTIFICADA.

Ante a sucumbência da Contribuinte quanto à plausibilidade de sua contestação, não se conhece do recurso interposto, propondo discussão de matéria não controvertida. Afinal, sendo o interesse recursal decorrente do binômio necessidade e adequação, o exame da demanda que a Recorrente maneja tem seus contornos delimitados no conteúdo do acórdão recorrido a ela desfavorável.

CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL (CTN). OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. DESCUMPRIMENTO. LANÇAMENTO DE OFÍCIO. PRAZO DECADENCIAL. INÍCIO DA CONTAGEM. REGRA GERAL. SÚMULA CARF. ENUNCIADO Nº 148. APLICÁVEL.

Tratando-se de lançamento de ofício decorrente do descumprimento de obrigação acessória, aplica-se a contagem de prazo decadencial prevista no art. 173, I, do CTN, ainda que se verifique pagamento antecipado da obrigação principal correlata ou esta tenha sido fulminada pela decadência com base no art. 150, § 4º, do mesmo Código.

OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS. DESCUMPRIMENTO. INFORMAÇÕES. ESCLARECIMENTOS. TOTALIDADE. PRESTAÇÃO. PENALIDADE APLICÁVEL. CFL 35.

O contribuinte que deixar de prestar à Receita Federal do Brasil todas as informações cadastrais, financeiras e contábeis de interesse da mesma, na forma por ela estabelecida, bem como os esclarecimentos necessários à fiscalização sujeita-se à penalidade prevista na legislação de regência.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, conhecer parcialmente do recurso voluntário interposto, não se apreciando a matéria sem interesse recursal e, na parte conhecida, negar-lhe provimento.

(documento assinado digitalmente)

Francisco Ibiapino Luz - Presidente e Relator

Participaram do presente julgamento os conselheiros(a): Ana Claudia Borges de Oliveira, Rodrigo Duarte Firmino, José Márcio Bittes, Francisco Ibiapino Luz (presidente), Gregório Rechmann Junior, Diogo Cristian Denny, Rodrigo Rigo Pinheiro e Wilderson Botto (suplente convocado).

Relatório

Trata-se de recurso voluntário interposto contra decisão de primeira instância, que julgou improcedente a impugnação apresentada pela Contribuinte com a pretensão de extinguir crédito tributário decorrente do descumprimento da obrigação acessória de prestar os esclarecimentos requisitados pela fiscalização (CFL 35).

Autuação e Impugnação

Por bem descrever os fatos e as razões da impugnação, adoto excertos do relatório da decisão de primeira instância (Acórdão nº 07.34.741 - proferida pela 5ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Florianópolis (DRJ/FNS), transcritos a seguir (processo digital, fls.43 e 44):

O auto de infração em pauta (DEBCAD nº 37.161.532-1) foi lavrado em razão da sociedade empresária Comercial de Carne Matil Ltda ter descumprido obrigação acessória prevista no artigo 32, inciso III, da Lei nº 8.212/1991, ao deixar de apresentar a fiscalização, embora devidamente intimada, *“esclarecimentos acerca dos lançamentos bancários efetuados na conta Bradesco Ag. 0460-0 Conta 120.482-3”*.

Foi aplicada multa no valor de R\$ R\$ 12.548,77 (doze mil e quinhentos e quarenta e oito reais e setenta e sete centavos), de acordo com a alínea “b”, do inciso II, do artigo 283, do Regulamento da Previdência Social (aprovado pelo Decreto nº 3.048/1999), c/c os artigos 92 e 102 da Lei nº 8.212/1991 e a Portaria Interministerial MPS/MF nº 77, de 11 de março de 2008.

Irresignada com o lançamento, a Autuada apresentou a impugnação de fls. 24 a 29¹, instruída com os documentos de fls. 30 a 37.

Aduz que a quebra do sigilo bancário só pode ser feita por quem tem o dever de ser imparcial, ou seja, por magistrado.

Assevera que a Constituição Federal, conforme se observa no §1º do seu artigo 145, *“somente acometeu ao Poder Judiciário eximir as instituições financeiras de manter o sigilo bancário”*.

Diz que *“os parágrafos 1º e 5º do art. 38 da Lei n. 4.595/64 não permitem outra leitura, senão a de preservar a inviolabilidade de dados, na forma do art. 5º, inc. X, da Constituição Federal”*.

Frisa que o parágrafo único do artigo 197 do Código Tributário Nacional dispensa as instituições financeiras de prestar as informações bancárias do contribuinte.

¹ As numerações de folhas citadas se referem às do processo convertido no formato digital (e-processo)

Sustenta que o artigo 8º da Lei nº 8.021/1990 é inaplicável, já que regula matéria que deveria ser disposta em lei complementar, por força do disposto no artigo 192 da Constituição Federal.

Afirma que a ressalva contida no parágrafo único do artigo 197 do Código Tributário Nacional implica na aplicação do artigo 38 da Lei nº 4.595/64, que foi recepcionada com *status* de lei complementar.

Aduz que são nulas “*as infrações levadas a cabo pelos autos de infração*”, já que, no seu entendimento, ocorreu quebra irregular de sigilo bancário

Alega que “*pelo art. 174 do CTN encontram-se apanhados pela decadência as obrigações tributárias não constituídas cujos fatos geradores remontam os idos de 2003 inclusive*”.

Assevera que, conforme julgado pelo Supremo Tribunal Federal, o artigo 46 da Lei nº 8.212/1991 é inconstitucional.

Afirma que a Súmula 182 do antigo TFR era clara ao preceituar que “*é ilegítimo o lançamento do Imposto de Renda arbitrado com base apenas em extratos ou em depósitos bancários*”.

Cita ementa de acórdão do Tribunal Regional Federal da 1ª Região (Ap. Cível nº 93.01.119773/PA), onde foi aplicado o entendimento da Súmula 182 do antigo TFR, para declarar a invalidade de auto de infração relativo a Imposto de Renda, que se fundamentava na presunção de que depósitos bancários correspondiam a rendimentos omitidos.

Cita acórdão do antigo Conselho de Contribuintes (Recurso nº 133.413) onde restou aduzido que o lançamento de imposto de renda referente a omissão de rendimentos só pode ter como base depósitos bancários quando “*ficar comprovado o nexos causal entre o depósito e o fato que represente omissão de rendimentos*”.

Aduz que o contribuinte pode, lícitamente, alegar e demonstrar que os valores movimentados em contas correntes não se caracterizam como montantes sujeitos a tributação.

Aduz que, conforme entendimento da maioria dos ministros que compõem o Supremo Tribunal Federal, a contribuição social previdenciária sobre a receita bruta proveniente da comercialização da produção rural do produtor rural pessoa física, prevista no artigo 25 da Lei nº 8.212/1991 é inconstitucional, visto que a Constituição Federal de 1988 não autoriza o legislador a instituir uma nova contribuição sobre o faturamento, além da COFINS.

Afirma que tal contribuição deveria ter sido instituída por Lei Complementar, por força do disposto no artigo 154, inciso I, da Constituição Federal.

Sustenta que o procedimento adotado pelo Fisco fere o princípio da isonomia, previsto no artigo 150, inciso II, da Constituição Federal, já que os empregadores rurais pessoas físicas recebem tratamento desigual e mais oneroso se comparados aos empregadores urbanos pessoas físicas.

Por fim, requer, a declaração de nulidade do auto de infração e “*a realização de perícia contábil com a apresentação de documentos e quesitos, oportunamente*”.

(Destaque no original)

Julgamento de Primeira Instância

A 5ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Florianópolis julgou improcedente a contestação da Impugnante, nos termos do relatório e voto registrados no acórdão recorrido, cuja ementa transcrevemos (processo digital, fls. 42 a 48)

ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS

Período de apuração: 01/01/2004 a 31/12/2006

EMENTA DISPENSADA

Acórdão dispensado de ementa, de acordo com a Portaria SRF nº 1.364, de 10 de novembro de 2004.

Impugnação Improcedente

Recurso Voluntário

Discordando da respeitável decisão, o Sujeito Passivo interpôs recurso voluntário, ratificando os argumentos apresentados na impugnação, o qual, em síntese, traz de relevante para a solução da controvérsia (processo digital, fls. 52 a 55):

1. Discorrendo acerca a omissão de receita decorrente da movimentação financeira não comprovada, aduz que a base de cálculo do IRPJ é a renda, e os extratos bancários, por si sós, não a representam.

2. Aduz, também, não se tratar de ocorrência do fato gerador do PIS e da CSLL.

3. Defende o cancelamento do crédito constituído supostamente por ter sido atingido pela decadência.

Contrarrazões ao recurso voluntário

Não apresentadas pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Francisco Ibiapino Luz, Relator.

Admissibilidade

O recurso é tempestivo, pois a ciência da decisão recorrida se deu em 06/08/2014 (processo digital, fls. 50 e 51), e a peça recursal foi interposta em 04/09/2014 (processo digital, fl. 52), dentro do prazo legal para sua interposição. Contudo, embora atendidos os demais pressupostos de admissibilidade previstos no Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, dele conheço apenas parcialmente, ante a ausência de interesse recursal vista no presente voto.

Descumprimento de obrigação acessória (CFL 35)

Vale consignar que dita autuação teve por motivação o descumprimento do dever instrumental da Recorrente prestar todas as informações cadastrais, financeiras e contábeis de interesse da fiscalização, na forma por ela estabelecida, bem como os demais esclarecimentos por ela exigidos, exatamente como estabelece o art. 32, inciso III, da Lei nº 8.212, de 1991, na redação vigente à época, *verbis*:

Art. 32. A empresa é também obrigada a:

[...]

III - prestar ao Instituto Nacional do Seguro Social-INSS e ao Departamento da Receita Federal-DRF todas as informações cadastrais, financeiras e contábeis de interesse dos mesmos, na forma por eles estabelecida, bem como os esclarecimentos necessários à fiscalização.

Como se vê, transcrita matriz legal determina a aplicação da reportada penalidade nos exatos termos adotados pela Autoridade Fiscal, que tem atividade vinculada determinada pelo CTN, art. 142, parágrafo único, já transcrito em tópico precedente. Logo, restava-lhe, como de fato ocorreu, constituir o respectivo crédito tributário, eis que, nos autos, restou provado o descumprimento da discutida obrigação tributária acessória.

No entanto, suas razões recursais sequer tangenciam as razões da autuação, pois trazem tão somente supostas considerações acerca do IRPJ, PIS e CSLL, tributos não inseridos na controvérsia. Por conseguinte, ante a sucumbência da Recorrente quanto à plausibilidade da referida pretensão, desconheço desta parte do recurso voluntário, já que de objeto estranho aos autos, como tal, não podendo ser enfrentado pela Turma.

Afinal, considerando-se que o interesse recursal é composto pelo binômio necessidade e adequação, não há dúvidas de que o recurso interposto é adequado à pretensão da Contribuinte somente no que se refere a conteúdo de acórdão que lhe é desfavorável. Logo, reportados argumentos não serão apreciados.

Prejudicial de decadência

Inicialmente, vale consignar que, em 20/6/2008, foi publicado o enunciado da Súmula Vinculante nº 8, editada pelo Supremo Tribunal Federal (STF), declarando a inconstitucionalidade dos arts. 45 e 46 da Lei nº 8.212/91. Por conseguinte, conforme vinculação estabelecida no art. 2º da Lei nº 11.417, de 19 de dezembro de 2006, o lapso temporal que a União dispõe para constituir crédito tributário referente às CSP não mais será o reportado decênio legal, e sim de 5 (cinco) anos, exatamente, dentro dos contornos dados pelo Código Tributário Nacional (CTN).

Nesse pressuposto, registre-se que, na relação jurídico-tributária, a decadência se traduz fato extintivo do direito da Fazenda Pública apurar, de ofício, tributo que deveria ter sido pago espontaneamente pelo contribuinte, bem como penalidades decorrentes do descumprimento tanto da obrigação principal como daquela tida por acessória. Assim considerado, o Sujeito Ativo dispõe do prazo de 5 (cinco) anos para constituir referido crédito tributário mediante lançamento (auto de infração ou notificação de lançamento), **variando** conforme as

circunstâncias, apenas, a **data de início** da referida contagem. É o que se vê nos arts. 150, § 4º, e 173, incisos I, II e § único, do CTN, nestes 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

[...]

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;

II - da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado.

Parágrafo único. O direito a que se refere este artigo extingue-se definitivamente com o decurso do prazo nele previsto, contado da data em que tenha sido iniciada a constituição do crédito tributário pela notificação, ao sujeito passivo, de qualquer medida preparatória indispensável ao lançamento.

Cotejando os supracitados preceitos, deduz-se que o legislador dispensou tratamento diferenciado àquele contribuinte que pretendeu cumprir corretamente sua obrigação tributária, apurando e recolhendo o encargo que supostamente entendeu devido. No contexto, embora o CTN trate o instituto da decadência em quatro preceitos distintos, destacam-se (i) a regra **especial**, de aplicação exclusiva quando o lançamento se der por homologação (art. 150, § 4º) e (ii) a regra **geral**, aplicável a todos os tributos e penalidades, conforme as circunstâncias, independentemente da modalidade de lançamento (art. 173, incisos I, II e § único).

Por pertinente, a compreensão do que está posto na citada regra geral (art. 173 do CTN) fica facilitada quando se vê as normas para elaboração, redação, alteração e consolidação de leis, presentes no art. 11, inciso III, alíneas “c” e “d” da Lei Complementar nº 95, de 26 de fevereiro de 1998, que passo a transcrever:

Art. 11. As disposições normativas serão redigidas com clareza, precisão e ordem lógica, observadas, para esse propósito, as seguintes normas:

[...]

III - para a obtenção de ordem lógica:

[...]

c) expressar por meio dos parágrafos os aspectos complementares à norma enunciada no caput do artigo e as exceções à regra por este estabelecida;

d) promover as discriminações e enumerações por meio dos incisos, alíneas e itens.

Mais especificamente, segundo se infere do ato complementar ora transcrito, os incisos I e II do supracitado art. 173 do CTN trazem enumerações atinentes ao respectivo *caput*, enquanto, em seu § único, dito artigo estabelece exceção às regras nele elencadas. Por conseguinte, abstrai-se que o termo inicial do descrito prazo decadencial levará em conta - além da data de início do procedimento fiscal - tanto a forma de apuração do correspondente tributo e a antecipação do respectivo pagamento como as hipóteses de apropriação indébita de CSP, dolo, fraude, simulação e nulidade do lançamento por vício formal.

Assim entendido, o prazo quinquenal em debate terá sua contagem iniciada consoante retratam os 4 (quatro) cenários expostos a seguir:

1. do respectivo fato gerador, nos tributos apurados por homologação, quando afastadas as hipóteses de apropriação indébita de CSP, dolo, fraude e simulação, e houver antecipação de pagamento do correspondente imposto ou contribuição, ainda que em valor inferior ao efetivamente devido, aí se incluindo eventuais retenções na fonte – IRRF (CTN, art. 150, § 4º);

2. do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, quanto aos tributos suprimidos do cenário anterior (item 1) e as penalidades, exceto nos contextos onde houve autuação previamente anulada por vício formal ou quando o respectivo procedimento fiscal tenha sido iniciado em data anterior, ambos dotados de regras próprias (CTN, art. 173, inciso I);

3. da ciência de início do procedimento fiscal, quanto aos tributos e penalidades tratados no cenário 2, quando a fiscalização for instaurada antes do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado (CTN, art. 173, § único);

4. da decisão administrativa irreformável de que trata o art. 156, inciso IX, do CTN, nos lançamentos destinados a, novamente, constituir crédito tributário objeto de autuação anulada por vício formal (CTN, art. 173, inciso II).

Explicitada a contextualização abstrata da matéria, já sob a perspectiva de sua aplicação às Contribuições Sociais Previdenciárias, adentra-se propriamente na tipificação da manifestada prejudicial.

Nessa circunstância, transcreve-se excertos dos arts. 22 e 30 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, dos quais se pode inferir que a apuração das CSP se dará mediante lançamento por homologação. Confira-se:

Art. 22. A contribuição a cargo da empresa, destinada à Seguridade Social, além do disposto no art. 23, é de:

I - vinte por cento sobre o total das remunerações pagas, devidas ou creditadas a qualquer título [...]

II - para o financiamento do benefício previsto nos arts. 57 e 58 da Lei nº 8.213, de 24 de julho de 1991, e daqueles concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho, sobre o total das remunerações pagas ou creditadas, no decorrer do mês, aos segurados empregados e trabalhadores avulsos: (Redação dada pela Lei nº 9.732, de 1998).

- a) 1% (um por cento) para as empresas em cuja atividade preponderante o risco de acidentes do trabalho seja considerado leve;
- b) 2% (dois por cento) para as empresas em cuja atividade preponderante esse risco seja considerado médio;
- c) 3% (três por cento) para as empresas em cuja atividade preponderante esse risco seja considerado grave.

III - vinte por cento sobre o total das remunerações pagas ou creditadas a qualquer título, no decorrer do mês, aos segurados contribuintes individuais que lhe prestem serviços;

[...]

Art. 30. A arrecadação e o recolhimento das contribuições ou de outras importâncias devidas à Seguridade Social obedecem às seguintes normas

I - a empresa é obrigada a:

- a) arrecadar as contribuições dos segurados empregados e trabalhadores avulsos a seu serviço, descontando-as da respectiva remuneração;
- b) recolher os valores arrecadados na forma da alínea *a* deste inciso, a contribuição a que se refere o inciso IV do art. 22 desta Lei, assim como as contribuições a seu cargo incidentes sobre as remunerações pagas, devidas ou creditadas, a qualquer título, aos segurados empregados, trabalhadores avulsos e contribuintes individuais a seu serviço até o dia 20 (vinte) do mês subsequente ao da competência;

[...]

II - os segurados contribuinte individual e facultativo estão obrigados a recolher sua contribuição por iniciativa própria, até o dia quinze do mês seguinte ao da competência;

III - a empresa adquirente, consumidora ou consignatária ou a cooperativa são obrigadas a recolher a contribuição de que trata o art. 25 até o dia 20 (vinte) do mês subsequente ao da operação de venda ou consignação da produção, independentemente de essas operações terem sido realizadas diretamente com o produtor ou com intermediário pessoa física, na forma estabelecida em regulamento;

(Destaques no original)

Sob dita perspectiva, cabível trazer considerações relevantes acerca de citadas regras especial e geral, as quais sinalizam a data de início da contagem do referido prazo decadencial. Tocante à primeira, destaca-se a **antecipação** de pagamento da **contribuição apurada**; já na trilha da segunda, vêm as vinculações a ela obrigatórias e o **momento** em que o Sujeito Ativo poderá **iniciar procedimento fiscal** tendente a constituir suposto crédito tributário.

Regra especial (art. 150, § 4º, do CTN)

Cuidando-se de lançamento por homologação e ausentes as hipóteses de apropriação indébita de CSP, dolo, fraude e simulação, se houver **pagamento antecipado** da contribuição concernente à competência autuada, aplica-se a contagem do prazo decadencial prevista no art. 150, § 4º, do CTN. Portanto, é pertinente se compreender a exata caracterização da referida antecipação de pagamento, eis que, como visto, traduz-se fator determinante tocante à aplicação da presente regra.

Assim entendido, dita compreensão fica facilitada quando revelada expressão é analisada sob dois aspectos distintos, mas complementares, quais sejam: o **valorativo** e o **temporal**. O primeiro, versando acerca da conformidade entre a quantia devida e aquela efetivamente quitada pelo contribuinte; o outro, tratando do “time” de suposta preclusão temporal decorrente do pagamento a destempo.

Adentrando na primeira vertente, oportuno consignar que dita antecipação de pagamento não é afetada pela retenção ou recolhimento apenas parcial do valor efetivamente devido, como também quando referida parcela antecipada não compuser rubrica exigida na autuação. Trata-se de matéria pacificada neste Conselho por meio do Enunciado nº 99 de sua súmula, que assim delineou o entendimento acerca da matéria:

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.

Diante disso, a fim de melhor captar aquilo que efetivamente **diz** reportada jurisprudência, como se **passa** o que ali está dito e, especialmente, de que **modo** as situações fáticas a ela se subsumem, torna-se relevante a exata caracterização do **pagamento antecipado** tratado no descrito Enunciado, o que, necessariamente, passa pela delimitação do **conteúdo semântico** nele presente. Nesses termos, é imperioso se compreender o sentido e a extensão de suas expressões “**considerado como devido pelo contribuinte na competência do fato gerador**” e “**rubrica especificamente exigida no auto de infração**”.

Mais especificamente, buscando facilitar a assimilação da primeira expressão, vale destacar o “**considerado como devido**” e “**fato gerador**”, eis que balizadores da inferência que se pretende demonstrar. Diante disso, conforme o já transcrito art. 150 do CTN, tratando-se de lançamento por homologação, cabe ao contribuinte **calcular** o tributo que considera **devido** e promover o respectivo pagamento, cuja homologação se dará posteriormente.

Em reportada perspectiva, não se imagina minimamente razoável o contribuinte, a exemplo, **confundir** o fato gerador da contratação de serviço executado mediante cessão de mão-de-obra (retenção de 11% sobre o valor bruto da nota fiscal) com aquele decorrente da remuneração por ele paga aos segurados empregados (20% do total pago). Com efeito, ambos têm fundamentações legais distintas, já que o primeiro se ampara no art. 31 da Lei nº 8.212/1991 e o segundo no art. 22, inciso I, do mesmo ato legal.

Trata-se de entendimento também perfilhado com a decisão do Superior Tribunal de Justiça (STJ) no julgamento do Recurso Especial nº 973.733/SC, submetida ao rito do art. 543-C do Código de Processo Civil, **de cumprimento obrigatório pelos integrantes deste Conselho**, consoante § 2º do art. 62 do Regimento Interno do CARF, de cuja ementa transcrevo os seguintes excertos:

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** [...]

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 impositivos ocorridos no período** de janeiro de 1991 a dezembro de 1994; [...]

[...]

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

(Destaquei)

Como se vê, o STJ foi taxativo quanto ao “**considerado como devido pelo contribuinte na competência do fato gerador**”, pois expressamente determinou a necessária declaração do débito (**inexistindo declaração prévia do débito**), assim como arregimentou não se tratar de apuração qualquer, mas tão somente daquela atinente aos fatos geradores correspondentes aos débitos declarados na respectiva competência (**no que concerne aos fatos impositivos ocorridos no período**).

No manifestado desígnio, observa-se que o eixo conceitual presente no reportado enunciado, por si só, no meu entender, já afasta a suposta possibilidade do termo “rubrica” confundir-se com “hipótese de incidência” legalmente prevista, base impositiva do fato gerador. Afinal, tratando-se de **obrigação tributária principal**, que surge juntamente com o seu fato gerador, como é o caso em análise, a lei traz todas as situações exigidas para a respectiva constituição, aí se incluindo a definição das alíquotas, bases de cálculo e contribuintes, conforme prescrevem os arts. 113, § 1º, e 114 do CTN. Confira-se:

Art. 113. A obrigação tributária é principal ou acessória.

§ 1º A obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente.

[...]

Art. 114. Fato gerador da obrigação principal é a situação definida em lei como **necessária** e suficiente à sua ocorrência. (destaquei)

Desse modo, infere-se que mencionado Enunciado nº 99 destina-se aos **salários indiretos** pagos aos segurados empregados e avulsos, cuja remuneração, por vezes, compõe-se de rubricas diversas. Trata-se de entendimento igualmente adotado pela Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF) deste Conselho. Confira-se os acórdãos dos quais transcrevo os seguintes excertos:

Acórdão nº 9202-009.776, de 25 de agosto de 2021 (CSRF/2ª Turma - Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri, Relatora):

Ementa:

[...]

CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. DECADÊNCIA. DECISÃO DEFINITIVA DO STJ SOBRE A MATÉRIA. AUSÊNCIA DE PAGAMENTO. DECADÊNCIA ART. 173, I DO CTN.

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.

Não havendo nos autos comprovação do pagamento **para o mesmo fato gerador**, ainda que parcial, deve-se aplicar a decadência segundo a norma do art. 173, I do CTN. (Destaquei)

[...]

Voto:

[...]

Embora a referida Súmula não seja aplicada ao caso - **pois a mesma contempla lançamento cujo objeto é cobrança da Contribuição Social incidente sobre pagamentos de salários tidos como indiretos** - o entendimento ali exposto é compatível com o caso em questão. (Destaquei)

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. Deve-se entender por “mesmo fato gerador” as hipóteses de incidência que possuem identidade entre os critérios que compõem a respectiva regra matriz de incidência, ou seja, tributo previsto no mesmo dispositivo legal com coincidência de sujeito passivo e base de cálculo, ainda que esta última não tenha sido quantificada corretamente. (Destaque no original)

E neste caso em razão da autuação estar vinculada a exigência de Contribuições Previdenciárias cota patronal, e considerando que a contribuinte se considerava imune a este tributo, entendimento não compartilhado pelo Fisco em razão do descumprimento de requisito formal, o eventual pagamento relativo as contribuições da cota dos segurados empregados não se aproveita ao caso, **pois trata-se de fato gerador distinto daqueles lançados.** (Destaquei)

[...]

Acórdão nº 9202-005.177, de 26 de janeiro de 2017 (CSRF/2ª Turma - Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira, Relatora):

Ementa:

CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. OBRIGAÇÃO PRINCIPAL. DECADÊNCIA. RETENÇÃO DE 11%. RECOLHIMENTO ANTECIPADO SOBRE O MESMO FUNDAMENTO JURÍDICO.

A constatação de antecipação de pagamento parcial do tributo aplicável para fins de contagem do prazo decadencial de acordo com o § 4.º do art. 150 do CTN, ou seja, cinco anos contados da ocorrência do fato gerador, **deve levar em consideração recolhimentos sobre o mesmo fato gerador ou fundamento legal** para cobrança de contribuições previdenciárias.

[...]

Voto:

[...]

De imediato, refuto a tese do acórdão recorrido de que aplicável, ao caso concreto, a súmula CARF nº 99. A referida súmula teve por objetivo **pacificar entendimento nos casos de salários indiretos**, em que ocorrem lançamentos de diversas rubricas do conceito latu de remuneração. **Referida súmula será aplicável, unicamente, aos lançamentos que envolvam salários indiretos**, tais como: PLR, vale alimentação, fornecimento de educação, plano de saúde, dentre diversas outras utilidades que podem constituir salários indiretos, quando fornecidos fora das hipóteses de exclusão do conceito de salário de contribuição, previstas no art. 28, §9º da lei 8212/91. Fica fácil essa constatação quando verificamos os paradigmas que ensejaram a aprovação da súmula CARF nº99.

(Destaquei)

Acórdão nº 9202-008.286, de 23 de outubro de 2019 (CSRF/2ª Turma - Mário Pereira de Pinho Filho, Relator):

Ementa:

CONTRIBUIÇÕES. PREVIDENCIÁRIAS. INEXISTÊNCIA DE RECOLHIMENTO ANTECIPADO. DECADÊNCIA.

Inexistindo pagamento antecipado, o direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

Voto:

[...]

De se esclarecer que a Lei nº 8.212/1991 alberga obrigações tributárias das mais diversas, com fatos geradores e alíquotas distintas, bem assim com sujeitos passivos variados. Tem-se, dentre outras, as contribuições:

- a) de empregados e trabalhadores avulsos, sobre a remuneração (art. 28, I);
- b) de contribuintes individuais, sobre a remuneração (art. 28, III);
- c) patronais, sobre a folha de salários (art. 22, I);
- d) de segurados facultativos, sobre a receita da comercialização de sua produção rural (art. 25);
- e) de empregadores rurais pessoas físicas, sobre a receita da produção rural (art. 25);

[...]

Com efeito, para que se possa considerar a ocorrência de pagamento antecipado é necessário que restem comprovados recolhimentos de contribuições de mesma espécie, ou seja, **contribuições que guardem identidade relativamente à regra matriz de incidência tributária**. [...]

[...]

No caso que ora se examina a autuação teve como fundamento o art. 31 da Lei nº 8.212/1991 (com a redação da Lei nº 9.711/1998), c/c o § 5º do art. 33 da mesma lei. Confira-se o teor dos dispositivos:

[...]

Desse modo, para que restasse comprovado o pagamento antecipado seria necessário que o Sujeito Passivo carresse aos autos documentos comprobatório de recolhimentos relacionados à retenção prevista no art. 31 da Lei nº 8.212/1991, nas competências objeto da Notificação Fiscal de Lançamento de Débitos, ainda que relativamente a outras prestadoras de serviços não evidenciadas na autuação.

(Destaquei)

Acórdão nº 9202-004.569, de 23 de novembro de 2016 (CSRF/2ª Turma - Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira, Relatora):

Ementa:

CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. OBRIGAÇÃO PRINCIPAL. DIFERENÇAS DE CONTRIBUIÇÕES. RUBRICAS DECADÊNCIA. APLICAÇÃO DA SUMULA CARF N. 99

Em se tratando de lançamento de contribuições sobre rubricas de pagamentos que compõem o conceito *latu* de remuneração correta a aplicação da regra decadal a luz do art. 150, §4º do CTN, desde que comprovada a existência de recolhimento antecipado.

[...]

Nos termos da súmula nº 99 CARF, tratando-se de **salário indireto** e existindo recolhimento de contribuições patronais sobre o mesmo fato gerador (fundamento legal), o dispositivo a ser aplicado é o art. 150, § 4º, do CTN, independente se não ocorrer recolhimento específico sobre a mesma rubrica. (Destaquei)

[...]

Voto:

Contudo, conforme descrito no relatório deste voto, trata-se de lavratura de NFLD com o objetivo de apurar e constituir as contribuições previdenciárias, incidentes sobre: **referentes a valores pagos aos segurados empregados a título de: ABONO SALARIAL (FAB) , competências 01/2004 a 03/2004 e 01/2005 a 03/2005; e, ADICIONAL SINDICAL 1/3 E 1/6 (FAD), competências 01/2004 a 10/2005, bem como valores pagos a contribuintes individuais, referentes a SERVIÇOS DE FRETE, TRANSPORTE (FRD) , no período de 02/2001 a 04/2003.** (Destaque no original)

[...]

Já quanto ao levantamento FDA e FAB, embora inicialmente concorde com a tese esboçada pela ilustre procuradora de que, em inexistindo recolhimento antecipado sobre

a rubrica específica, inclusive tendo sido vencida quando do julgamento do acórdão recorrido, entendo que está questão encontra-se superada pela edição da súmula 99 do CAREF. Referida súmula advém de **posição unânime** da Câmara Superior de Recursos Fiscais, que ao apreciar por diversas vezes a questão dos **pagamentos indiretos** firma entendimento de que em se tratando de **salário indireto** o recolhimento de qualquer montante sobre o **mesmo fato gerador**, mesmo que a outro título ou sobre outra rubrica, é suficiente para atender o comando legal de existência de pagamento antecipado, levando, por consequência a aplicação da regra esculpida no art. 150, § 4º do CTN. (Destaquei)

[...]

Dessa forma, para identificar a aplicação da súmula, resta-nos, por fim, identificar a existência de pagamentos **sobre os mesmos fatos geradores**, que aqui de forma ampla, refere-se a existência de contribuições previdenciárias patronais sobre a Folha de Pagamento. No caso, em sendo demonstrada a existência de recolhimentos sobre o conceito *latu* de "salário de contribuição apurado pela remuneração dos empregados", e considerando que os adicionais, nada mais são, que um tipo especial de salário (mais conhecido como **salário indireto** que compõe o conceito de remuneração, é possível, pela aplicação da súmula aplicar a regra do art. 150, §4º do CTN, face a existência de recolhimento parcial antecipado. Conforme Relatório RDA, fls. 43 GPS recolhidas, razão pela qual não há qualquer reparo a ser feito no acórdão recorrido em relação a regra decadencial aplicada a este levantamento. (Destaquei)

[...]

Acórdão nº 9202-002.596, de 7 de março de 2013 (CSRF/2ª Turma - Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira):

Ementa:

CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. DECADÊNCIA. PRAZO QUINQUENAL. SALÁRIO INDIRETO E OUTROS RECOLHIMENTOS. 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 nº 8.212/91, pelo Supremo Tribunal Federal, nos autos dos RE's nºs 556664, 559882 e 560626, oportunidade em que fora aprovada Súmula Vinculante nº 08, disciplinando a matéria. *In casu*, aplicou-se o prazo decadencial insculpido no artigo 150, § 4º, 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), além da constatação de recolhimentos a partir das guias pertinentes, as quais foram deduzidas por ocasião da lavratura da notificação, consoante informado pela própria autoridade lançadora no Relatório Fiscal.

Voto:

[...]

In casu, porém, despidiendas 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.

(Destaque no original)

Tocante ao “time” do recolhimento, quando interpretados sistematicamente, os arts. 138, § único, e 150, § 1º, ambos do Código em comento, de aplicação vinculante a todos os tributos, respondem a questão posta em sua inteireza, nestas palavras:

Art. 138. A responsabilidade é excluída pela **denúncia espontânea** da infração, **acompanhada**, se for o caso, do pagamento do **tributo devido e dos juros de mora**, ou do depósito da importância arbitrada pela autoridade administrativa, quando o montante do tributo dependa de apuração.

Parágrafo único. Não se considera espontânea a denúncia apresentada **após o início** de qualquer procedimento administrativo ou medida de fiscalização, relacionados com a infração.

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 [...]

§ 1º O pagamento antecipado pelo obrigado nos termos deste artigo extingue o crédito, sob condição resolutória da ulterior homologação ao lançamento

(Destaquei)

Como se vê, o pagamento antecipado sem prévio exame da autoridade administrativa (art. 150, *caput*) não se restringe **tão somente ao tributo devido**, aí também se incluindo, quando for o caso, os **juros de mora**, acréscimos próprios de **recolhimento em atraso** (art. 138, *caput*). Isso já consubstancia que o fato da contribuição ser paga **após** seu vencimento, **por si só**, não desvirtua a natureza da discutida antecipação. Ademais, o próprio mandamento legal expressa que a **preclusão temporal** da espontaneidade materializa-se pela ciência do início de procedimento fiscal relacionado à correspondente obrigação tributária (art. 138, § único).

Disso, infere-se que a expressão “pagamento antecipado” denota **espontaneidade**, assim qualificada quando manifestado recolhimento ocorrer **antes da ciência** do início da fiscalização. Afinal de contas, por se tratar de texto claro, direto e em contexto único - como tal, inviabilizando entendimento diverso -, dita espontaneidade não é afetada pelo recolhimento **apenas** parcial do valor efetivamente devido nem quando manifestado pagamento ocorrer somente após a competência fiscalizada, **contanto** que se dê **antes** da instauração do procedimento fiscal tendente a apurar a correspondente infração.

Por fim, cabível destacar que, na aplicação desta regra especial, dita prejudicial terá seu prazo contado a partir da ocorrência do correspondente fato gerador, que se dará consoante a interpretação dada ao já transcrito art. 22 da lei previdenciária pela Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil. Com efeito, dita regulamentação se deu mediante o art. 52 da Instrução Normativa RFB nº 971, de 13 de novembro de 2009, enquanto vigente, bem como art. 29 da Instrução Normativa RFB nº 2.110, de 17 de outubro de 2022, publicada no DOU de 19/10/2022. Confira-se:

IN RFB nº 971, de 2009:

Art. 52. Salvo disposição de lei em contrário, considera-se ocorrido o fato gerador da obrigação previdenciária principal e existentes seus efeitos:

a) empregado, exceto o contratado para trabalho intermitente, e trabalhador avulso, quando for paga, devida ou creditada a remuneração, o que ocorrer primeiro, quando do pagamento ou crédito da última parcela do décimo terceiro salário, observado o disposto nos arts. 96 e 97, e no mês a que se referirem as férias, mesmo quando recebidas antecipadamente na forma prevista na legislação trabalhista;

b) contribuinte individual, no mês em que lhe for paga ou creditada remuneração;

[...]

d) empregado contratado para trabalho intermitente, quando for paga, devida ou creditada, o que ocorrer primeiro, a remuneração acrescida das parcelas a que se referem os incisos II a V do § 6º do art. 452-A da CLT; (Incluído(a) pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 1867, de 25 de janeiro de 2019)

[...]

III - em relação à empresa:

a) no mês em que for paga, devida ou creditada a remuneração, o que ocorrer primeiro, a segurado empregado ou a trabalhador avulso em decorrência da prestação de serviço;

b) no mês em que for paga ou creditada a remuneração, o que ocorrer primeiro, ao segurado contribuinte individual que lhe presta serviços;

[...]

e) no mês em que ocorrer a comercialização da produção rural, nos termos do Capítulo I do Título III;

f) no dia da realização de espetáculo desportivo gerador de receita, quando se tratar de associação desportiva que mantenha equipe de futebol profissional;

g) no mês em que auferir receita a título de patrocínio, de licenciamento de uso de marcas e símbolos, de publicidade, de propaganda e de transmissão de espetáculos desportivos, quando se tratar de associação desportiva que mantenha equipe de futebol profissional;

[...]

IV - em relação ao segurado especial e ao produtor rural pessoa física, no mês em que ocorrer a comercialização da sua produção rural, nos termos do art. 166;

IN RFB nº 2.110, de 2022:

Art. 29. Salvo disposição de lei em contrário, considera-se ocorrido o fato gerador da obrigação previdenciária principal e existentes seus efeitos:

I - em relação ao segurado: (Lei nº 8.212, de 1991, art. 20; e Regulamento da Previdência Social, de 1999, art. 198)

a) empregado, exceto o contratado para trabalho intermitente, e trabalhador avulso:

1. quando for paga, devida ou creditada a remuneração, o que ocorrer primeiro;

2. no momento do pagamento ou crédito da última parcela do décimo terceiro salário, observado o disposto nos arts. 68 e 69; e

3. no mês a que se referirem as férias, mesmo quando recebidas antecipadamente na forma prevista na legislação trabalhista;

b) contribuinte individual, no mês em que lhe for paga ou creditada remuneração; (Lei nº 8.212, de 1991, art. 21; e Regulamento da Previdência Social, de 1999, art. 199)

c) empregado doméstico: (Lei nº 8.212, de 1991, art. 20; e Regulamento da Previdência Social, de 1999, art. 198)

1. quando for paga ou devida a remuneração, o que ocorrer primeiro;

2. no momento do pagamento da última parcela do décimo terceiro salário, observado o disposto nos arts. 68 e 69; e

3. no mês a que se referirem as férias, mesmo quando recebidas antecipadamente na forma da legislação trabalhista;

d) empregado contratado para trabalho intermitente, quando for paga, devida ou creditada, o que ocorrer primeiro, a remuneração acrescida das parcelas a que se referem os incisos II a V do § 6º do art. 452-A da CLT; (CLT, art. 452-A, §§ 6º e 8º; Lei nº 8.212, de 1991, art. 20; e Regulamento da Previdência Social, de 1999, art. 198, e art. 201, § 23)

II - em relação ao empregador doméstico: (Lei nº 8.212, de 1991, art. 24; e Regulamento da Previdência Social, de 1999, art. 211)

a) quando for paga ou devida a remuneração ao segurado empregado doméstico, o que ocorrer primeiro;

b) no momento do pagamento da última parcela do décimo terceiro salário, observado o disposto nos arts. 68 e 69; e

c) no mês a que se referirem as férias, mesmo quando recebidas antecipadamente na forma da legislação trabalhista;

III - em relação à empresa ou ao equiparado:

a) no mês em que for paga, devida ou creditada a remuneração, o que ocorrer primeiro, a segurado empregado ou a trabalhador avulso em decorrência da prestação de serviço; (Lei nº 8.212, de 1991, art. 22, caput, inciso I, e art. 30, inciso I, alínea "b"; e Regulamento da Previdência Social, de 1999, art. 201, caput, inciso I, e art. 216, caput, inciso I, alínea "b")

b) no mês em que for paga ou creditada a remuneração, o que ocorrer primeiro, ao segurado contribuinte individual que lhe presta serviços; (Lei nº 8.212, de 1991, art. 22, caput, inciso III, e art. 30, inciso I, alínea "b"; e Regulamento da Previdência Social, de 1999, art. 201, caput, inciso II, e art. 216, caput, inciso I, alínea "b")

c) no mês em que ocorrer a comercialização da produção rural, nos termos do Capítulo I do Título III; (Lei nº 8.212, de 1991, arts. 22-A e 25; Lei nº 8.870, de 1994, art. 25; e Regulamento da Previdência Social, de 1999, art. 200, art. 201, caput, inciso IV, e art. 201-A)

d) no dia da realização de espetáculo desportivo gerador de receita, quando se tratar de associação desportiva que mantenha equipe de futebol profissional; (Lei nº 8.212, de 1991, art. 22, §§ 6º e 7º; e Regulamento da Previdência Social, de 1999, art. 205, caput e § 1º)

e) no mês em que auferir receita a título de patrocínio, de licenciamento de uso de marcas e símbolos, de publicidade, de propaganda e de transmissão de espetáculos

desportivos, quando se tratar de associação desportiva que mantenha equipe de futebol profissional; (Lei nº 8.212, de 1991, art. 22, §§ 6º e 9º; e Regulamento da Previdência Social, de 1999, art. 205, caput e § 3º)

f) no mês do pagamento ou crédito da última parcela do décimo terceiro salário, observado o disposto nos arts. 68 e 69; e (Regulamento da Previdência Social, de 1999, art. 216, § 1º)

g) no mês a que se referirem as férias, exceto as do empregado contratado para trabalho intermitente, mesmo quando pagas antecipadamente na forma prevista na legislação trabalhista; (Regulamento da Previdência Social, de 1999, art. 214, § 14)

IV - em relação ao segurado especial e ao produtor rural pessoa física, no mês em que ocorrer a comercialização da sua produção rural, nos termos do art. 147; e (Lei nº 8.212, de 1991, art. 30, caput, inciso III; e Regulamento da Previdência Social, de 1999, art. 216, caput, inciso III)

V - em relação à obra de construção civil de responsabilidade de pessoa física, no mês em que ocorrer a prestação de serviços remunerados pelos segurados que edificam a obra. (Lei nº 8.212, de 1991, art. 15, parágrafo único, art. 22, caput, incisos I e II; e Regulamento da Previdência Social, de 1999, art. 12, parágrafo único, inciso IV, e art. 201, caput, incisos I e II)

§ 1º Considera-se creditada a remuneração na competência em que a empresa contratante for obrigada a reconhecer contabilmente a despesa ou o dispêndio ou, no caso de equiparado ou empresa legalmente dispensada da escrituração contábil regular, na data da emissão do documento comprobatório da prestação de serviços.

§ 2º Para os órgãos do poder público considera-se creditada a remuneração na competência da liquidação do empenho, entendendo-se como tal, o momento do reconhecimento da despesa.

§ 3º Nos casos em que se tratar de empregado contratado para prestação de trabalho intermitente na forma prevista no art. 452-A da CLT, o fato gerador da contribuição previdenciária incidente sobre a parcela relativa ao décimo terceiro proporcional e às férias proporcionais ocorrerá mensalmente quando essas parcelas forem pagas, devidas ou creditadas. (CLT, art. 452-A, §§ 6º e 8º; e Regulamento da Previdência Social, de 1999, art. 201, § 23)

Diante do acima exposto, pode-se sintetizar que dito fatos ocorrem nas competências em que:

1. o pagamento dos serviços prestados pelo empregado, trabalhador avulso e contribuinte individual for concretizado;
2. o produtor rural comercializar sua produção;
3. as receitas de patrocínios, licenciamentos e publicidade forem auferidas pela associação que mantenha equipe de futebol profissional;

Contudo, enquanto vigente a IN RFB nº 971, de 2009, tratando-se de espetáculos desportivo de associação que mantenha equipe de futebol profissional, mencionada ocorrência será tida por ocorrida no dia de realização do correspondente evento, e não no mês de sua ocorrência.

Regra geral (art. 173, incisos I, II e § único do CTN)

Trata-se de mandamento que deverá ser compulsoriamente aplicado quanto aos fatos não moldurados pela regra especial vista precedentemente (CTN, art.150, § 4º). Contudo, despidendo arrazoar os contextos da fiscalização ser iniciada ainda no exercício em que o lançamento poderia ter sido efetuado (CTN, art. 173, § único) e da autuação previamente anulada por vício formal (CTN, art. 173, inciso II), pois não demandam esclarecimentos complementares. Afinal, em qualquer caso, explanado decurso temporal terá sua contagem inicial da ciência de início do procedimento fiscal e da decisão administrativa irreformável respectivamente, exatamente como preveem as vertentes dispostas nos § único e inciso II, ambos do art. 173 em discussão.

Nestas circunstâncias, a concepção remanescente aponta para a contagem de prazo iniciada no **primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado** (CTN, art. 173, inciso I), de aplicação vinculada às penalidades e aos tributos excluídos da regra especial, exceto quanto aos cenários ressalvados no parágrafo anterior. Logo, nesse recorte, dito mandamento terá de ser compulsoriamente imposto aos seguintes cenários:

1. Nos lançamentos por homologação, **ainda que ausentes** as práticas de apropriação indébita de CSP, dolo, fraude e simulação, **quando não houver** recolhimento espontâneo da contribuição correspondente ao fato gerador autuado, admitida a mitigação de valor e rubrica prevista no Enunciado nº 99 de súmula do CARF, transcrito no tópico anterior.

Este também é o entendimento do Superior Tribunal de Justiça (STJ) no julgamento do Recurso Especial nº 973.733/SC, já referenciado precedentemente, de cuja ementa replico os seguintes excertos:

2. É que a decadência [...], 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** [...]

3. O dies a quo [...] corresponde, iniludivelmente, ao primeiro dia do exercício seguinte à ocorrência do fato impositivo, ainda que se trate de tributos sujeitos a lançamento por homologação [...]

(Destaquei)

2. Nos lançamentos por homologação, **quando presentes** as práticas de apropriação indébita de CSP, dolo, fraude e simulação, **independentemente de haver** recolhimento espontâneo da contribuição apurada.

Refere-se a entendimento já sumulado por este Conselho mediante os Enunciados nºs 72 e 106 de sua jurisprudência, nestes termos:

Súmula CARF nº 72:

Caracterizada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação, a contagem do prazo decadencial rege-se pelo art. 173, inciso I, do CTN. (**Vinculante**, conforme Portaria MF nº 277, de 07/06/2018, DOU de 08/06/2018).

Súmula CARF nº 106:

Caracterizada a ocorrência de apropriação indébita de contribuições previdenciárias descontadas de segurados empregados e/ou contribuintes individuais, a contagem do prazo decadencial rege-se pelo art. 173, inciso I, do CTN. **(Vinculante, conforme Portaria MF nº 277, de 07/06/2018, DOU de 08/06/2018).**

3. Nos lançamentos de **penalidades** pelo descumprimento de obrigações acessórias, **ainda que a obrigação principal correlata** tenha sido paga ou atingida pela decadência sob fundamento do art. 150, § 4º, do CTN. Afinal, manifestada sanção administrativa é imposta **tão somente** por meio do lançamento de ofício, afastando-se, de pronto, o benefício estabelecido no art. 150, § 4º, do CTN, que é próprio do lançamento por homologação.

Trata-se de entendimento também definido pelo CARF mediante o Enunciado nº 148 de sua súmula. Confira-se:

No caso de multa por descumprimento de obrigação acessória previdenciária, a aferição da decadência tem sempre como base o art. 173, I, do CTN, ainda que se verifique pagamento antecipado da obrigação principal correlata ou esta tenha sido fulminada pela decadência com base no art. 150, § 4º, do CTN.

A propósito, mencionada orientação ratifica o que acima está posto, pois, em qualquer caso e circunstância, a sanção administrativa pelo descumprimento de obrigação acessória é aplicável tão somente mediante lançamento de ofício. Nestes termos, por um lado, como já visto em transcrição precedente, o art. 150 do CTN refere-se exclusivamente a “**tributos**”, o que não se confunde com “**penalidade**”, instituto jurídico distinto; por outro, o art. 113, § 3º, do mencionado código assevera que a inobservância da obrigação acessória resulta na penalidade pecuniária correlacionada. Confira-se:

Art. 113. A obrigação tributária é principal ou acessória.

[...]

§ A obrigação acessória, pelo simples fato da sua inobservância, converte-se em obrigação principal relativamente à penalidade pecuniária.

Circunstanciadas as vinculações obrigatórias à presente “Regra”, adentraremos no delineamento das datas em que o Sujeito Ativo poderá iniciar procedimento fiscal tendente a constituir supostos créditos tributários, demarcação indispensável para o início de contagem do supracitado lapso temporal. Em dita perspectiva, transcrevo excertos da Lei nº 8.212, de 1991, assim como de sua regulamentação por meio do Decreto nº 3.048, de 6 de maio de 1999, delimitando os contornos para a fiscalização iniciar procedimento de ofício, *verbis*:

Lei nº 8.212, de 1991:

Art. 37. Constatado o não-recolhimento total ou parcial das contribuições tratadas nesta Lei, não declaradas na forma do art. 32 desta Lei, a falta de pagamento de benefício reembolsado ou o descumprimento de obrigação acessória, será lavrado auto de infração ou notificação de lançamento.

Decreto nº 3.048, de 1999:

Art. 243. Constatada a falta de recolhimento de qualquer contribuição ou outra importância devida nos termos deste Regulamento, a fiscalização lavrará, de imediato, notificação fiscal de lançamento com discriminação clara e precisa dos fatos geradores, das contribuições devidas e dos períodos a que se referem, de acordo com as normas estabelecidas pelos órgãos competentes.

[...]

Art. 245. O crédito da seguridade social é constituído por meio de notificação fiscal de lançamento, auto-de-infração, confissão ou documento declaratório de valores devidos apresentado pelo contribuinte ou outro instrumento previsto em legislação própria.

§ 1º As contribuições, a atualização monetária, os juros de mora, as multas, bem como outras importâncias devidas e não recolhidas até o seu vencimento devem ser lançados em livro próprio destinado à inscrição em Dívida Ativa do Instituto Nacional do Seguro Social e da Fazenda Nacional, após a constituição do respectivo crédito.

Como visto, a inércia do Fisco, que supostamente consumaria a decadência, terá por referência o vencimento da obrigação tributária a que se sujeitava o contribuinte. Afinal, reportada ocorrência propicia a abertura de procedimento fiscal, dele podendo suceder autuações apurando créditos tributários decorrentes tanto de tributo devido como de penalidades pelo descumprimento de obrigação acessória.

Assim entendido, tocante às competências 1 a 12, reportado lançamento poderá ser efetuado no mês subsequente ao da respectiva competência, diferentemente daquele acerca da competência 13, possibilitado já partir de dezembro do mesmo ano. Afinal, enquanto as contribuições incidentes sobre o 13º salário vencem no dia 20 de dezembro, aquelas correspondentes aos demais meses têm vencimentos no dia 20 dos meses subsequentes ao da respectiva competência. É o que se infere do art. 30 da Lei nº 8.212, de 1991, com atualização, aqui novamente transcrito, assim como do art. 96 da Instrução Normativa RFB nº 971, de 13 de novembro de 2009, enquanto vigente, bem como art. 68 da Instrução Normativa RFB nº 2.110, de 17 de outubro de 2022, publicada no DOU de 19/10/2022, *verbis*:

Lei nº 8.212, de 1991:

Art. 30. A arrecadação e o recolhimento das contribuições ou de outras importâncias devidas à Seguridade Social obedecem às seguintes normas: (Redação dada pela Lei nº 8.620, de 5.1.93)

I - a empresa é obrigada a:

a) arrecadar as contribuições dos segurados empregados e trabalhadores avulsos a seu serviço, descontando-as da respectiva remuneração;

b) recolher o produto arrecadado na forma da alínea “a” e as contribuições a seu cargo incidentes sobre as remunerações pagas, devidas ou creditadas, a qualquer título, inclusive adiantamentos decorrentes de reajuste salarial, acordo ou convenção coletiva, aos segurados empregado, contribuinte individual e trabalhador avulso a seu serviço, e sobre o valor bruto da nota fiscal ou fatura de serviço, relativo a serviços que lhe tenham sido prestados por cooperados, por intermédio de cooperativas de trabalho, até o dia vinte do mês seguinte àquele a que se referirem as remunerações, bem como as importâncias retidas na forma do art. 219, até o dia vinte do mês seguinte àquele da emissão da nota fiscal ou fatura, antecipando-se o vencimento para o dia útil imediatamente anterior quando não houver expediente bancário no dia vinte; (Redação dada pelo Decreto nº 6.722, de 2008).

IN RFB nº 971, de 2009:

Art. 96. O vencimento do prazo de pagamento das contribuições sociais incidentes sobre o décimo terceiro salário, exceto no caso de rescisão, dar-se-á no dia 20 de dezembro, antecipando-se o prazo para o dia útil imediatamente anterior se não houver expediente bancário naquele dia.

IN RFB nº 2.110, de 2022:

Art. 68. O vencimento do pagamento das contribuições sociais previdenciárias incidentes sobre o décimo terceiro salário, exceto no caso de rescisão, dar-se-á no dia 20 de dezembro, e, no caso de segurado empregado doméstico, até o dia 7 de janeiro do ano seguinte, antecipando-se o prazo para o dia útil imediatamente anterior se não houver expediente bancário nas referidas datas. (Lei Complementar nº 150, de 2015, art. 34, § 1º, e art. 35; Lei nº 8.620, de 1993, art. 7º; e Regulamento da Previdência Social, de 1999, art. 211-C, caput, e art. 216, § 1º)

Nessa perspectiva, o prazo decadencial estabelecido no CTN, art. 173, inciso I, terá por termo inicial (primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado):

1. para as competências 1 a 11 e 13: 1º de janeiro do ano seguinte, restando seu término em 31 de dezembro do quinto ano subsequente (cinco anos do início da contagem);
2. para a competência 12: 1º de janeiro do segundo ano subsequente, restando seu término em 31 de dezembro do sexto ano seguinte (cinco anos do início da contagem).

Posta assim a questão, passo propriamente ao enfrentamento da controvérsia.

Inicialmente, vale trazer o seguinte excerto da decisão recorrida, o qual contextualiza muito bem os fatos em debate, nestes termos (processo digital, fl. 45):

Em se tratando de multa por descumprimento de obrigação acessória, exigível mediante lançamento de ofício, portanto, é aplicável o art. 173, inciso I do CTN, hipótese em que o prazo de cinco anos tem como termo inicial o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

No presente caso, a atuação foi lavrada devido a não apresentação de esclarecimentos “*acerca dos lançamentos bancários efetuados na conta Bradesco Ag. 0460-0 Conta 120.482-3*” referentes aos anos de 2004, 2005 e 2006.

Verifica-se, portanto, que não há que se falar em decadência do crédito lançado no auto de infração de DEBCAD nº 37.161.532-1, já que na data em que Autuada tomou ciência da presente autuação (20/12/2008 – fl. 22) não havia sequer transcorrido 5 anos a contar do ano de 2004.

Como visto, relativamente à competência mais antiga, 1/2004, o prazo decadencial visto na regra geral estabelecida no CTN, art. 173, inciso I, teve sua contagem iniciada em 1º/1/2005, restando seu termo 31/12/2009. Por conseguinte, não se operou a decadência do direito que o Fisco detinha de constituir o respectivo crédito tributário, eis que a ciência do respectivo lançamento ocorreu anteriormente, em 20/12/2008 (processo digital, fl. 22).

Conclusão

Ante o exposto, conheço parcialmente do recurso voluntário interposto, não se apreciando a matéria sem interesse recursal e, no mérito, nego-lhe provimento.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)
Francisco Ibiapino Luz