



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10930.724892/2020-42
Recurso Especial do Procurador
Acórdão nº 9202-009.685 – CSRF / 2ª Turma
Sessão de 23 de agosto de 2021
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado TRANSPORTADORA YOUSSEF LTDA

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/05/1999 a 28/02/2007

DECADÊNCIA. PRAZO DE CINCO ANOS. ART. 173, I DO CTN. DISCUSSÃO DO DIES A QUO. SÚMULA CARF nº 101.

Na hipótese de aplicação do art. 173, inciso I, do CTN, o termo inicial do prazo decadencial é o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

LANÇAMENTO. NULIDADE. VÍCIO NA APLICAÇÃO DA NORMA DE FORMALIZAÇÃO DO FATO GERADOR. VÍCIO FORMAL.

A ausência de menção no relatório fiscal de que o grau de risco relativo ao SAT/RAT da empresa foi fixado com base na norma do art. 202, §4º do Decreto nº 3.048/99, é vício de natureza formal que macula a norma introdutora do lançamento.

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 dar-lhe provimento, vencido o conselheiro João Victor Ribeiro Aldinucci, que lhe deu provimento parcial para afastar a decadência.

(assinado digitalmente)

Maria Helena Cotta Cardozo - Presidente em exercício

(assinado digitalmente)

Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri – Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Mário Pereira de Pinho Filho, Ana Cecília Lustosa da Cruz, Pedro Paulo Pereira Barbosa, João Victor Ribeiro Aldinucci,

Maurício Nogueira Righetti, Marcelo Milton da Silva Risso, Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri e Maria Helena Cotta Cardozo (Presidente em exercício).

Relatório

Trata-se de lançamento (NFLD 35.923.885-8) para exigência de contribuições devidas à Seguridade Social a cargo da empresa; ao financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrentes dos riscos ambientais do trabalho e as destinadas aos Terceiros. Nos termos do relatório fiscal de fls. 120 e seguintes as infrações foram assim resumidas:

1. O presente relatório é parte integrante da Notificação Fiscal de Lançamento de Débito - NFLD com o número acima indicado. A mencionada NFLD tem por finalidade apurar e constituir o crédito relativo às contribuições devidas à Seguridade Social a cargo da empresa e do trabalhador avulso (valor não descontado), bem como, ao financiamento do Seguro Acidente de Trabalho - SAT - até a competência 06/1997, e ao financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho a partir de 07/1997, e às destinadas a outras entidades e fundos (terceiros): SALÁRIO EDUCAÇÃO, INCRA (Instituto Nacional de Colonização e Reforma Agrária), SEBRAE (Serviço Brasileiro de Apoio a micro e pequena Empresa), SEST (Serviço Social do Transporte) e SENAT (Serviço Nacional de Aprendizagem do Transporte). As contribuições são incidentes sobre:

A) Remunerações efetivamente pagas aos segurados empregados e a contribuintes individuais (pagamento de pro-labore e honorários contábeis), discriminados nas Folhas de Pagamento, Guias de Recolhimento do FGTS e Informações a Previdência Social - GFIP, recibos de pagamento assinados pelos empregados e Livro Razão de 1996 - página 167 - conta n.º 9410003-903 "Assessoria/Honorário Prorff" (honorários contábeis de 05 a 11/1996);

B) Remunerações efetivamente pagas aos segurados trabalhadores avulsos que prestaram serviços à Transportadora em tela, discriminadas na documentação fornecida pelo Sindicato dos Trabalhadores na Movimentação de Mercadorias em Geral e Arrumadores de Londrina - CNPJ: 78.636.743/0001-40 (cópias em anexo), obtida através de diligência fiscal realizada sob n.º 09292601, com Mandado de Procedimento Fiscal assinado pelo Presidente do Sindicato, sr José Pessoa;

C) Pagamentos de frete a fretistas autônomos, discriminados no Livro Razão de 1996 - páginas 145 e 146 - conta n.º 9210012 "Fretes e Carretos".

O lançamento envolve o período de 01/1996 a 13/2005, tendo o contribuinte sido cientificado pessoalmente em 25/07/2006 (fls. 119).

Após o trâmite processual, a 3ª Turma Especial deu provimento parcial ao recurso para a) cancelar os créditos tributários constituídos com base em fatos geradores ocorridos **anteriormente a 1º de janeiro de 2001**, em razão do lapso decadencial; b) cancelar os créditos tributários lançados a título de SAT/RAT/GILRAT. O acórdão 2803-004.029 recebeu a seguinte ementa:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/1996 a 31/12/2005

OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA PRINCIPAL. DESCUMPRIMENTO.

Ao verificar o descumprimento de obrigação tributária principal o agente fiscal deve efetuar o lançamento tributário, como determina o Art. 142, do CTN.

Na parte que nos interessa conclui o Colegiado que:

- **Quanto a decadência:** “uma vez não sendo mais possível a aplicação do art. 45 da Lei n.º 8.212, há de se observar as regras previstas no CTN. Tratando-se de lançamento, em que houve pagamentos parciais, mas que somente os mais antigos ocorreram mais de 6(seis) anos antes do lançamento, em qualquer uma das regras de decadência (art. 150, §4º, e art. 173, I, ambos do CTN), tais períodos terão atingidos pela decadência. Isso porque o grupo dos períodos mais antigos em que há pagamento parcial dos créditos ocorre em 06/2000 (caso de aplicação do art. 150, §4º, do CTN), após tal período somente em 12/2002 é que há prova de pagamento de contribuições, assim o primeiro grupo está decadente, inclusive pela, a regra trazida pelo artigo 173, I do CTN.”
- **Quanto as exigências de SAT/RAT/GILRAT:** “Em adição de tais argumentos, da mesma forma que está ratificado pelo PARECER PGFN/CRJ/Nº 2120/2011 (ATO DECLARATÓRIO Nº 11 /2011), observando a necessidade de uma fiscalização *em loco* exigida ao caso, verifica-se uma afronta ao que dispõe os artigos 142 e 147 do CTN, bem como dos artigos 33, §§ 3º e 6º, da Lei n. 8.212/1991, que exigem a demonstração pela fiscalização dos atos precisos que motivaram o desenquadramento da situação anterior do SAT, bem como afeta diretamente a constituição da norma de incidência tributária na formação de sua alíquota (elemento quantitativo), sob pena de haver, no mínimo, uma nulidade por vício material do crédito lançado.

Assim, deve ser cancelada, por nulidade material, a parcela do crédito lançado com base na diferença de alíquota de SAT/RAT/GILRAT”.

Intimada a Fazenda Nacional apresentou Embargos de Declaração os quais não foram admitidos nos termos do despacho de fls. 444/446. Ato contínuo interpôs Recurso Especial de Divergência, este admitido nos termos dos despacho de fls. 462/466, complementado pelo despacho em agravo de fls. 476/482. Duas são as matérias devolvidas a esta Câmara Superior:

- A) Com base nos acórdãos paradigmas nº 2401-01.759 e 9101-00.901, defende a Recorrente que com fundamento no art. 173, I, do CTN, a contagem do prazo decadencial se inicia no primeiro dia do exercício seguinte ao que o lançamento poderia ter sido realizado e não a partir do fato imponível, assim deve-se afastar a decadência da competência 12/2000, e
- B) Nos termos do acórdão paradigma nº 2302-01.621, defende a Recorrente que a ausência de demonstração do motivo para o desenquadramento da contribuinte

da sua situação anterior do SAT não seria razão suficiente para o cancelamento do lançamento por vício material, a falha nos fundamentos, bem como nos elementos de prova que dão suporte à descrição dos fatos, ou seja, a contrariedade ao art. 142 do CTN gera nulidade por vício formal.

Sem contrarrazões do contribuinte.

É o relatório.

Voto

Conselheira Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri - Relatora

O recurso preenche os pressupostos legais razão pela qual dele conheço.

A primeira matéria devolvida para apreciação refere-se a definição acerca do termo inicial do prazo decadencial previsto no art. 173, I do CTN. Busca-se esclarecer qual a correta interpretação dada pelo Superior Tribunal de Justiça no julgamento do Recurso Especial nº 973.733/SC.

Segundo apontando pela Recorrente o acórdão recorrido, interpretando equivocadamente a decisão proferida em sede de recurso repetitivo pelo STJ, afastou a aplicação do conteúdo expresso do art. 173, I, do CTN, segundo o qual “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”.

De fato, por um período, houve uma confusão gerada pela redação dada ao acórdão do Recurso Especial nº 973.733/SC.

Entretanto, após manifestações posteriores do próprio Superior Tribunal de Justiça sobre o tema, a regra de interpretação foi esclarecida, fato que motivou a edição da **Súmula CARF nº 101**, com o seguinte teor:

Súmula CARF nº 101

Na hipótese de aplicação do art. 173, inciso I, do CTN, o termo inicial do prazo decadencial é o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado. (Vinculante, conforme Portaria MF nº 277, de 07/06/2018, DOU de 08/06/2018).

Acórdãos Precedentes:

9202-003.067, de 13/02/2014; 9202-003.130, de 27/03/2014; 9202-003.245, de 29/07/2014; 9303-002.857, de 18/02/2014; 1102-000.939, de 08/10/2013; 2102-003.046, de 18/07/2014; 2201-002.433, de 16/07/2014; 2802-001.581, de 15/05/2012; 3102- 002.211, de 27/05/2014; 3202-001.239, de 23/07/2014.

Considerando que no caso dos autos, conforme delimitado pelo acórdão recorrido, temos fatos geradores de Contribuições Previdenciárias envolvendo as competências 01/1996 a

13/2005 e considerado a data da ciência do contribuinte em 25/07/2006 (fls. 119), não se encontra extinta pela decadência a competência 12/2000, pois tal obrigação somente poderia ser lançada/cobrada a partir de 01/2001, fazendo com que a data inicial da contagem prevista no art. 173, I do CTN fosse deslocada para 01/01/2002.

Diante do exposto, dou provimento ao recurso da Fazenda Nacional neste ponto para afastar a decadência em relação a competência 12/2001.

Quanto a segunda matéria recursal – **natureza do vício atribuído ao lançamento para exigência de diferença da SAT/RAT/GILRAT** - no entendimento do acórdão recorrido para correta classificação da alíquota apurada com base no SAT/RAT da empresa, deve-se observar a preponderância das atividades desempenhadas no estabelecimento, verificação que deve ser dar a partir de uma fiscalização *in loco*, observando-se todas as atividades desenvolvidas pelo Contribuinte e não apenas um ou outro contrato isoladamente. Destaca o acórdão:

Como prevê a própria legislação, o enquadramento da atividade econômica da empresa para fins SAT tem como base a atividade laboral exercida pela preponderância dos seus empregados, não simplesmente um contrato de prestação de serviços. Quanto à aplicação das alíquotas do Seguro de Acidente do Trabalho – SAT, conforme o art. 22, II, da Lei n. 8.212/1991, o voto do Conselheiro Amílcar Barca Teixeira Júnior, desta mesma Turma Especial, no julgamento do Recurso Voluntário n. 257.987, do processo n. 11020.000119/200826, é o norte da presente decisão:

...

Em adição de tais argumentos, da mesma forma que está ratificado pelo PARECER PGFN/CRJ/Nº 2120/2011 (ATO DECLARATÓRIO Nº 11 /2011), **observando a necessidade de uma fiscalização *em loco* exigida ao caso, verifica-se uma afronta ao que dispõe os artigos 142 e 147 do CTN, bem como dos artigos 33, §§ 3º e 6º, da Lei n. 8.212/1991, que exigem a demonstração pela fiscalização dos fatos precisos que motivaram o desenquadramento da situação anterior do SAT, bem como afeta diretamente a constituição da norma de incidência tributária na formação de sua alíquota (elemento quantitativo), sob pena de haver, no mínimo, uma nulidade por vício material do crédito lançado.**

Assim, deve ser cancelada, por nulidade material, a parcela do crédito lançado com base na diferença de alíquota de SAT/RAT/GILRAT.

Assim, o que temos para análise é a natureza do vício presente em lançamento cuja fundamentação para fixação do STA/RAT/Gilrat levou em consideração o CNAE apontado pela empresa em seus registros, aplicando as expressa determinação do art. 202, §4º do Decreto nº 3.048/99.

Para classificação do vício adoto como premissa a necessidade de verificação se o erro constatado está relacionado como a norma introdutora ou com a norma introduzida da respectiva obrigação tributária. 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 vênia 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.

(...)"

Ora, no presente caso o lançamento ao aplicar a norma introdutora no que tange a fixação do STA/RAT/Gilrat pode não ter sido claro o suficiente acerca da incidência literal da norma do art. 202, §4º do Decreto nº 3.048/99, a qual remetendo à tabela anexa ao Regulamento, motiva o lançamento definindo que o grau de risco levará em consideração o CNAE informado pela própria empresa. Neste cenário, partindo da premissa de que há vício, entendo que este não macula a regra matriz do tributo, e sim o processo de produção do ato administrativo do lançamento. Embora o dispositivo legal citado não tenha sido apontado no relatório fiscal, ele está presente nos “Fundamentos Legais do Débito” e pela descrição dos fatos é possível compreender que a justificação para fixação do grau de risco em 3% se deu com base no CNAE.

Neste cenário, considerando o conjunto dos autos, classifico o vício apontado como formal.

Conclusão:

Diante do exposto conheço e dou provimento ao recurso da Fazenda Nacional.

(assinado digitalmente)

Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri