



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
SEGUNDA SEÇÃO DE JULGAMENTO

Processo nº 11557.002496/2008-41
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 2401-005.135 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 05 de outubro de 2017
Matéria CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS
Recorrente UNIMED SUL-CAPIXABA - COOPERATIVA DE TRABALHO MÉDICO
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/03/2001 a 30/06/2006

LANÇAMENTO. NULIDADE. CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA E DO CONTRADITÓRIO. INOCORRÊNCIA.

Tendo o fiscal autuante demonstrado de forma clara e precisa os fatos que suportaram o lançamento, oportunizando ao contribuinte o direito de defesa e do contraditório, bem como em observância aos pressupostos formais e materiais do ato administrativo, nos termos da legislação de regência, especialmente artigo 142 do CTN, não há que se falar em nulidade do lançamento.

CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. DECADÊNCIA. OBRIGAÇÃO PRINCIPAL. SALÁRIO INDIRETO. ANTECIPAÇÃO DE PAGAMENTO. OCORRÊNCIA. APLICAÇÃO ARTIGO 150, § 4º, DO CTN. SÚMULA CARF Nº 99. OBSERVÂNCIA OBRIGATÓRIA.

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 diferença na alíquota SAT/RAT, tendo a contribuinte efetuado o recolhimento das contribuições previdenciárias incidentes sobre a porcentagem por ela considerada correta, na esteira da jurisprudência consolidada neste Colegiado, consagrada na Súmula CARF nº 99.

CONTRIBUIÇÕES DEVIDAS À SEGURIDADE SOCIAL. DIFERENÇA DE ALÍQUOTA GILRAT (SAT/RAT). FIXAÇÃO DO GRAU DE RISCO.

AFERIÇÃO POR ESTABELECIMENTO. POSSIBILIDADE. SÚMULA 351 STJ.

A alíquota de contribuição para o Seguro de Acidente do Trabalho (SAT) é aferida pelo grau de risco desenvolvido em cada empresa, individualizada pelo seu CNPJ, ou pelo grau de risco da atividade preponderante quando houver apenas um registro, entendimento da Súmula 351 do STJ.

alterações.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade, em conhecer do recurso, declarar a decadência até a competência 09/2001 e, no mérito, dar-lhe provimento.

(assinado digitalmente)

Miriam Denise Xavier - Presidente.

(assinado digitalmente)

Rayd Santana Ferreira - Relator

Participaram do presente julgamento os conselheiros: Miriam Denise Xavier, Cleberson Alex Friess, Francisco Ricardo Gouveia Coutinho, Andrea Viana Arrais Egypto, Luciana Matos Pereira Barbosa e Rayd Santana Ferreira.

Relatório

UNIMED SUL CAPIXABA - COOPERATIVA DE TRABALHO MÉDICO, contribuinte, pessoa jurídica de direito privado, já qualificada nos autos do processo em referência, recorre a este Conselho da Decisão-Notificação (DN) nº 07.401.4/486/2006 da antiga Delegacia da Receita Previdenciária de Vitória/ES, às e-fls. 246/257, que julgou procedente o lançamento fiscal, referente à diferença de alíquota (1%) para o financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho - RAT, incidentes sobre as remunerações pagas ou creditadas aos segurados empregados do estabelecimento matriz, devido ao erro de auto enquadramento no correspondente grau de risco, relativas às competências 03/2001 a 06/2006, conforme Relatório Fiscal de fls. 60/66 e demais documentos que instruem o processo.

De acordo com o relatório fiscal, no item 4, o Estatuto da Cooperativa de Trabalho Médico possui os seguintes objetivos e propósitos sociais: I - a congregação dos médicos para sua defesa econômico-social, com propósito de: a) manutenção da sua condição de profissionais liberais, com relação direta médico/paciente; b) exploração de seu trabalho com fins econômicos, políticos ou religiosos; II — a prestação de serviços aos associados; III - a viabilização de: a) trabalho médico para os associados; b) condições para: 1- o exercício pleno das atividades profissionais dos associados; 2 - o desenvolvimento de pesquisas científicas; IV - o fornecimento de bens aos associados; V - o aprimoramento dos serviços de assistência médica e hospitalar; VI - o desenvolvimento do cooperativismo nacional e internacional. Para realização dos objetivos e propósitos sociais, a Cooperativa pode: III) viabilizar a utilização de hospitais e de serviços auxiliares de diagnóstico e terapia, próprios ou contratados, em sua área de ação, para o exercício das atividades profissionais dos associados.

Inconformada com a Decisão recorrida a contribuinte apresentou Recurso Voluntário, às e-fls. 261/298, procurando demonstrar sua improcedência, desenvolvendo em síntese as seguintes razões.

Após breve relato das fases processuais, bem como dos fatos que permeiam o lançamento, repisa as alegações da impugnação, pugnando preliminarmente pela decretação da decadência do crédito tributário nos termos do art. 150, § 4º do CTN.

Ressalta que as contribuições previdenciárias são tributos inegavelmente sujeitos ao lançamento por homologação, visto que cabe ao contribuinte, por sua conta e risco, efetuar o cálculo do tributo devido e o seu recolhimento. Assim, verifica-se que o presente lançamento por ter sido efetuado no mês de outubro de 2006, jamais poderia retroagir seus efeitos a fatos geradores ocorridos anteriormente a outubro de 2001, razão pela qual decaído o Fisco do direito de lançar os fatos geradores pretensamente ocorridos em parte do período autuado. O instrumento normativo adequado para o trato da matéria decadência é a lei complementar, o que afasta, por si só, a aplicação dos preceitos da Lei nº 8.212/91., não havendo qualquer exceção ou condicionamento na regra insculpida no art. 150 § 4º do CTN.

Ainda em caráter preliminar, aduz ser nulo o lançamento pois a NFLD padece de insanáveis vícios, especialmente a ausência de indicação das bases de cálculo e alíquotas utilizadas para o lançamento. No DAD - Discriminativo Analítico de Débito não está

discriminada a base de cálculo apurada, a alíquota da contribuição e o montante anteriormente pago, para que fosse apurada eventual diferença. Conforme dispõe o art. 37 supra citado, a clara e precisa discriminação dos fatos geradores é que permite a impugnação de lançamentos indevidos, consoante os princípios do contraditório e da ampla defesa, garantidos constitucionalmente (art. 5º, LV), aos quais se submetem toda a administração pública.

Em relação ao mérito, aduz a contribuinte que a correção realizada das faltas cuja multa foi lavrada pelos Autos de Infração nº 37.020.154-0 e 37.020.155-8, referentes à ausência de declaração dos supostos fatos geradores e informações correlatas, cujo tributo foi lançado, não há de se falar em uma espécie de reconhecimento do crédito tributário. A declaração de tais supostos fatos geradores nas GFIPs, com o propósito da recorrente de aproveitar-se do benefício previsto no art. 291, § 1º do Regulamento da Previdência Social — RPS, aprovado pelo Decreto nº 3.048/99, não tem o condão de evidenciar o reconhecimento do débito. Também o dispositivo regulamentar que trata da relevação não exige qualquer reconhecimento ou confissão para a relevação da multa pelo descumprimento da obrigação acessória, mas apenas a correção da falta, em conformidade com o indicado pela Fiscalização.

Afirma que conforme decidido de maneira definitiva pelo Superior Tribunal de Justiça, Corte competente para o julgamento final nas matérias de índole infraconstitucionais, nos termos do art. 105 da Constituição, a alíquota da contribuição para o SAT é definida por estabelecimento, desde que possua CNPJ distintos, ao contrário do considerado pela fiscalização. Em virtude de possível dificuldade técnica de fiscalização em definir-se o risco da atividade de cada empregado, a Lei nº 8.212/91 determinou sua definição em relação com a atividade preponderante, ou seja, tal generalização é uma questão de facilitação da administração tributária, que mais uma vez onera o contribuinte. Mas, existindo unidades distintas e isoladas entre si, é completamente desnecessária esta generalização, havendo que se verificar a atividade preponderante nelas desenvolvidas, a fim de se calcular o efetivo prêmio (contribuição) a ser pago por ocasião do risco a que estão sujeitos os trabalhadores, em cada uma das unidades, sob pena de se estabelecer uma tributação desproporcional.

Interessante notar que o Decreto nº 612/92 em seu art. 26, § 1º previa expressamente, que atividade preponderante haveria que ser definida por estabelecimento. Tendo em vista que ao Decreto cumpre apenas explicitar o conteúdo da lei tributária para que esta seja aplicada de maneira equânime, certo é que a única interpretação possível ao art. 202, § 3º do Decreto nº 3.048/99 é que a definição de atividade preponderante deve se dar em cada estabelecimento.

Questiona que a multa aplicada tem caráter confiscatório, eis que calculada em 30% (trinta por cento) do valor lançado, podendo chegar a 100%. A vedação ao confisco é princípio com sede constitucional (art. 150, IV da CF/88), não podendo ser jamais olvidado pelas Autoridades Fiscais. A multa aplicada fere também o princípio da capacidade contributiva, eis que o acréscimo pretendido vai muito além da tentativa de coibir infrações tributárias, importando, na verdade, em majoração de tributo para além da capacidade econômica adquirida pela pessoa jurídica, além de majorar a própria alíquota, de forma dissimulada e indireta.

Quanto aos juros infirmar ser induvidoso que a espécie de juros adotada pelo Ordenamento Jurídico Tributário é a dos juros moratórios, visto que constituem uma indenização pelo retardamento no cumprimento da obrigação. Através da leitura simples e objetiva do art. 161, § 1º do Código Tributário Nacional, pode-se auferir que o legislador pátrio definiu de forma explícita e imutável o valor do percentual anual a ser cobrado a título de taxa de juros, sendo inadmissível a exigência, por qualquer outro instrumento legal, de

taxas de juros superiores a doze por cento ao ano. Portanto, em obediência ao ordenamento jurídico que disciplina as taxas de juros incidentes sobre o crédito tributário não pago à época do vencimento, é ilegal a utilização de taxa que represente juros compensatórios e que exceda o limite máximo fixado pelo CTN (art. 161, § 1º) e pela CF (art. 192, § 3º) qual seja, 12% ao ano.

Por fim, requer o conhecimento e provimento do seu recurso, para preliminarmente decretar a nulidade e decadência do crédito, e no mérito, desconsiderar o Auto de Infração, tornando-o sem efeitos.

Não houve apresentação de contrarrazões.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Rayd Santana Ferreira

Presente o pressuposto de admissibilidade, por ser tempestivo, conheço do recurso e passo ao exame das alegações recursais.

PRELIMINAR - NULIDADE

Também em caráter preliminar, aduz ser nulo o lançamento pois a NFLD padece de insanáveis vícios, especialmente a ausência de indicação das bases de cálculo e alíquotas utilizadas para o lançamento. No DAD - Discriminativo Analítico de Débito não está discriminada a base de cálculo apurada, a alíquota da contribuição e o montante anteriormente pago, para que fosse apurada eventual diferença. Conforme dispõe o art. 37 supra citado, a clara e precisa discriminação dos fatos geradores é que permite a impugnação de lançamentos indevidos, consoante os princípios do contraditório e da ampla defesa, garantidos constitucionalmente (art. 5º, LV), aos quais se submetem toda a administração pública.

Conforme o relato do fisco, no período de 03/2001 a 06/2006, a empresa recolheu a contribuição social previdenciária relativa ao RAT em desacordo com a legislação previdenciária, pois utilizou um grau de risco para cada estabelecimento. Assim sendo, realizou o enquadramento no correspondente grau de risco e constatamos que a atividade econômica preponderante da empresa (aquela que ocupa o maior número de segurados empregados e trabalhadores avulsos) para o período fiscalizado foi à atividade de Atendimento Hospitalar (grau de risco médio).

Assim, o presente lançamento foi confeccionado em consonância com as normas que disciplinam a constituição do crédito tributário. Vejamos o que diz o art. 142 do CTN, *in verbis*:

Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

Parágrafo único. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.

Do dispositivo transcrito verifica-se que um dos requisitos indispensáveis ao lançamento é a verificação da ocorrência do fato gerador. Percebo que o fisco indicou os elementos examinados para chegar a conclusão ora debatida.

Nesse sentido, vejo que a lavratura e seus anexos demonstram a contento a situação fática que deu ensejo à exigência fiscal, inclusive os elementos que foram analisados para se chegar a reconstituição dos fatos geradores praticados pela empresa.

O caminho trilhado para fixação da base de cálculo também foi suficientemente esclarecido no relatório fiscal e os valores envolvidos encontram-se

discriminados no Relatório de Lançamentos. As alíquotas podem ser visualizadas sem dificuldades pela leitura dos Discriminativos Analíticos do Débitos – DAD. Bem como, consta os relatórios com a discriminação, período e base legal para constituição dos créditos previdenciários.

Quantas a demais alegações suscitadas pela contribuinte neste aspecto, estas não tem o condão de macular o lançamento.

Assim, não há o que se falar em nulidade do ato administrativo de lançamento se inexistiu prejuízo explícito ou aparente para o administrado. Nesse sentido, por entender que o fisco demonstrou a contento os elementos essenciais do lançamento, possibilitando à empresa o exercício do seu amplo direito de defesa, afasto essa preliminar.

DECADÊNCIA

Em suas alegações recursais, pugna a contribuinte preliminarmente pela decretação da decadência do crédito tributário nos termos do art. 150, § 4º do CTN.

Ressalta que as contribuições previdenciárias são tributos inegavelmente sujeitos ao lançamento por homologação, visto que cabe ao contribuinte, por sua conta e risco, efetuar o cálculo do tributo devido e o seu recolhimento. Assim, verifica-se que o presente lançamento por ter sido efetuado no mês de outubro de 2006, jamais poderia retroagir seus efeitos a fatos geradores ocorridos anteriormente a outubro de 2001, razão pela qual decaído o Fisco do direito de lançar os fatos geradores pretensamente ocorridos em parte do período autuado. O instrumento normativo adequado para o trato da matéria decadência é a lei complementar, o que afasta, por si só, a aplicação dos preceitos da Lei nº 8.212/91., não havendo qualquer exceção ou condicionamento na regra insculpida no art. 150 § 4º do CTN.

Consoante se infere dos autos, conclui-se que a pretensão da contribuinte merece acolhimento. Do exame dos elementos que instruem o processo, constata-se que o Acórdão recorrido, inobstante as sempre bem fundamentadas razões de direito dos ilustres julgadores recorridos, apresenta-se em descompasso com o entendimento consolidado no Superior Tribunal de Justiça, especialmente nos autos de Recurso Repetitivo, de observância obrigatória por este Colegiado, como passaremos a demonstrar.

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

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

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

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

[...]”

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

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

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

[...]”

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

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

[...]

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

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

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

“Súmula nº 08: São inconstitucionais o parágrafo único do artigo 5º do Decreto-lei 1569/77 e os artigos 45 e 46 da Lei 8.212/91, que tratam de prescrição e decadência de crédito tributário.”

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

“PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ARTIGO 543-C,

DO CPC. TRIBUTÁRIO. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. INEXISTÊNCIA DE PAGAMENTO ANTECIPADO. DECADÊNCIA DO DIREITO DE O FISCO CONSTITUIR O CRÉDITO TRIBUTÁRIO. TERMO INICIAL. ARTIGO 173, I, DO CTN. APLICAÇÃO CUMULATIVA DOS PRAZOS PREVISTOS NOS ARTIGOS 150, § 4º, e 173, do CTN. IMPOSSIBILIDADE.

1. O prazo decadencial quinquenal para o Fisco constituir o crédito tributário (lançamento de ofício) conta-se do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, nos casos em que a lei não prevê o pagamento antecipado da exação ou quando, a despeito da previsão legal, o mesmo incorre, sem a constatação de dolo, fraude ou simulação do contribuinte, inexistindo declaração prévia do débito (Precedentes da Primeira Seção: Resp 766.050/PR, Rel. Ministro Luiz Fux, julgado em 28.11.2007, DJ 25.02.2008; AgRg nos EREsp 216.758/SP, Rel. Ministro Teori Albino Zavascki, julgado em 22.03.2006, DJ 10.04.2006; e EREsp 276.142/SP, Rel. Ministro Luiz Fux, julgado em 13.12.2004, DJ 28.02.2005).

2. É que a decadência ou caducidade, no âmbito do Direito Tributário, importa no perecimento do direito potestativo de o Fisco constituir o crédito tributário pelo lançamento, e, consoante doutrina abalizada, encontra-se regulada por cinco regras jurídicas gerais e abstratas, entre as quais figura a regra da decadência do direito de lançar nos casos de tributos sujeitos ao lançamento de ofício, ou nos casos dos tributos sujeitos ao lançamento por homologação em que o contribuinte não efetua o pagamento antecipado (Eurico Marcos Diniz de Santi, "Decadência e Prescrição no Direito Tributário", 3ª ed., Max Limonad, São Paulo, 2004, págs. 163/210).

3. O dies a quo do prazo quinquenal da aludida regra decadencial rege-se pelo disposto no artigo 173, I, do CTN, sendo certo que o "primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado" corresponde, iniludivelmente, ao primeiro dia do exercício seguinte à ocorrência do fato impositivo, ainda que se trate de tributos sujeitos a lançamento por homologação, revelando-se inadmissível a aplicação cumulativa/concorrente dos prazos previstos nos artigos 150, § 4º, e 173, do Codex Tributário, ante a configuração de desarrazoado prazo decadencial decenal (Alberto Xavier, "Do Lançamento no Direito Tributário Brasileiro", 3ª ed., Ed. Forense, Rio de Janeiro, 2005, págs. 91/104; Luciano Amaro, "Direito Tributário Brasileiro", 10ª ed., Ed. Saraiva, 2004, págs. 396/400; e Eurico Marcos Diniz de Santi, "Decadência e Prescrição no Direito Tributário", 3ª ed., Max Limonad, São Paulo, 2004, págs. 183/199).

5. In casu, consoante assente na origem: (i) cuida-se de tributo sujeito a lançamento por homologação; (ii) a obrigação ex lege de pagamento antecipado das contribuições previdenciárias não restou adimplida pelo contribuinte, no que concerne aos fatos impositivos ocorridos no período de janeiro de 1991 a dezembro de 1994; e (iii) a constituição dos créditos tributários respectivos deu-se em 26.03.2001.

6. Destarte, revelam-se caducos os créditos tributários executados, tendo em vista o decurso do prazo decadencial quinquenal para que o Fisco efetuassem o lançamento de ofício substitutivo.

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

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

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

In casu, porém, 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, especialmente pela narrativa do Relatório Fiscal que diz: **"No período de 03/2001 a 06/2006, a empresa recolheu a contribuição social previdenciária relativa ao RAT em desacordo com a legislação previdenciária, pois utilizou um grau de risco para cada estabelecimento"**. Resta claro o pagamento de parte do tributo, ou seja, antecipação de pagamento.

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

"Para fins de aplicação da regra decadencial prevista no art. 150, § 4º, do CTN, para as contribuições previdenciárias, caracteriza pagamento antecipado o recolhimento, ainda que parcial, do valor considerado como devido pelo contribuinte na competência do fato gerador a que se referir a autuação, mesmo que não tenha sido incluída, na base de cálculo deste recolhimento, parcela relativa a rubrica especificamente exigida no auto de infração."

Destarte, tendo a fiscalização constituído o crédito previdenciário em **19/10/2006**, com a devida ciência da contribuinte constante da folha de rosto da autuação, a exigência fiscal resta parcialmente fulminada pela decadência, relativamente aos fatos geradores ocorridos no período anteriores a competência **10/2001 (Outubro/2010)**, ou seja, **03/2001 a 09/2001**, os quais se encontram fora do prazo decadencial inscrito no dispositivo legal supra, impondo seja decretada a improcedência parcial do feito.

DO MÉRITO

DIFERENÇA SAT/RAT

A contribuinte afirma que conforme decidido de maneira definitiva pelo Superior Tribunal de Justiça, Corte competente para o julgamento final nas matérias de índole infraconstitucionais, nos termos do art. 105 da Constituição, a alíquota da contribuição para o SAT é definida por estabelecimento, desde que possua CNPJ distintos, ao contrário do considerado pela fiscalização. Em virtude de possível dificuldade técnica de fiscalização em definir-se o risco da atividade de cada empregado, a Lei nº 8.212/91 determinou sua definição em relação com a atividade preponderante, ou seja, tal generalização é uma questão de facilitação da administração tributária, que mais uma vez onera o contribuinte. Mas, existindo unidades distintas e isoladas entre si, é completamente desnecessária esta generalização, havendo que se verificar a atividade preponderante nelas desenvolvidas, a fim de se calcular o efetivo prêmio (contribuição) a ser pago por ocasião do risco a que estão sujeitos os trabalhadores, em cada uma das unidades, sob pena de se estabelecer uma tributação desproporcional.

Interessante notar que o Decreto nº 612/92 em seu art. 26, § 1º previa expressamente, que atividade preponderante haveria que ser definida por estabelecimento. Tendo em vista que ao Decreto cumpre apenas explicitar o conteúdo da lei tributária para que esta seja aplicada de maneira equânime, certo é que a única interpretação possível ao art. 202, § 3º do Decreto nº 3.048/99 é que a definição de atividade preponderante deve se dar em cada estabelecimento.

Pois bem.

Conforme consta do relatório fiscal, no período de 03/2001 a 06/2006, a empresa recolheu a contribuição social previdenciária relativa ao RAT em desacordo com a legislação previdenciária, pois utilizou um grau de risco para cada estabelecimento.

A fiscalização, por outro lado, Realizamos o enquadramento no correspondente grau de risco e constatamos que a atividade econômica preponderante da empresa (aquela que ocupa o maior número de segurados empregados e trabalhadores avulsos) para o período fiscalizado foi à atividade de Atendimento Hospitalar (grau de risco médio),

Este mesmo critério foi acolhido pela decisão da DRJ. Veja-se (e-fl. 1327):

Bem, a empresa alega que o seu enquadramento foi correto, pois entende que o Decreto nº 3.048/199, ao conceituar atividade preponderante, pretendeu dizer, atividade preponderante em cada estabelecimento. Ora, a Lei nº 8.212/1991, no seu art. 22, sempre dispôs que a aplicação das alíquotas era de acordo com a atividade preponderante da empresa. A definição do que seja atividade preponderante de uma empresa, ficou a cargo do Decreto. O Decreto que se aplica aos fatos geradores do presente débito é o Decreto nº 3.048/199, que no seu artigo 202, § 3º, esclarece que atividade preponderante da empresa é aquela que ocupa o maior número de empregados. O Auditor Fiscal relacionou no relatório fiscal, a quantidade de empregados na Matriz, que tem a atividade de plano de saúde, e a quantidade de empregados na filial — que tem como atividade o atendimento hospitalar, no período de 03/2001 a 06/2006. Comparando as duas atividades, vê-se que a atividade que ocupa o maior número de empregados é o Hospital. Assim, a atividade econômica preponderante na empresa é a hospitalar, cujo CNAE é 85.11-1, e o grau de risco de acidente de trabalho é o 2 (dois). Sendo assim, com base no § 6º do artigo 202 do Decreto nº 3.048/199, o Auditor Fiscal procedeu à notificação dos valores devidos.

Passando a análise meritória, temos o seguinte:

Até a edição do Parecer PGFN/CRJ/Nº 2120/2011, a Procuradoria Geral da Fazenda Nacional PGFN vinha defendendo, em juízo, que a verificação do grau de risco da atividade preponderante seria na empresa como um todo, e não por cada estabelecimento.

É bom lembrar que o inc. II do art. 22 da Lei 8212/91 estabelece a alíquota em 1%, 2% ou 3%, conforme o grau de risco da atividade preponderante da empresa seja considerado leve, médio ou grave.

A PGFN igualmente defendia que o Regulamento da Previdência Social, em seu art. 202, de conformidade com o disposto no art. 26 do Decreto 2173/97, determinaria como critério para identificação da atividade preponderante, o maior número de segurados da empresa como um todo.

Contudo, e como o STJ editou a Súmula 351, depois de reiterados julgados a respeito da matéria, a Procuradoria editou o citado Parecer.

Eis o teor do verbete sumular retro mencionado:

A alíquota de contribuição para o Seguro de Acidente do Trabalho (SAT) é aferida pelo grau de risco desenvolvido em cada empresa, individualizada pelo seu CNPJ, ou pelo grau de risco da atividade preponderante quando houver apenas um registro.

Segue, ainda, a ementa do Parecer:

Contribuição Previdenciária. Alíquota. Seguro de Acidente do Trabalho (SAT). A alíquota da contribuição para o SAT é aferida pelo grau de risco desenvolvido em cada empresa, individualizada pelo seu CNPJ, ou pelo grau de risco da atividade preponderante quando houver apenas um registro.

Jurisprudência pacífica do Egrégio Superior Tribunal de Justiça.

Aplicação da Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002, e do Decreto nº 2.346, de 10 de outubro de 1997. Possibilidade de a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional não contestar, não interpor recursos e desistir dos já interpostos, quanto à matéria sob análise. Necessidade de autorização da Sra. Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional e aprovação do Sr. Ministro de Estado da Fazenda.

Logo, pode-se afirmar que a presente questão está pacificada no sentido de que a alíquota GILRAT é aferida pelo grau de risco em cada estabelecimento, individualizado pelo seu CNPJ, e não da forma como foi procedido pela fiscalização.

Portanto, deve-se ser dado provimento ao recurso neste aspecto.

Por todo o exposto, VOTO NO SENTIDO DE CONHECER DO RECURSO VOLUNTÁRIO, para preliminarmente decretar a decadência dos fatos geradores até 09/2001, e, no mérito, DAR-LHE PROVIMENTO, pelas razões de fato e de direito acima esposadas.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Rayd Santana Ferreira