



Ministério da Fazenda
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 12157.000432/2008-81
Recurso Voluntário
Acórdão nº 2402-012.383 – 2ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 08 de novembro de 2023
Recorrente CASA DE SAÚDE VILA MATILDE LTDA
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS

Período de apuração: 01/01/2000 a 31/05/2005

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL (PAF). RECURSO VOLUNTÁRIO. VALE-TRANSPORTE. HONORÁRIOS ADVOCATÍCIOS. MATÉRIAS NÃO CONTESTADAS. DECISÃO RECORRIDA. DEFINITIVIDADE.

A parte do lançamento com a qual o contribuinte concorda ou não a contesta expressamente em seu recurso torna-se incontroversa e definitiva na esfera administrativa. Logo, pronunciada irrefutável a preclusão temporal da pretensão, resolvido estará o litígio, iniciando-se o respectivo procedimento de cobrança administrativa.

PAF. LANÇAMENTO. REQUISITOS LEGAIS. CUMPRIMENTO. NULIDADE. INEXISTENTE.

Cumpridos os pressupostos do art. 142 do Código Tributário Nacional (CTN) e tendo o autuante demonstrado de forma clara e precisa os fundamentos da autuação, improcede a arguição de nulidade quando o auto de infração contém os requisitos contidos no art. 10 do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, e ausentes as hipóteses do art. 59, do mesmo Decreto.

PAF. DECISÃO RECORRIDA. SUFICIÊNCIA DE PROVAS. NULIDADE. CERCEAMENTO DE DEFESA. INEXISTENTE.

O julgador não está obrigado a responder todas as questões suscitadas pela parte em defesa das respectivas teses, quando já tenha encontrado fundamentos suficientes para proferir o correspondente voto. Nessa perspectiva, a apreciação e valoração das provas acostadas aos autos é de seu livre arbítrio, podendo ele, inclusive, quando entender suficientes à formação de sua convicção, fundamentar a decisão por meio de outros elementos probatórios presentes no processo.

PAF. INCONSTITUCIONALIDADES. APRECIÇÃO. SÚMULA CARF. ENUNCIADO Nº 2. APLICÁVEL.

Compete ao poder judiciário aferir a constitucionalidade de lei vigente, razão por que resta inócua e incabível qualquer discussão acerca do assunto na esfera administrativa.

OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. DESCUMPRIMENTO. GUIA DE RECOLHIMENTO DO FUNDO DE GARANTIA DO TEMPO DE SERVIÇO E DE INFORMAÇÕES À PREVIDÊNCIA SOCIAL (GFIP). APRESENTAÇÃO. CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. FATOS GERADORES. TOTALIDADE. DADOS NÃO CORRESPONDENTES. PENALIDADE APLICÁVEL. CFL 68.

O contribuinte que deixar de informar mensalmente, por meio da GFIP, os dados correspondentes aos fatos geradores de todas as contribuições previdenciárias se sujeitará à penalidade prevista na legislação de regência.

OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. CÓDIGO DE FUNDAMENTAÇÃO LEGAL (CFL) 68. CONEXÃO DECORRENTE. OBRIGAÇÃO PRINCIPAL. JULGAMENTO REPLICADO.

O crédito resultante do descumprimento da obrigação acessória caracterizada pelo CFL 68 é conexo por decorrência com aquele dito principal, razão por que, a decisão neste acordada deverá naquele ser igualmente replicada.

SALÁRIO DE CONTRIBUIÇÃO. AUXÍLIO-ALIMENTAÇÃO. FORNECIMENTO *IN NATURA*. ISENÇÃO. INSCRIÇÃO NO PAT. PRESCINDÍVEL. SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA (STJ). RECURSO ESPECIAL (RESP) Nº 977.238/RS.

O fornecimento de alimentos “*in natura*” não se reveste de natureza salarial, porquanto é isento da contribuição social previdenciária, independentemente da regularidade do fornecedor perante o Programa de Alimentação do Trabalhador (PAT).

SALÁRIO DE CONTRIBUIÇÃO. AUXÍLIO-CRECHE. ISENÇÃO. DESPESA. COMPROVAÇÃO. PRESCINDÍVEL. SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA (STJ). RECURSO ESPECIAL (RESP) Nº 1.146.772/DF. REGIME. RECURSOS REPETITIVOS. SÚMULA CARF. ENUNCIADO Nº 64. APLICÁVEL. RICARF. VINCULAÇÃO.

A omissão de comprovação dos dispêndios realizados com auxílio-creche por parte dos empregados beneficiados, por si só, não tem o condão de afastar sua natureza de indenização para compor o salário de contribuição.

PAF. JURISPRUDÊNCIA. VINCULAÇÃO. INEXISTÊNCIA.

As decisões judiciais e administrativas, regra geral, são desprovidas da natureza de normas complementares, tais quais aquelas previstas no art. 100 do Código Tributário Nacional (CTN), razão por que não vinculam futuras decisões deste Conselho.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, rejeitar as preliminares suscitadas no recurso interposto e, no mérito, por maioria de votos, dar-lhe parcial provimento para, além de cancelar integralmente os créditos resultantes dos auxílios alimentação e creche, aqui replicar o resultado dos julgamentos atinentes aos processos ditos principais. Vencidos os conselheiros Francisco Ibiapino Luz (relator) e Rodrigo Duarte Firmino, que deram-lhe provimento em menor extensão, aí não se incluindo a decadência das competências 1 a 5 de 2000 reconhecida com base no art. 150, §4º, do CTN no julgamento do PAF n.º 18108.000380/2007-24 - Debcad n.º 35.714.929-7. Designado redator do voto vencedor o conselheiro Gregório Rechmann Júnior.

(documento assinado digitalmente)

Francisco Ibiapino Luz - Presidente e Relator

(documento assinado digitalmente)

Gregório Rechmann Júnior - Redator Designado

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

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 apresentar GFIP com dados correspondentes aos fatos geradores de todas as contribuições previdenciárias (CFL-68).

Contextualização processual

Os créditos ditos “principais” - assim considerados, porque este com eles conexo por decorrência - já estão processualmente resolvidos na seara administrativa, pois os respectivos processos encontram-se na Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN), consoante se vê nos excertos do despacho, que ora transcrevemos (processo digital, fls. 248 a 250):

1. Processo digital n.º 35564.005327/2006-71 (Debcad n.º 35.714.927-0: Levantamento “AUT – Honorários Adv. S/GFIP):

Decisão-Notificação n.º 21.401.4/512/2006, de 29 de agosto de 2006, julgou procedente o lançamento. Acórdão n.º 206-00.265 da 6ª Câmara do 2º Conselho de Contribuintes, de 11 de dezembro de 2007, por unanimidade, rejeitou as preliminares suscitadas e, no mérito, negou provimento ao Recurso Voluntário.

2. Processo digital n.º 18108.000380/2007-24 (Debcad n.º 35.714.929-7: Levantamentos “FP1 - FL. PGTO S/GFIP”, “FP2 – FL. PGTO – C.BASICA-CRECHE-V.TR”, “FP4 – FL. PGTO RAT S/GFIP” e “FP5 – RAT S/GFIP BASICA-CRECHE-V.TRA):

Acórdão n.º 05-27.847 – 8ª Turma da DRJ/CPS, de 16 de dezembro de 2009, julgou a impugnação procedente em parte, mantendo parcialmente o crédito tributário.

Devidamente intimado, o Autuado deixou transcorrer *in albis* o prazo legal sem oferecer recurso à Instância superior..

O processo foi, em 17/08/2010, encaminhado à Procuradoria da Fazenda Nacional para inscrição de Dívida Ativa da União.

A propósito, o julgador de origem reconheceu que o crédito referente às competências 01 a 05 de 2000 foi atingido pela decadência prevista no art. 150, § 4º, do CTN. Ademais, também cancelou, por carência de fundamentação, o crédito referente ao levantamento FP4 - FL.PGTO RAT S/GFIP Confira-se (Processo digital n.º 18108.000380/2007-24, fls. 328 e 333):

A ciência da Notificação Fiscal de Lançamento de Débito se deu em 30/06/2005, e as competências do lançamento vão de 01/2000 a OS/2005. Compulsando-se os autos, verifica-se que, de acordo com o anexo RADA - Relatório de Apropriação de Documentos Apresentados (fls. 95/116), houve recolhimentos nos meses de 01/2000 a OS/2000. Assim, essas competências estão decadentes, conforme o prazo do § 4º do art. 150, do CTN, devendo ser excluídas do lançamento. As demais competências devem permanecer, pois não decaíram.

[...]

Entretanto, verifica-se que o levantamento FP4 - FL.PGTO RAT S/GFIP refere-se a lançamentos do adicional RAT, com base nas folhas de pagamento, que não foram, porém, declarados em GFIP pela impugnante. No caso deste levantamento, portanto, não foram descritos, conforme observado no requerimento da diligência (item 8.4, de fls. 295), os motivos determinantes e necessários para o lançamento desta rubrica.

Desta forma, tendo em vista as premissas embasadoras do processo administrativo, conforme o art. 2º da Lei n.º 9.784, de 29/01/1999, e considerando que não houve procedimento específico por meio do qual a fiscalização observaria todos os parâmetros normativos para efetuar o lançamento da rubrica do RAT, torna-se necessária a exclusão do levantamento FP4 - FL.PGTO RAT S/GFIP, em razão da falta de motivação para o lançamento desta verba, com base no art. 53 da mencionada Lei n.º 9.784/99, que diz [...]:

3. Processo digital n.º 35564.005326/2006-26 (Debcad n.º 35.714.926-2: Levantamento “AUT – Honorários Adv. S/GFIP”):

Decisão-Notificação n.º 21.401.4/513/2006, de 29 de agosto de 2006, julgou procedente o lançamento. Acórdão n.º 206-00.264 da 6ª Câmara do 2º Conselho de Contribuintes, de 11 de dezembro de 2007, por unanimidade, rejeitou as preliminares suscitadas e, no mérito; negou provimento ao Recurso Voluntário.

Autuação

A Recorrente deixou de informar dados correspondentes a fatos geradores de contribuições previdenciárias nas respectivas GFIP's, motivo por que foi constituído o crédito aqui contestado (Debcad n.º 35.822.923-5), conforme se vê nos excertos do Relatório Fiscal, que ora transcrevemos (processo digital, fls. 18 a 22):

Deixou a empresa de apresentar as Guias de Recolhimento do Fundo de Garantia e Informações a Previdência Social - GFIP, relacionados no Anexo 01, com dados não correspondentes aos fatos geradores de todas as contribuições previdenciárias,

infringindo assim o art. 32, inciso IV, da Lei 8.212/91, com redação dada pela Lei 9.528/97 c/c o Art. 225, inciso IV, do Regulamento da Previdência Social, aprovado pelo Decreto 3048/99.

[...]

A. BASE DE CÁLCULO DAS CONTRIBUIÇÕES NÃO DECLARADAS NA GFIP

A.1 - Levantamento FP1

Valores declarados em folhas de pagamento e não declarados em GFIP, lançamentos Salários

[...]

A.2 - Levantamento FP2

Declarado na folha de pagamento, mas não considerado pelo contribuinte como salário de contribuição, não declarado em GFIP refere-se a Cesta Básica, Aux. Creche e Vale Transporte

[...]

A.3 - Levantamento - AUT - Honorários Advocatícios S/GFIP

Honorários advocatícios pagos a advogados e não declarados em GFIP

Impugnação

Inconformada, a Impugnante apresentou contestação, assim resumida no relatório da decisão de primeira instância (Decisão-Notificação nº 21.401.4/667/2006) - proferida pela Delegacia da Receita Previdenciária em São Paulo (processo digital, fl. 75):

DA IMPUGNAÇÃO

3. Transcorrido o prazo regulamentar de 15 dias para apresentação de defesa ou pagamento da penalidade lançada pela Fiscalização, o atuado apresentou impugnação tempestiva às fls. 27/54, juntando procuração às fls. 55, e documentos às fls. 56/68, alegando em síntese que:

3.1 Um auto de infração desprovido das indicações precisas da “disposição legal infringida”, da “penalidade efetivamente aplicada” e das “provas” em que se baseia a acusação fiscal, não é somente um ato administrativo ilegal, porque lavrada em desobediência à formalidade que é essencial à sua validade, mas é um ato administrativo inconstitucional e nulo de pleno direito, porque atentatório aos direitos à “ampla defesa”, ao “devido processo legal”, ao “contraditório” e à “legalidade” dos atos administrativos, que os artigos 5º, incisos LIV e LV e 37 da CF/88 asseguram a todo acusado de infringir a lei fiscal.

3.2 Nos termos das alíneas “c” e “s” do §9º do artigo 28 da Lei nº 8.212/ 1991, os valores referentes a auxílio-creche e cesta básica não integram o salário de contribuição, e portanto, não incidem contribuições previdenciárias sobre estas parcelas, posto que tratam-se de verbas de natureza indenizatória e não remuneratória;

3.3 O auto de infração demonstra que o Sr. Fiscal praticou seus atos com abuso de autoridade, posto que o conteúdo do Relatório Fiscal apresenta uma distorção total dos fatos, afirmando que o requerente foi atuado por não apresentar as Guias de Recolhimento do Fundo de Garantia por Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social;

3.4 O auto de infração colide, conflita e agride o comando do artigo 243 do Decreto n.º 3.048/1999;

3.5 Não há no AI em tela a presença do requisito do ato administrativo denominado motivo;

3.6 Requer a anulação do auto de infração face a agressão aos princípios da legalidade, contraditório e ampla defesa, por violação aos artigos 225 e 243 do RPS aprovado pelo Decreto n.º 3.048/1999, cancelando-se a medida punitiva por manifestamente ilegal e inconstitucional;

(Destaque no original)

Julgamento de Primeira Instância

A Delegacia da Receita Previdenciária em São Paulo julgou improcedente a contestação da Impugnante, nos termos do relatório e voto registrados na Decisão-Notificação recorrida, cuja ementa transcrevemos (processo digital, fls. 74 a 81):

AUTO DE INFRAÇÃO. OMISSÃO DE FATO GERADOR EM GFIP. CONTRADITÓRIO E AMPLA DEFESA. PRINCÍPIO DA LEGALIDADE. PRINCÍPIO DO DEVIDO PROCESSO LEGAL. REQUISITOS PARA LAVRATURA DO AI. REQUISITO *MOTIVO* DO ATO ADMINISTRATIVO.

A falta de informação de todos os fatos geradores de contribuições previdenciárias na GFIP constitui infração à legislação previdenciária nos termos do artigo 32, inciso IV, §5º da Lei n.º 8.212/91.

Aos litigantes em processo judicial ou administrativo, e aos acusados em geral, são assegurados o contraditório e ampla defesa, com os meios e recursos a ela inerentes, nos termos do inciso LV do artigo 5º da CF/1988.

Pelo princípio da legalidade contido no artigo 37 da Constituição Federal de 1988, entende-se que toda a eficácia da atividade administrativa está condicionada ao atendimento da lei.

Pelo princípio do devido processo legal, toda e qualquer decisão tomada dentro de um processo, seja ela com conseqüências no âmbito pessoal ou patrimonial, deve assegurar às partes o prévio assentamento em disposição legal, das eventuais conseqüências trazidas por essa decisão.

O Auto de Infração deverá conter os requisitos previstos no artigo 293 do Regulamento da Previdência Social.

Motivo são as razões de fato e de direito que serve de fundamento ao ato administrativo.

AUTUAÇÃO PROCEDENTE.

(Destques no original)

Recurso Voluntário

Discordando da respeitável decisão, o Sujeito Passivo interpôs recurso voluntário, basicamente repisando os argumentos apresentados na impugnação, o qual, em síntese, traz de relevante para a solução da presente controvérsia (processo digital, fls. 86 a 122):

1. Salienta parcialidade da decisão recorrida sob o fundamento de que sua impugnação foi analisada apenas superficialmente.

2. Aduz nulidade da autuação, pois, em suas palavras, tanto desprovida de motivo plausível e elemento essencial à sua constituição como agressiva a princípios constitucionais, restando prejudicado o seu direito de defesa.

3. Discorrendo acerca da autuação em si, manifesta, genericamente, que o relatório fiscal “apresenta uma distorção total dos fatos”, segundo ela, restando maculado reportado ato administrativo, pois descumpridos requisitos essenciais.

4. Enfatiza que os recursos despendidos com auxílio-creche e cesta-básica têm natureza indenizatória, razão por que não integram o salário de contribuição.

6. Transcreve jurisprudência perfilhada a sua pretensão.

Contrarrazões ao recurso voluntário

Não apresentadas pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Francisco Ibiapino Luz, Relator.

Admissibilidade

O recurso é tempestivo, pois a ciência da decisão recorrida se deu em 8/11/2006 (processo digital, fl. 85), e a peça recursal foi interposta em 24/11/2006 (processo digital, fl. 86), dentro do prazo legal para sua interposição. Logo, já que atendidos os demais pressupostos de admissibilidade previstos no Decreto n.º 70.235, de 6 de março de 1972, dele tomo conhecimento.

Matérias não contestadas no recurso voluntário

A Recorrente discorda parcialmente da decisão recorrida, não se insurgindo contra a incidência de contribuição previdenciária sobre os valores pagos a título de vale-transporte e honorários advocatícios, razão por que referidas matérias tornam-se incontroversas e definitivas administrativamente. Mais precisamente, segundo o art. 33 do Decreto n.º 70.235, de 1972, o sujeito passivo tem o prazo de 30 (trinta) dias para interpor recurso voluntário junto ao Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), contados da ciência de decisão da DRJ que lhe foi parcial ou totalmente desfavorável. Nestes termos:

Art. 33. Da decisão caberá recurso voluntário, total ou parcial, com efeito suspensivo, dentro dos trinta dias seguintes à ciência da decisão.

Tendo em vista o cenário apontado, consoante mandamento presente no inciso I e parágrafo único do art. 42 do citado Decreto, a **preclusão temporal** da pretensão interposta pelo Sujeito Passivo se revela **irrefutável**, especialmente por lhe faltar argumentos que supostamente pudessem elidir manifestada constatação. Confira-se:

Art. 42. São definitivas as decisões:

I - de primeira instância esgotado o prazo para recurso voluntário sem que este tenha sido interposto;

[...]

Parágrafo único. Serão também definitivas as decisões de primeira instância **na parte que não for objeto de recurso** voluntário ou não estiver sujeita a recurso de ofício. (Grifo nosso)

Arrematando o que está posto, conforme se vê na transcrição dos arts. 21, § 3º, e 43 do mesmo Ato, caracterizada a definitividade da decisão de primeira instância, **resolvido** estará o litígio, iniciando-se o procedimento de cobrança amigável:

Art. 21. Não sendo cumprida nem impugnada a exigência, a autoridade preparadora declarará a revelia, permanecendo o processo no órgão preparador, pelo prazo de trinta dias, para cobrança amigável.

[...]

§ 3º Esgotado o prazo de cobrança amigável sem que tenha sido pago o crédito tributário, o órgão preparador declarará o sujeito passivo devedor remisso e encaminhará o processo à autoridade competente para promover a cobrança executiva.

Art. 43. A decisão **definitiva** contrária ao sujeito passivo será cumprida no prazo para cobrança amigável fixado no artigo 21, aplicando-se, no caso de descumprimento, o disposto no § 3º do mesmo artigo. (Grifo nosso)

Nesse pressuposto, tanto o objeto discutido não se constitui matéria de ordem pública, que transcende o interesse das partes, como o resultado do julgamento de origem foi tacitamente acatado pela Recorrente. Por conseguinte, entendo ser inaplicável o Enunciado nº 89 de súmula do CARF ao reportado caso concreto.

Delimitação da matéria controvertida

Assim entendido, o dissenso remanescente restou limitado às seguintes alegações:

1. Preliminares atinentes a: (i) nulidades da autuação e da decisão de origem; e (ii) ofensa a princípios constitucionais.
2. De mérito acerca da suposta natureza indenizatória dos recursos despendidos com auxílio-creche e cesta-básica.

Preliminares

Nulidade do lançamento

Inicialmente, registre-se que o lançamento é ato privativo da Administração Pública, pelo qual se verifica e registra a ocorrência do fato gerador, a fim de apurar o quantum devido pelo sujeito passivo da obrigação tributária prevista no artigo 113 da Lei n.º 5.172, de 25 de outubro de 1966 - Código Tributário Nacional (CTN). Portanto, à luz do art. 142 do mesmo Código, trata-se de atividade vinculada e obrigatória, como tal, sujeita à apuração de responsabilidade funcional em caso de descumprimento, pois a autoridade não deve nem pode fazer juízo valorativo acerca da oportunidade e conveniência do lançamento. Confirma-se:

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.

Assim sendo, não se apresenta razoável o argumento da Recorrente de que o lançamento ora contestado é nulo, supostamente por falta do cumprimento de requisitos essenciais e ofensa a princípios constitucionais. Não obstante mencionadas alegações, entendo que o auto de infração contém todos os requisitos legais estabelecidos no art. 10 do Decreto n.º 70.235/72, que rege o Processo Administrativo Fiscal, trazendo, portanto, as informações obrigatórias previstas nos seus incisos I a VI, especialmente aquelas necessárias ao estabelecimento do contraditório, permitindo a ampla defesa do autuado. Confirma-se:

Art. 10. O auto de infração será lavrado por servidor competente, no local da verificação da falta, e conterá obrigatoriamente:

I - a qualificação do autuado;

II - o local, a data e a hora da lavratura;

III - a descrição do fato;

IV - a disposição legal infringida e a penalidade aplicável;

V - a determinação da exigência e a intimação para cumpri-la ou impugná-la no prazo de trinta dias;

VI - a assinatura do autuante e a indicação de seu cargo ou função e o número de matrícula.

Nestes termos, ainda na fase inicial do procedimento fiscal, a Contribuinte foi regularmente intimada a apresentar documentos e esclarecimentos relativos às contribuições referentes ao período sob procedimento fiscal (Termo de Início de Ação e Intimações subsequentes). Portanto, compulsando os preceitos legais juntamente com os supostos esclarecimentos disponibilizados pela Recorrente, a Autoridade Fiscal formou sua convicção, o que não poderia ser diferente, conforme preceitua o já transcrito art. 142 do CTN (processo digital, fls. 10 e seguintes).

A propósito, vale transcrever trechos da decisão de origem, quem muito bem elucidam reportados fatos, nestes termos (processo digital, fls. 76, 78 a 81):

5. Preliminarmente, o auto de infração foi analisado no que concerne aos aspectos formais, considerados cumpridos todos os requisitos essenciais previstos no art. 293, "caput" do Regulamento da Previdência Social - RPS, aprovado pelo Decreto nº 3.048/1999, quais sejam:

- **identificação do autuado;**
- **discriminação clara e precisa da infração e das circunstâncias em que foi praticada;**
- **dispositivo legal infringido;**
- **a penalidade aplicada e os critérios de sua gradação;**
- **o local, dia e hora de sua lavratura;**

[...]

Da Obediência aos Princípios Constitucionais do Contraditório e da Ampla Defesa

17. Ao contrário do argumentado pelo contribuinte, deve-se esclarecer que o direito constitucional à ampla defesa e ao contraditório assegurado pela Constituição de 1988 tem por escopo oferecer aos litigantes, seja em processo judicial ou administrativo, o direito à reação contra atos desfavoráveis, momento esse em que a parte interessada exerce o direito à ampla defesa, cujo conceito abrange o princípio do contraditório. A observância da ampla defesa ocorre quando é dada ou facultada a oportunidade à parte interessada em ser ouvida e a produzir provas, no seu sentido mais amplo, com vista a demonstrar a sua razão no litígio.

18. Desta forma, quando a Administração Pública antes de decidir sobre o mérito de uma questão administrativa dá à parte contrária a oportunidade de impugná-la da forma mais ampla que entender, *o que aconteceu no processo em epígrafe*, não está infringindo, nem de longe, os princípios constitucionais da ampla defesa e do contraditório.

Da Obediência ao Princípio da Legalidade contido no art. 37 da CF/88

[...]

24. No âmbito da Previdência Social, os casos de incidência e aplicação de penalidade sancionatória pela SRP em virtude do descumprimento de obrigação acessória estão previstas na Lei 8.212/91, artigos 32 e 33, e no Livro IV intitulado "Das Penalidades em Geral" do Regulamento da Previdência Social aprovado pelo Decreto 3.048/99.

25. Assim, o Auditor Fiscal, no exercício de sua função administrativa, apenas cumpriu o seu dever legal, aplicando ao caso concreto os dispositivos pertinentes da Legislação Previdenciária em vigor.

Da Obediência ao Princípio Constitucional do Devido Processo Legal

26. No tocante ao princípio do devido processo legal, o inciso LIV do artigo 5º da Constituição Federal de 1988 prevê que "*ninguém será privado da liberdade ou de seus bens sem o devido processo legal*". De acordo com este princípio, toda e qualquer decisão tomada dentro de um processo, seja ela com consequências no âmbito pessoal ou patrimonial, deve assegurar às partes o prévio assentamento em disposição legal, das eventuais consequências trazidas por essa decisão. Assim, estará garantido para o

contribuinte um processo com todas as formas instrumentais necessárias à consecução de uma prestação jurisdicional, no processo judicial, ou então, uma decisão por parte da administração num processo administrativo. Seja o processo judicial ou administrativo, a finalidade em ambos é única e exclusivamente a mesma: a busca da JUSTIÇA.

27. Desta forma, improcede o argumento do contribuinte de desrespeito ao citado preceito, uma vez que está sendo assegurado ao mesmo a possibilidade de defender-se desta autuação através deste processo administrativo fiscal.

Dos Requisitos da Ato Administrativo

28. Sobre o argumento do contribuinte de que no AI em tela não está presente o requisito motivo do ato administrativo de lavratura deste processo, este também não merece acolhida. *Motivo* são as razões de fato e de direito que serve de fundamento ao ato administrativo.

29. O Auditor Fiscal da Previdência Social lavrou o presente processo nos exatos termos no artigo 293 do Regulamento da Previdência Social. A fiscalização constatou a omissão de fatos geradores de contribuições previdenciárias em GFIP 's durante o procedimento fiscal. Se o contribuinte não concorda com a penalidade aplicada, cabe-lhe indicar precisamente qual a o erro cometido pela Fiscalização, sendo necessária a comprovação de suas alegações por meio de documentos. Oportuno lembrar que o ato administrativo tem presunção de veracidade, na lição de Maria Sylvia Zanella di Pietro:

[...]

31. Portanto, improcede o argumento do contribuinte, posto que todos os requisitos legais para a lavratura deste processo foram observados, e não foi juntado qualquer documento que elidisse a autuação realizada.

A tal respeito, dito lançamento identificou a irregularidade apurada e motivou, de conformidade com a legislação aplicável à matéria, o procedimento adotado, tudo feito de forma transparente e precisa. É o que se observa no “Auto de Infração” e “Relatório Fiscal”, em consonância, portanto, com os princípios constitucionais da ampla defesa, do contraditório e da legalidade (processo digital, fls. 2 a 6 e 18 a 26).

Tanto é verdade, que o Interessado refutou, de forma igualmente clara, a imputação que lhe foi feita, a teor de sua contestação e documentação a ela anexada. Nesse sentido, expôs os motivos de fato e de direito de suas alegações e os pontos de discordância, discutindo o mérito da lide relativamente a matéria envolvida, nos termos do inciso III do art. 16 do Decreto nº 70.235/72, não restando dúvidas de que compreendeu perfeitamente do que se tratava a exigência, como e perante a quem se defender.

Além disso, nos termos do art. 59 do Decreto nº 70.235/1972, incisos I e II, a nulidade processual opera-se somente quando o feito administrativo foi praticado por autoridade incompetente ou, **exclusivamente** quanto aos despachos e decisões, ficar caracteriza preterição ao direito de defesa respectivamente, nestes termos:

Art. 59. São nulos:

I - os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

II - os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

Como se vê, cogitação acerca do cerceamento de defesa é de aplicação **restrita** nas fases processuais ulteriores à constituição do correspondente crédito tributário (despachos e decisões). Por conseguinte, suposta nulidade de autuação (auto de infração ou notificação de lançamento) transcorrerá **tão somente** quando lavrada por autoridade incompetente.

Ademais, conforme art. 60 do mesmo Decreto, outras falhas prejudiciais ao sujeito passivo, quando for o caso, serão sanadas no curso processual, sem que isso importasse forma diversa de nulidade. Confira-se:

Art. 60. As irregularidades, incorreções e omissões diferentes das referidas no artigo anterior não importarão em nulidade e serão sanadas quando resultarem em prejuízo para o sujeito passivo, salvo se este lhes houver dado causa, ou quando não influírem na solução do litígio.

Ante o exposto, cumpridos os pressupostos do art. 142 do Código Tributário Nacional (CTN) e tendo o autuante demonstrado de forma clara e precisa os fundamentos da autuação, improcede a arguição de nulidade, eis que o auto de infração contém os requisitos contidos no art. 10 do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, e ausentes as hipóteses do art. 59, do mesmo Decreto. Logo, já que o caso em exame não se enquadra nas transcritas hipóteses de nulidade, incabível sua declaração, por não se vislumbrar qualquer vício capaz de invalidar o procedimento administrativo adotado, razão por que esta pretensão preliminar não pode prosperar, porquanto sem fundamento legal razoável.

Nulidade da decisão recorrida

Todas as questões capazes de infirmar a conclusão adotada na decisão recorrida foram enfrentadas por ocasião do julgamento de origem, razão pela qual não procede a alegação da Recorrente no sentido de ter sucedido cerceamento de defesa sob o pressuposto de que sua impugnação foi analisada apenas superficialmente. Até por que o julgador não está obrigado a responder todas as questões suscitadas pelas partes em defesa das respectivas teses, quando já tenha encontrado fundamentos suficientes para proferir o correspondente voto.

Nessa perspectiva, a apreciação e valoração das provas acostadas aos autos é de seu livre arbítrio, podendo ele, inclusive, quando entender suficientes à formação de sua convicção, fundamentar a decisão por meio de outros elementos probatórios presentes no processo. É nesse sentido, ao tratar da fundamentação das decisões judiciais com fulcro no art. 489, § 1º, do CPC/2015, o entendimento do Superior Tribunal de Justiça (STJ), *verbis*:

O julgador não está obrigado a responder a todas as questões suscitadas pelas partes, quando já tenha encontrado motivo suficiente para proferir a decisão. O julgador possui o dever de enfrentar apenas as questões capazes de infirmar (enfraquecer) a conclusão adotada na decisão recorrida. Assim, mesmo após a vigência do CPC/2015, não cabem embargos de declaração contra a decisão que não se pronunciou sobre determinado argumento que era incapaz de infirmar a conclusão adotada. STJ. 1ª Seção. EDcl no MS 21.315DF, Rel. Min. Diva Malerbi (Desembargadora convocada do TRF da 3ª Região), julgado em 8/6/2016 (Info 585).

Por oportuno, cabe destacar, ainda, que o CPC/2015 e, por consequência, os pronunciamentos dos tribunais superiores a ele referentes, são importantes fontes de direito subsidiárias a serem observadas no Processo Administrativo Fiscal. A esse respeito, trata o Acórdão 2402006.494, proferido por Este órgão julgador:

PRELIMINAR. NULIDADE DA DECISÃO. ELEMENTOS PROBATÓRIOS SUFICIENTES. IMPOSSIBILIDADE.

Não há que se falar em nulidade da decisão por ter deixado de analisar documentos apresentados juntamente com a impugnação, quando o julgador da instância de piso fundamentou a sua decisão em outros elementos probatórios anexados aos autos e suficientes à formação de sua convicção.

O julgador não está obrigado a responder a todas as questões suscitadas pelo impugnante, quando já tenha encontrado motivo suficiente para proferir a decisão. Na verdade, o julgador tem o dever de enfrentar apenas as questões capazes de infirmar a conclusão adotada.

Como visto, o caso em exame não se enquadra nas transcritas hipóteses de nulidade vistas no inciso II do art. 59 do PAF, sendo incabível sua declaração, por não se vislumbrar qualquer vício capaz de invalidar o procedimento administrativo adotado. Logo, esta pretensão preliminar não pode prosperar, porquanto sem fundamento legal razoável.

Princípios constitucionais

Ditos princípios caracterizam-se preceitos programáticos frente às demais normas e extensivos limitadores de conduta, motivo por que têm apreciação reservada ao legislativo e ao judiciário respectivamente. O primeiro, deve considerá-los, preventivamente, por ocasião da construção legal; o segundo, ulteriormente, quando do controle de constitucionalidade. À vista disso, resta inócua e incabível qualquer discussão acerca do assunto na esfera administrativa, sob o pressuposto de se vê tipificada a invasão de competência vedada no art. 2º da Constituição Federal de 1988.

Nessa perspectiva, conforme se discorrerá na sequência, o princípio da legalidade traduz adequação da lei tributária vigente aos preceitos constitucionais a ela aplicáveis, eis que regularmente aprovada em processo legislativo próprio e ratificada tacitamente pela suposta inércia do judiciário. Por conseguinte, já que de atividade estritamente vinculada à lei, não cabe à autoridade tributária sequer ponderar a conveniência da aplicação de outro princípio, ainda que constitucional, em prejuízo do desígnio legal a que está submetida.

Como visto no art. 142, § único, do CTN já transcrito em tópico precedente, o lançamento é ato privativo da autoridade administrativa, que desempenha suas atividades nos estritos termos determinados em lei. Logo, haja vista reportada vinculação legal, a fiscalização está impedida de fazer juízo valorativo acerca da oportunidade e conveniência da aplicação de suposto princípio constitucional, enquanto não traduzido em norma proibitiva ou obrigacional da respectiva conduta.

Diante do exposto, concernente aos argumentos recursais de que tais comandos foram agredidos, manifesta-se não caber ao CARF apreciar questão de feição constitucional. Nestes termos, a Medida Provisória n.º 449, de 3 de dezembro de 2008, convertida na Lei n.º 11.941, de 27 de maio de 2009, acrescentou o art. 26-A no Decreto n.º 70.235, de 1972, o qual determina:

Art. 26-A. No âmbito do processo administrativo fiscal, fica vedado aos órgãos de julgamento afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade. (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009)

[...]

§ 6º O disposto no caput deste artigo não se aplica aos casos de tratado, acordo internacional, lei ou ato normativo: (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)

[...]

II – que fundamente crédito tributário objeto de: (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)

a) dispensa legal de constituição ou de ato declaratório do Procurador-Geral da Fazenda Nacional, na forma dos arts. 18 e 19 da Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002; (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)

b) súmula da Advocacia-Geral da União, na forma do art. 43 da Lei Complementar nº 73, de 10 de fevereiro de 1993; ou (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)

c) pareceres do Advogado-Geral da União aprovados pelo Presidente da República, na forma do art. 40 da Lei Complementar nº 73, de 10 de fevereiro de 1993. (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)

Ademais, trata-se de matéria já pacificada perante este Conselho, conforme Enunciado nº 2 de súmula da sua jurisprudência, transcrito na sequência:

O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

Do exposto, improcede a argumentação da Recorrente, porquanto sem fundamento legal razoável.

Mérito

Descumprimento de obrigação acessória (CFL-68)

Vale consignar que dita autuação teve por motivação o descumprimento do dever instrumental da Recorrente apresentação a GFIP com dados correspondentes aos fatos geradores de todas as contribuições previdenciárias, exatamente como estabelece o art. art. 32, inciso IV, §5º, da Lei nº 8.212/91, com a redação dada pela Lei nº 9.528/97, c/c os arts. 225, inciso IV, §4º, e 284, inciso II, do Decreto 3.048/99, *verbis*:

Lei nº 8.212, de 1991:

Art. 32. A empresa é também obrigada a:

[...]

IV - informar mensalmente ao Instituto Nacional do Seguro Social-INSS, por intermédio de documento a ser definido em regulamento, dados relacionados aos fatos geradores de contribuição previdenciária e outras informações de interesse do INSS. (Inciso acrescentado pela Lei nº 9.528, de 10.12.97).

[...]

§ 5º A apresentação do documento com dados não correspondentes aos fatos geradores sujeitará o infrator à pena administrativa correspondente à multa de cem por cento do valor devido relativo à contribuição não declarada, limitada aos valores previstos no parágrafo anterior. (Parágrafo acrescentado pela Lei nº 9.528, de 10.12.97).
(Revogado pela Medida Provisória nº 449, de 2008)

Decreto 3.048, de 1999:

Art. 225. A empresa é também obrigada a:

[...]

IV - informar mensalmente ao Instituto Nacional do Seguro Social, por intermédio da Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social, na forma por ele estabelecida, dados cadastrais, todos os fatos geradores de contribuição previdenciária e outras informações de interesse daquele Instituto;

[...]

§ 4º O preenchimento, as informações prestadas e a entrega da Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social são de inteira responsabilidade da empresa.

Art. 284. A infração ao disposto no inciso IV do caput do art. 225 sujeitará o responsável às seguintes penalidades administrativas:

[...]

II - cem por cento do valor devido relativo à contribuição não declarada, limitada aos valores previstos no inciso I, pela apresentação da Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social com dados não correspondentes aos fatos geradores, seja em relação às bases de cálculo, seja em relação às informações que alterem o valor das contribuições, ou do valor que seria devido se não houvesse isenção ou substituição, quando se tratar de infração cometida por pessoa jurídica de direito privado beneficente de assistência social em gozo de isenção das contribuições previdenciárias ou por empresa cujas contribuições incidentes sobre os respectivos fatos geradores tenham sido substituídas por outras; e (Redação dada pelo Decreto nº 4.729, de 2003)

Na forma vista precedentemente, a base de cálculo da multa controvertida corresponde a 100% (cem por cento) das contribuições não declaradas, que foram apuradas por ocasião dos lançamentos correspondentes às contribuições devidas, cujos processos encontram-se processualmente resolvidos administrativamente. Portanto, vez que o crédito em apreço é conexo por decorrência com aqueles ditos principais, **regra geral**, a ele deverá ser replicada a decisão acordada nos respectivos processos principais, que se constitui antecedente ao respectivo dever instrumental.

Contudo, segundo se discorrerá em tópico específico, entendo que o reconhecimento de decadência com fundamento no art. 150, §4º, do CTN, **foge à apontada regra geral**, não se aplicando referida decisão nas penalidades pelo descumprimento de obrigações acessórias. Afinal, quando dito crédito for regularmente constituído, nada nele reflete o fato de ter se operado a decadência do direito que o Fisco detinha de lançar as Contribuições Sociais Previdenciárias (CSP) não declaradas em GFIP com fundamento no CTN, art. 150, §4º.

Auxílio-alimentação *in natura*

A controvérsia se instalou, porque a fiscalização considerou o fornecimento de cesta-básica aos empregados como salário de contribuição, sob o fundamento de que dito fornecimento não atendeu as normas vistas no Programa de Alimentação do Trabalhador (PAT) do Ministério do Trabalho. É o que se vê nos excertos que transcrevo da decisão de origem no processo digital n.º 18108.000380/2007-24, fls. 329 e 330):

Quanto aos valores pagos a título de cesta básica, para não integrarem o salário de contribuição com base na exceção do art. 28, § 9º, alínea "c", da Lei n.º 8.212/91, como argumenta a impugnante, eles teriam que se subsumir estritamente às determinações legais, ou seja, a empresa teria que cumprir as formalidades previstas para adesão ao Programa de Alimentação do Trabalhador - PAT, constantes do Decreto n.º 05, de 14/01/91, Portaria Interministerial n.º 01, de 19/01/92, e posteriormente Portaria n.º 87, de 28/01/97.

[...]

Como se depreende da inteligência dos diversos dispositivos supracitados, a impugnante deveria estar inscrita regularmente no Programa de Alimentação do Trabalhador para usufruir os incentivos fiscais concedidos legalmente, o que não ficou comprovado nos autos. Assim, em face da não inscrição da impugnante no PAT, como descreveu a fiscalização em seu Relatório, deve-se observar que as verbas pagas como cesta básica integram o salário de contribuição, conforme dispõe a Lei n.º 8.212/91, no seu art. 28, I, que descreve como salário de contribuição "os ganhos habituais sob a forma de utilidades", e mesmo o art. 458 da CLT, que determina que as prestações *in natura* fornecidas habitualmente pela empresa ao empregado integram o salário para todos os efeitos legais.

No contexto, vale consignar que o auxílio alimentação tem natureza indenizatória quando provido "in natura" e o respectivo fornecimento observar as regras presentes no Programa de Alimentação do Trabalhador (PAT) do Ministério de Trabalho. Nesta condição, sobre ele não incide a contribuição social previdenciária, conforme se abstrai das Leis n.º 6.321, de 14 de abril de 1976, arts. 1º e 3º, e 8.212, de 24 de julho de 1991, art. 28, § 9º, alínea "c". Confira-se:

Lei n.º 6.321, de 1976:

Art 1º As pessoas jurídicas poderão deduzir, do lucro tributável para fins do imposto sobre a renda o dobro das despesas comprovadamente realizadas no período base, em programas de alimentação do trabalhador, previamente aprovados pelo Ministério do Trabalho na forma em que dispuser o Regulamento desta Lei. (Vide Decreto-Lei n.º 2.397, de 1987) (Vide Lei n.º 9.532, de 1997)

[...]

Art 3º Não se inclui como salário de contribuição a parcela paga in natura pela empresa, nos programas de alimentação aprovados pelo Ministério do Trabalho.

Lei n.º 8.212, de 1991:

Art. 28. Entende-se por salário-de-contribuição:

[...]

§ 9º Não integram o salário-de-contribuição para os fins desta Lei, exclusivamente: (Redação dada pela Lei n.º 9.528, de 10.12.97)

[...]

c) a parcela "in natura" recebida de acordo com os programas de alimentação aprovados pelo Ministério do Trabalho e da Previdência Social, nos termos da Lei n.º 6.321, de 14 de abril de 1976;

No entanto, o Superior Tribunal de Justiça (STJ) já pacificou que o descumprimento da mera formalidade de adesão ao PAT, por si só, não afasta a isenção referente à contribuição social previdenciária que incidiria sobre dito auxílio-alimentação se pago "in natura". Tratam-se de decisões vistas nos EREsp 603.509/CE; REsp 1.196.748/RJ; AgRg no REsp 1.119.787/SP; AgRg no AREsp 5.810/SC; AgRg no REsp 1.426.319/SC; REsp 827.832/RS; REsp 1.467.236/CE e RESP 977.238/RS, deste último, transcrevo excerto:

A jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça pacificou o entendimento no sentido de que o pagamento in natura do auxílio-alimentação, isto é, quando a própria alimentação é fornecida pela empresa, não sofre a incidência da contribuição previdenciária, por não constituir natureza salarial, esteja o empregador inscrito ou não no Programa de Alimentação do Trabalhador - PAT. Com tal atitude, a empresa planeja, apenas, proporcionar o aumento da produtividade e eficiência funcionais.

Nessa perspectiva, a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN) editou o Ato Declaratório n.º 03, de 20 de dezembro de 2011, aprovado pelo Ministro da Fazenda, dispensando a apresentação de contestação e de interposição de recursos, bem como a desistência dos já interpostos, contemplando discussão acerca da incidência de contribuições sociais previdenciárias sobre o auxílio alimentação concedido in natura, independentemente de inscrição do fornecedor no PAT, nestes termos:

Ato Declaratório PGFN n.º 3, de 2011:

A PROCURADORA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL, no uso da competência legal que lhe foi conferida, nos termos do inciso II do art. 19 da Lei n.º 10.522, de 19 de julho de 2002, e do art. 5.º do Decreto n.º 2.346, de 10 de outubro de 1997, tendo em vista a aprovação do Parecer PGFN/CRJ/N.º 2117/2011, desta Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, pelo Senhor Ministro de Estado da Fazenda, conforme despacho publicado no DOU de 24/11/2011, declara que fica autorizada a dispensa de apresentação de contestação e de interposição de recursos, bem como a desistência dos já interpostos, desde que inexista outro fundamento relevante:

"nas ações judiciais que visem obter a declaração de que sobre o pagamento in natura do auxílio-alimentação não há incidência de contribuição previdenciária" .

JURISPRUDÊNCIA: Resp n.º 1.119.787-SP (DJe 13/05/2010), Resp n.º 922.781/RS (DJe 18/11/2008), EREsp n.º 476.194/PR (DJ 01.08.2005), Resp n.º 719.714/PR (DJ 24/04/2006), Resp n.º 333.001/RS (DJ 17/11/2008), Resp n.º 977.238/RS (DJ 29/ 11/ 2007)

Válido esclarecer que citado entendimento é de aplicação obrigatória por este Conselho, conforme preceitua o art. 62, §1º, inciso II, alínea "c", do Regimento Interno do CARF (RICARF), aprovado pela Portaria MF n.º 343, de 9 de junho de 2015. Confira-se:

Art. 62. Fica vedado aos membros das turmas de julgamento do CARF afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade.

§ 1º O disposto no caput não se aplica aos casos de tratado, acordo internacional, lei ou ato normativo:

[...]

II - que fundamente crédito tributário objeto de:

[...]

c) Dispensa legal de constituição ou Ato Declaratório da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN) aprovado pelo Ministro de Estado da Fazenda, nos termos dos arts. 18 e 19 da Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002; Por fim, cabível trazer considerações relevantes acerca de citadas regras especial e geral, as quais refletem na contagem do prazo decadencial. A primeira, tratando da antecipação de pagamento, total ou parcial, do imposto apurado; a segunda, relativamente ao momento em que o Fisco poderá iniciar procedimento fiscal tendente a constituir suposto crédito tributário.

Pelo exposto, deve-se cancelar o crédito decorrente do citado benefício.

Auxílio-creche

A fiscalização considerou a concessão do auxílio-creche aos empregados como salário de contribuição, sob o fundamento de que manifestadas despesas não foram comprovadas pelos beneficiados. É o que se vê nos excertos que transcrevo da decisão de origem no processo digital nº 18108.000380/2007-24, fls. 330 e 331):

Com relação ao auxílio creche, a fiscalização considerou os pagamentos efetuados pela empresa a seus empregados a esse título como salário de contribuição, visto que os pagamentos foram efetuados sem prestação de contas, caracterizando-se como reembolso sem comprovação.

[...]

De acordo com o dispositivo legal acima descrito, só não integra o salário de contribuição o reembolso creche com a devida comprovação das despesas realizadas, o que não ocorreu no presente caso, conforme informou a fiscalização em seu Relatório. Por outro lado, na sua impugnação, o contribuinte também não trouxe aos autos essa comprovação. Enfim, não ficou constatado que as verbas pagas a título de auxílio creche pela empresa se enquadram no texto de exceção legal, estando correto portanto o levantamento em apreço.

Nessa perspectiva, vale consignar que reportado auxílio tem natureza indenizatória quando pago em conformidade com a legislação trabalhista ao beneficiado de até 6 (seis) anos de idade e houver a respectiva comprovação do dispêndio realizado. Nesta condição, sobre ele não incide a contribuição social previdenciária, conforme determina a Lei nº 8.212, de 1991, art. 28, § 9º, alínea “s”. Confira-se:

Art. 28. [...]

§ 9º Não integram o salário-de-contribuição para os fins desta Lei, exclusivamente:

[...]

s) o ressarcimento de despesas pelo uso de veículo do empregado e o reembolso creche pago em conformidade com a legislação trabalhista, observado o limite máximo de seis anos de idade, quando devidamente comprovadas as despesas realizadas;

No entanto, o Superior Tribunal de Justiça (STJ) já pacificou que dito auxílio não integra o salário de contribuição mediante o Resp nº 1.146.772/DF, que foi submetido ao dos recursos repetitivos, como tal, de necessária observância pelos conselheiros deste Conselho. Confira-se sua ementa:

DIREITO PROCESSUAL CIVIL E PREVIDENCIÁRIO. RECURSO ESPECIAL. VIOLAÇÃO DOS ARTS. 458, II E 535, I E II DO CPC. NÃO OCORRÊNCIA. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. AUXÍLIO-CRECHE. NÃO INCIDÊNCIA. SÚMULA 310/STJ. RECURSO SUBMETIDO AO REGIME PREVISTO NO ARTIGO 543-C DO CPC. 1. Não há omissão quando o Tribunal de origem se manifesta fundamentadamente a respeito de todas as questões postas à sua apreciação, decidindo, entretanto, contrariamente aos interesses dos recorrentes. Ademais, o Magistrado não está obrigado a rebater, um a um, os argumentos apresentados pelas partes. 2. A demanda se refere à discussão acerca da incidência ou não de contribuição previdenciária sobre os valores percebidos pelos empregados do Banco do Brasil a título de auxílio-creche. 3. A jurisprudência desta Corte Superior firmou entendimento no sentido de que o auxílio-creche funciona como indenização, não integrando, portanto, o salário de contribuição para a Previdência. Inteligência da Súmula 310/STJ. Precedentes: EREsp 394.530/PR, Rel. Ministra Eliana Calmon, Primeira Seção, DJ 28/10/2003; MS 6.523/DF, Rel. Ministro Herman Benjamin, Primeira Seção, DJ 22/10/2009; AgRg no REsp 1.079.212/SP, Rel. Ministro Castro Meira, Segunda Turma, DJ 13/05/2009; REsp 439.133/SC, Rel. Ministra Denise Arruda, Primeira Turma, DJ 22/09/2008; REsp 816.829/RJ, Rel. Ministro Luiz Fux, Primeira Turma, DJ 19/11/2007. 4. Recurso afetado à Seção, por ser representativo de controvérsia, submetido ao regime do artigo 543-C do CPC e da Resolução 8/STJ. 5. Recurso especial não provido.

No ensejo, a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN) editou o Ato Declaratório nº 13, de 20 de dezembro de 2011, aprovado pelo Ministro da Fazenda, dispensando a apresentação de contestação e de interposição de recursos, bem como a desistência dos já interpostos, contemplando discussão acerca da incidência de contribuições sociais previdenciárias sobre o auxílio-creche, independentemente de comprovação da respectiva despesa, nestes termos:

A PROCURADORA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL, no uso da competência legal que lhe foi conferida, nos termos do inciso II do art. 19 da Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002, e do art. 5º do Decreto nº 2.346, de 10 de outubro de 1997, tendo em vista a aprovação do Parecer PGFN/CRJ/Nº 2118/2011, desta Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, pelo Senhor Ministro de Estado da Fazenda, conforme despacho publicado no DOU de 15/12/2011, declara que fica autorizada a dispensa de apresentação de contestação e de interposição de recursos, bem como a desistência dos já interpostos, desde que inexistam outros fundamentos relevantes:

I - fica autorizada a dispensa de apresentação de contestação e de interposição de recursos, bem como a desistência dos já interpostos, desde que inexistam outros fundamentos relevantes, nas ações judiciais que visem obter a declaração de que não incidem contribuição previdenciária e imposto de renda sobre as verbas recebidas a título de auxílio-creche pelos trabalhadores até o limite de cinco anos de idade de seus filhos e

[...]

Válido esclarecer que citado entendimento é de aplicação obrigatória por este Conselho, conforme preceitua o art. 62, §1º, inciso II, alínea “c”, do Regimento Interno do CARF (RICARF), aprovado pela Portaria MF nº 343, de 9 de junho de 2015. Confirma-se:

Art. 62. Fica vedado aos membros das turmas de julgamento do CARF afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade.

§ 1º O disposto no caput não se aplica aos casos de tratado, acordo internacional, lei ou ato normativo:

[...]

II - que fundamente crédito tributário objeto de:

[...]

c) Dispensa legal de constituição ou Ato Declaratório da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN) aprovado pelo Ministro de Estado da Fazenda, nos termos dos arts. 18 e 19 da Lei n.º 10.522, de 19 de julho de 2002;

Ademais, trata-se de matéria já pacificada perante este Conselho, conforme Enunciado n.º 64 de súmula da sua jurisprudência, transcrito na sequência:

Não incidem contribuições previdenciárias sobre as verbas concedidas aos segurados empregados a título de auxílio-creche, na forma do artigo 7º, inciso XXV, da Constituição Federal, em face de sua natureza indenizatória.

Ante o exposto, é razoável manifestado crédito ser cancelado, eis que, como visto precedentemente, ditos pagamentos integraram o salário de contribuição tão somente porque a Recorrente não logrou comprovar a prestação de contas por parte dos empregados beneficiados.

Reflexos da decadência fundamentada no art. 150, §4º, do CTN, no AIOA

Como se vê na transcrição dos excertos que passo a transcrever, o crédito correspondente às competências 1 a 5 de 2000 foi atingido pela decadência sob o fundamento do art. 150, §4º, do CTN. Confira-se (PAF n.º 18108.000380/2007-24 - Debcad n.º 35.714.929-7 - Contribuição patronal mais aquela destinada ao GILRAT incidente sobre remuneração paga a empregado):

Dispositivo - Acórdão n.º 05-27.847 - 8ª Turma da Delegacia de Julgamento em Campinas – DRJ/CPS (processo digital, fls. 324):

Acordam os membros da 8ª Turma de Julgamento, por unanimidade de votos, considerar **procedente em parte** a NFLD n.º 35.714.929-7, retificando o valor originário do lançamento de R\$1.777.614,44 (Hum milhão, setecentos e setenta e sete mil, seiscentos e quatorze reais, e quarenta e quatro centavos), consolidado em 30/06/2005, para R\$1.612.161,30 (Hum milhão, seiscentos e doze mil, cento e sessenta e um reais, e trinta centavos), conforme Discriminativo Analítico do Débito Retificado - DADR, anexado ao presente Acórdão, e razões descritas no voto do relator.

Voto - Acórdão n.º 05-27.847 - 8ª Turma da DRJ/CPS (processo digital, fls. 328, 333, 334):

A ciência da Notificação Fiscal de Lançamento de Débito se deu em 30/06/2005, e as competências do lançamento vão de 01/2000 a 05/2005. Compulsando-se os autos, verifica-se que, de acordo com o anexo RADA - Relatório de Apropriação de Documentos Apresentados (fls. 95/116), houve recolhimentos nos meses de 01/2000 a 05/2000. Assim, essas competências estão decadentes, conforme o prazo do § 4º do art. 150, do CTN, devendo ser excluídas do lançamento. As demais competências devem permanecer, pois não decaíram.

[...]

Entretanto, verifica-se que o levantamento FP4 - FL.PGTO RAT S/GFIP refere-se a lançamentos do adicional RAT, com base nas folhas de pagamento, que não foram, porém, declarados em GFIP pela impugnante. No caso deste levantamento, portanto, não foram descritos, conforme observado no requerimento da diligência (item 8.4, de fls. 295), os motivos determinantes e necessários para o lançamento desta rubrica.

Desta forma, tendo em vista as premissas embasadoras do processo administrativo, conforme o art. 2º da Lei n.º 9.784, de 29/01/1999, e considerando que não houve procedimento específico por meio do qual a fiscalização observaria todos os parâmetros normativos para efetuar o lançamento da rubrica do RAT, torna-se necessária a exclusão do levantamento FP4 - FL.PGTO RAT S/GFIP, em razão da falta de motivação para o lançamento desta verba, com base no art. 53 da mencionada Lei n.º 9.784/99, que diz:

[...]

Por todo o exposto, voto, portanto, pela procedência em parte do lançamento, com a exclusão das competências de 01/2000 a 05/2000, em face da decadência ocorrida, diante da observância da Súmula Vinculante n.º 8 do Supremo Tribunal Federal e do Parecer PGFN/CAT/1617/2008, e com a exclusão do levantamento FP4 - FL.PGTO RAT S/GFIP, conforme valores descritos no Discriminativo Analítico do Débito Retificado - DADR, anexo ao presente Acórdão.

Termo de Perempção lavrado pela Equipe de Orientação e Recuperação de Créditos (processo digital, fl. 380):

TERMO DE PEREMPÇÃO

Transcorrido o prazo regulamentar e não tendo o contribuinte apresentado recurso à instância superior da decisão da autoridade de primeira instância, lavro este termo na forma das instruções vigentes.

Como se vê, o escopo da divergência gravita em torno da decadência de crédito tributário referente a CSP não declarada em GFIP, nos termos do CTN, art. 150, § 4º, do CTN e suposto reflexo na multa resultante do descumprimento da correspondente obrigação acessória, fundamentada na Lei n.º 8.212, de 1991, art. 32, inciso IV, § 5º. Assim delimitado, dita problemática surge a partir da publicação, em 20/6/2008, do enunciado da Súmula Vinculante n.º 8, editada pelo Supremo Tribunal Federal (STF), declarando a inconstitucionalidade dos arts. 45 e 46 da Lei n.º 8.212/91. Por conseguinte, conforme vinculação estabelecida no art. 2º da Lei n.º 11.417, de 19 de dezembro de 2006, o lapso temporal que a União dispõe para constituir crédito tributário referente a CSP não mais será o reportado decênio legal, e sim de 5 (cinco) anos, exatamente, dentro dos contornos dados pelo Código Tributário Nacional (CTN). Confirma-se:

Súmula Vinculante STF n.º 8:

São inconstitucionais o parágrafo único do artigo 5º do Decreto-Lei 1.569/1977 e os artigos 45 e 46 da Lei 8.212/1991, que tratam da prescrição e decadência do crédito tributário.

Lei n.º 11.417, de 2006:

Art. 2º O Supremo Tribunal Federal poderá, de ofício ou por provocação, após reiteradas decisões sobre matéria constitucional, editar enunciado de súmula que, a partir de sua publicação na imprensa oficial, terá efeito vinculante em relação aos demais órgãos do Poder Judiciário e à administração pública direta e indireta, nas esferas federal, estadual e municipal, bem como proceder à sua revisão ou cancelamento, na forma prevista nesta Lei.

A propósito, embora a suposta decadência do crédito contestado não seja objeto direto da presente manifestação, é relevante se discorrer acerca dos prazos decadenciais, eis que elucidativos da compreensão que se pretende declarar. Assim visto, na relação jurídico-tributária, a decadência se traduz fato extintivo do direito da Fazenda Pública apurar, de ofício, tributo ou penalidade que deveriam ter sido pagos espontaneamente pelo contribuinte. Nestes termos, o sujeito ativo dispõe do prazo de 5 (cinco) anos para constituir o citado crédito tributário mediante 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 e II e § único, do CTN, *verbis*:

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. Nessa perspectiva, o CTN trata o instituto da decadência em dois preceitos distintos, quais sejam: (i) em regra especial, de aplicação exclusiva quando o lançamento se der por homologação (art. 150, § 4º) e (ii) na regra geral, aplicável a todos os tributos e penalidades, conforme as circunstâncias, independentemente da modalidade de lançamento (art. 173, incisos I e II e § único).

Por pertinente, a compreensão do que está posto no CTN, art. 173, fica facilitada quando se vê as normas para elaboração, redação, alteração e consolidação de leis, presentes na Lei Complementar nº 95, de 26 de fevereiro de 1998. Mais especificamente, consoante o art. 11, inciso III, alíneas “c” e “d”, da reportada Lei Complementar, os incisos I e II e § único supracitados trazem enumerações atinentes ao caput (CTN, art. 173, incisos I e II) e exceção às regras enumeradas precedentemente (CTN, art. 173, § único) respectivamente. Confira-se:

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.

À vista dessas premissas, o termo inicial do descrito prazo decadencial levará em conta - além das hipóteses de dolo, fraude, simulação e apropriação indébita - a forma de apuração do correspondente tributo e a antecipação do respectivo pagamento. Portanto, o início do mencionado prazo quinquenal se dará a partir:

1. do respectivo fato gerador, nos tributos apurados por homologação, quando afastadas as hipóteses de dolo, fraude, simulação e apropriação indébita, e houver antecipação de pagamento da correspondente contribuição, ainda que em valor inferior ao efetivamente devido (CTN, art. 150, § 4º);

2. do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, quanto às penalidades e aos tributos não excepcionados anteriormente (item 1), desde que o respectivo procedimento fiscal não se tenha iniciado em data anterior (CTN, art. 173, inciso I);

3. da ciência de início do procedimento fiscal, quanto aos tributos não excepcionados no item 1, quando a respectiva 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).

Por oportuno, cabível trazer considerações relevantes acerca de citadas regras geral e especial, as quais refletem na contagem do prazo decadencial. A primeira, tratando do momento em que o Fisco poderá iniciar procedimento fiscal tendente a constituir suposto crédito tributário; a segunda, relativamente à da antecipação de pagamento, total ou parcial, da contribuição apurada.

Regra geral (CTN, art. 173, I)

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, exatamente como determina o Enunciado nº 148 de súmula deste Conselho, *verbis*:

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.

Com efeito, independentemente da antecipação de pagamento da correspondente contribuição, aplica-se também a regra geral vista no inciso I do art. 173 do CTN, quando presente apropriação indébita de contribuições previdenciárias descontadas, bem como nas hipóteses de dolo, fraude ou simulação. Trata-se de matéria pacificada neste Conselho por meio dos Enunciados n.ºs 72, 101 e 106 de suas súmulas, nestes termos:

Súmula CARF n.º 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 n.º 277, de 07/06/2018, DOU de 08/06/2018).

Súmula CARF n.º 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 n.º 277, de 07/06/2018, DOU de 08/06/2018).

Súmula CARF n.º 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 n.º 277, de 07/06/2018, DOU de 08/06/2018).

Em dita perspectiva, para fins de aplicação do art. 173, I, do CTN, a inércia do Fisco, que supostamente consumaria a decadência, terá por referência o mês de vencimento da contribuição devida. 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 respectivo 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 da Lei n.º 8.212, de 1991, com atualização, assim como da Instrução Normativa RFB n.º 971, de 13 de novembro de 2009, *verbis*:

Lei n.º 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 n.º 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.

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).

Regra especial (CTN, art. 150, §4º)

Em tal raciocínio, tratando-se de lançamento por homologação, ainda que ausentes apropriação indébita, dolo, fraude e simulação, aplica-se a contagem de prazo prevista no art. 173, I, do CTN, quando a contribuição correspondente ao **fato gerador** da respectiva competência deixar de ser recolhida espontaneamente. Contudo, dita antecipação de pagamento não é afetada pelo recolhimento apenas parcial do valor efetivamente devido, como também quando a parcela recolhida não compuser rubrica exigida na autuação. É o que assinala este Conselho por meio do Enunciado nº 99 de sua súmula, *verbis*:

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. Assim entendido, 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 fundamentação legal distinta, 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 inocorre, 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 imponíveis 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 imponíveis 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. Confirma-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, 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. Confirma-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 decadencial 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 CARF. 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 n.º 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 n.º 8.212/91, pelo Supremo Tribunal Federal, nos autos dos RE's n.ºs 556664, 559882 e 560626, oportunidade em que fora aprovada Súmula Vinculante n.º 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, despiciendas 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)

Este, é o contexto que passaremos a enfrentar.

Atingimento de decadência nas CSP não declaradas e reflexos na penalidade decorrente

Inicialmente, recentemente manifestado tema foi enfrentado por esta Turma de Julgamento (Acórdão n.º 2402-007.936, sessão de 3 de dezembro de 2019 - processo n.º 10580.007892/2007-24), oportunidade em que segui o bem elaborado voto vencedor, da lavra do conselheiro Denny Medeiros da Silveira, Redator Designado. Entendimento que ainda comigo carrego, razão por que incorporo os excertos dele abaixo transcritos às minhas razões de aqui decidir:

Vejamos, de início, o que dispõe a legislação de regência da multa tratada no presente processo, em sua redação vigente ao tempo dos fatos:

Lei n.º 8.212, de 24/7/91:

Art. 32. A empresa é também obrigada a:

[...]

IV - informar mensalmente ao Instituto Nacional do Seguro Social-INSS, por intermédio de documento a ser definido em regulamento, dados relacionados aos fatos geradores de contribuição previdenciária e outras informações de interesse do INSS. (Inciso acrescentado pela Lei n.º 9.528, de 10.12.97).

[...]

§ 4º A não apresentação do documento previsto no inciso IV, independentemente do recolhimento da contribuição, sujeitará o infrator à pena administrativa correspondente a multa variável equivalente a um multiplicador sobre o valor mínimo previsto no art. 92, em função do número de segurados, conforme quadro abaixo: (Parágrafo e tabela acrescentados pela Lei n.º 9.528, de 10.12.97).

0 a 5 segurados	1/2 valor mínimo
6 a 15 segurados	1 x o valor mínimo
16 a 50 segurados	2 x o valor mínimo
51 a 100 segurados	5 x o valor mínimo
101 a 500 segurados	10 x o valor mínimo
501 a 1000 segurados	20 x o valor mínimo
1001 a 5000 segurados	35 x o valor mínimo
acima de 5000 segurados	50 x o valor mínimo

§ 5º A apresentação do documento com dados não correspondentes aos fatos geradores sujeitará o infrator à pena administrativa correspondente à multa de cem por cento do valor devido relativo à contribuição não declarada, limitada aos valores previstos no parágrafo anterior. (Parágrafo acrescentado pela Lei n.º 9.528, de 10.12.97).

[...]

Conforme se observa nos dispositivos acima, caso a empresa apresentasse a Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia por Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social (GFIP) com dados não correspondentes aos fatos geradores das contribuições estaria sujeito à pena administrativa de multa correspondente a 100% da contribuição não declarada, limitada a um montante correspondente ao valor mínimo de R\$ 1.195,13¹, multiplicado por um número entre 0,5 e 50, de acordo com o número de segurados a serviço na empresa.

[...]

Por conta dessa omissão, foram informados, em GFIP, dados não correspondentes aos fatos geradores das contribuições, ou, em outras palavras, foram informadas bases de cálculo menores que as reais, impondo, dessa forma, a aplicação da multa.

Cabe destacar que a multa em comento, à luz do que dispõe o Código Tributário Nacional (CTN), Lei n.º 5.172, de 25/10/66, é objetiva, ou seja, independe da intenção do agente, bastando que a obrigação tributária acessória não seja cumprida para que a multa seja lavrada.

[...]

Quanto ao prazo decadencial para aplicação da multa, vejamos o que dispõe o enunciado da Súmula CARF n.º 148:

[...]

¹ Portaria do Ministério da Previdência Social n.º 142, de 11/4/07, art. 9º, inciso V.

Como se nota, o prazo decadencial para aplicação de multa por descumprimento de obrigação acessória sempre será aferido com base no art. 173, inciso I, do CTN, independente do destino da obrigação principal correlata.

Desse modo, no presente caso, se entendermos que o cancelamento da obrigação principal, com fulcro no art. 150, § 4º, do CTN, acarreta o cancelamento da multa por descumprimento da obrigação acessória, em razão de suposta extinção da sua base de cálculo, estaremos, inevitavelmente, conferindo *status* de letra morta ao enunciado da Súmula CARF nº 148.

Além do mais, no caso da multa do art. 32, inciso IV, § 5º, da Lei 8.212/91, a contribuição não informada em GFIP representa apenas um valor de referência para a quantificação da multa e tal valor não desaparece pelo simples fato de o direito potestativo da Fazenda Pública, de lançar a obrigação principal, ter sido fulminado pela decadência. Lembrando que a GFIP continua a existir nos servidores da Dataprev² e com dados não correspondentes aos fatos geradores.

Todavia, é bem verdade que se o lançamento da obrigação principal for cancelado, por se entender que inexistiu o fato gerador, obviamente que a multa correspondente também deverá ser cancelada, pois, se o fato gerador não ocorreu, não havia por que ser informado em GFIP. Porém, quando o cancelamento da obrigação principal se dá por decadência, o fato gerador não deixa de ter ocorrido e ele repercuti na aplicação da penalidade por descumprimento da obrigação acessória, caso esta não tenha sido atingida pela decadência.

(Destques no original)

Na sequência, a fim de melhor destacar a compreensão daquilo que efetivamente **diz** a norma tributária, como se **passa** o que ali está dito e de que **modo** a situação fática a ela se subsume, cabível replicar trechos externando os fundamentos da decisão exarada no PAF nº 18108.000380/2007-24, fls. 333 e 334, nestes termos:

A ciência da Notificação Fiscal de Lançamento de Débito se deu em 30/06/2005, e as competências do lançamento vão de 01/2000 a 05/2005. Compulsando-se os autos, verifica-se que, de acordo com o anexo RADA - Relatório de Apropriação de Documentos Apresentados (fls. 95/116), houve recolhimentos nos meses de 01/2000 a 05/2000. Assim, essas competências estão decadentes, conforme o prazo do § 4º do art. 150, do CTN, devendo ser excluídas do lançamento. As demais competências devem permanecer, pois não decaíram

Isto posto, conforme se demonstrará na sequência, entendo que a lei tributária não prevê o cancelamento da multa resultante do descumprimento da obrigação acessória em decorrência do reconhecimento da decadência de crédito tributário referente a CSP não declarada em GFIP (obrigação principal) com fundamento no art. 150, §4º, do CTN.

Visto assim a questão, pertinente se hipotecar que, segundo o art. 141 do CTN, o crédito tributário regularmente constituído, somente poderá ser extinto nas situações previstas no art. 156, incisos I a XI, do citado Código. Nessa vereda, dadas as peculiaridades dos fatos, pensar diferente, no meu entender, implicaria se apropriar da decisão administrativa, disposta no inciso IX, para conceder o perdão tributário, apontado no inciso IV, *verbis*:

Art. 141. O crédito tributário regularmente constituído somente se modifica ou extingue, ou tem sua exigibilidade suspensa ou excluída, nos casos previstos nesta Lei,

² Empresa de Tecnologia e Informações da Previdência, vinculada ao Ministério da Economia.

fora dos quais não podem ser dispensadas, sob pena de responsabilidade funcional na forma da lei, a sua efetivação ou as respectivas garantias

Art. 156. Extinguem o crédito tributário:

[...]

IV - remissão;

[...]

IX - a decisão administrativa irreformável, assim entendida a definitiva na órbita administrativa, que não mais possa ser objeto de ação anulatória;

Ocorre que citadas modalidade de afastamento do crédito tributário não encontram guarida nos autos do presente processo, eis que ausentes tanto lei concessiva da suposta remissão, como também motivação fundamentando o cancelamento decidido administrativamente. Portanto, ratificando o meu entendimento, segue posicionamento demonstrando que mencionado crédito não deve ser cancelado à revelia do que traz norma tributária vigente.

Remissão tributária

A teor das disposições do CTN, art. 156, inciso IV, do CTN (já transcrito precedentemente), assim como do art. 150, inciso I, § 6º, da Constituição Federal de 1988, a remissão é benefício fiscal que dispensa o pagamento de crédito tributário, hipótese que, por dispor de dinheiro público, somente pode ser concedida mediante lei específica do sujeito ativo tributante. Confira-se:

CF, de 1988:

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

I - exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça;

[...]

§ 6º Qualquer subsídio ou isenção, redução de base de cálculo, concessão de crédito presumido, anistia ou remissão, relativos a impostos, taxas ou contribuições, só poderá ser concedido mediante lei específica, federal, estadual ou municipal, que regule exclusivamente as matérias acima enumeradas ou o correspondente tributo ou contribuição, sem prejuízo do disposto no art. 155, § 2º, XII, g. (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993)

Destarte, considerando que enquanto inexistir a causa igualmente não surgirá o efeito dela decorrente, afasta-se suposta possibilidade de remissão do crédito em análise, dada a carência de lei específica concedendo manifestado perdão legal. Então, ao caso, restou a espécie de cancelamento creditório vista no inciso IX do art. 156 do CTN (decisão administrativa), também declinada na sequencia, porque carente de fundamentação legal minimamente razoável.

Imprescindível fundamentação legal da decisão extintiva de crédito tributário

Primeiramente, conforme o art. 2º, § único, incisos I e VII, c/c com o art. 50, inciso V, da Lei nº 9.784/1999 - de aplicação subsidiária ao Processo Administrativo Fiscal - os atos que resultem decisão de recursos administrativos carecem, além da conformidade com a lei e o Direito, de motivação explicitando seus pressupostos de fato e de direito. Confirma-se:

Art. 2º A Administração Pública obedecerá, dentre outros, aos princípios da **legalidade**, finalidade, **motivação**, razoabilidade, proporcionalidade, moralidade, ampla defesa, contraditório, segurança jurídica, interesse público e eficiência. (grifos nosso)

Parágrafo único. Nos processos administrativos serão observados, entre outros, os critérios de:

I - atuação conforme a lei e o Direito;

[...]

VII - indicação dos pressupostos de fato e de direito que determinarem a decisão;

Art. 50. Os atos administrativos deverão ser motivados, com indicação dos fatos e dos fundamentos jurídicos, quando:

[...]

V - decidam recursos administrativos;

Como visto, a autoridade administrativa judicante mingua de competência jurídica para afastar a aplicação de lei se atendidos os pressupostos de fato e de direito, pois não lhe é facultado o exercício da livre convicção motivada, próprio da magistratura. Por conseguinte, infere-se que a decisão administrativa deste Conselho carente de fundamentação legalmente prevista, veste a exata roupagem apresentada pelo art. 59 do Decreto nº 70.235/1972, inciso II, porque pretere direito de defesa tanto do contribuinte como da União, quando lhe for desfavorável, *verbis*:

Art. 59. São nulos:

[...]

II - os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

Sequenciando o raciocínio, conforme o art. 113, §§ 1º, 2º e 3º da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 - Código Tributário Nacional (CTN) - somente há duas espécies de obrigações tributárias impostas ao contribuinte, a principal e a acessória. A primeira trata do pagamento de tributo ou penalidade; a segunda diz respeito a todas as imposições feitas ao sujeito passivo no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos, transformando-se em principal no tocante ao pagamento de penalidade pecuniária, quando legalmente prevista, *verbis*:

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.

§ 2º A obrigação acessória decorre da legislação tributária e tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos.

§ 3º A obrigação acessória, pelo simples fato da sua inobservância, converte-se em obrigação principal relativamente à penalidade pecuniária.

Nesse pressuposto, depreende-se dos fatos geradores definidos nos arts. 114, 115 e 116, inciso I, do mesmo Código que a obrigação principal não se confunde com a acessória, eis que distintas e autônomas. Confira-se:

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

Art. 115. Fato gerador da obrigação acessória é qualquer situação que, na forma da legislação aplicável, impõe a prática ou a abstenção de ato que não configure obrigação principal.

Art. 116. Salvo disposição de lei em contrário, considera-se ocorrido o fato gerador e existentes os seus efeitos:

I - tratando-se de situação de fato, desde o momento em que o se verifiquem as circunstâncias materiais necessárias a que produza os efeitos que normalmente lhe são próprios;

[...]

Na forma posta, citadas obrigações tributárias, principal e acessória, caracterizam-se como institutos jurídicos dotados de especificidades próprias, razão pela qual o suposto afastamento de uma não implica, necessariamente, a sucumbência da outra. Assim entendido, a primeira surge juntamente com o seu fato gerador e tem por objeto o pagamento de crédito tributário referente ao tributo ou à penalidade pelo descumprimento da segunda, a qual decorre da legislação tributária e tem por propósito as obrigações de fazer ou deixar de fazer demandadas pelas arrecadação e fiscalização dos tributos.

De igual relevância, nota-se que o fato gerador da obrigação principal de pagar tributo ou penalidade surge, respectivamente, quando a hipótese de incidência prevista em lei sucede no mundo dos fatos ou no momento em que ficar caracterizado o descumprimento da obrigação tributária acessória de observância compulsória (incidência tributária). Devido a isso, capta-se que o descumprimento da obrigação acessória, por si só, já se traduz fato gerador da obrigação principal correspondente ao pagamento da penalidade resultante, porque presentes as circunstâncias materiais necessárias e suficientes para a produção dos efeitos tributários que lhes são próprios.

Nesse cenário, embora existentes supostas obrigações tributárias principal e acessória em face da ocorrência do fato gerador da primeira e previsão na legislação tributária quanto a segunda, eventuais desvios terão de ser sanados, enquanto não operada a decadência do direito detido pelo Fisco de proceder ao correspondente lançamento. Este, caracterizando-se como procedimento fiscal consistente em, formalmente, **qualificar** o sujeito passivo da respectiva obrigação tributária, **confirmar** a ocorrência do seu fato gerador e **apurar** o montante devido, conferindo certeza da existência do encargo e liquidez do crédito constituído, exatamente como preceitua o art. 142 do CTN, *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.

Isto posto, reportando-se mais especificamente ao julgamento de que ora se trata, no prazo previsto na legislação, a Recorrente teria de ter apurado e declarado a totalidade das CSP devidas, o que, consoante as provas dos autos, não foi feito. Por isso, foram lavradas duas “espécies” de autuações, uma apurando as CSP indevidamente não declaradas; a outra, cominando a multa pelo descumprimento da obrigação acessória correlata. Ambas, registre-se, dotadas da presunção de legitimidade e veracidade própria do ato administrativo, porque regularmente constituídas, nessa condição, afetadas pela disposição do art. 141 do CTN, já transcrito precedentemente.

Com dito cenário, ratificando meu respeito pelos julgadores que pensam diferente, entendo que, alocando os fatos no arcabouço conceitual recorrido precedentemente, não há sustentação jurídica capaz de infirmar a suposta improcedência do cancelamento creditório em discussão. Nesta seara, é notório que:

1. o fato gerador da obrigação acessória do contribuinte declarar a CSP em GFIP está previsto na legislação tributária, exatamente como preceitua o art. 115 do CTN – transcrito precedentemente (Lei nº 8.212, de 1991, art. 32, inciso IV – transcrição na jurisprudência adotada);

2. o fato gerador da obrigação principal resultante do descumprimento da referida obrigação acessória está previsto na Lei, conforme preceituam os art. 113, §3º, e 114 do CTN – transcrito precedentemente (Lei nº 8.212, de 1991, art. 32, § 5º – transcrição na jurisprudência adotada);

3. as hipóteses de incidência previstas em lei, de forma abstrata, **concretizaram-se** quando a Recorrente apresentou as GFIPs com dados não correspondentes aos fatos geradores das respectivas competências, dando surgimento aos fatos geradores das obrigações tributárias principais de pagar: (i) as contribuições devidas e (ii) a penalidade resultante do descumprimento da correspondente obrigação acessória;

4. em ambos os casos, tratando-se de obrigações tributárias principais, as quais surgem com a ocorrência dos respectivos fatos geradores (art. 113, § 1º, do CTN), os supostos créditos tributários devidos estão aptos a serem apurados, espontaneamente, pelo contribuinte ou, de ofício, pela fiscalização;

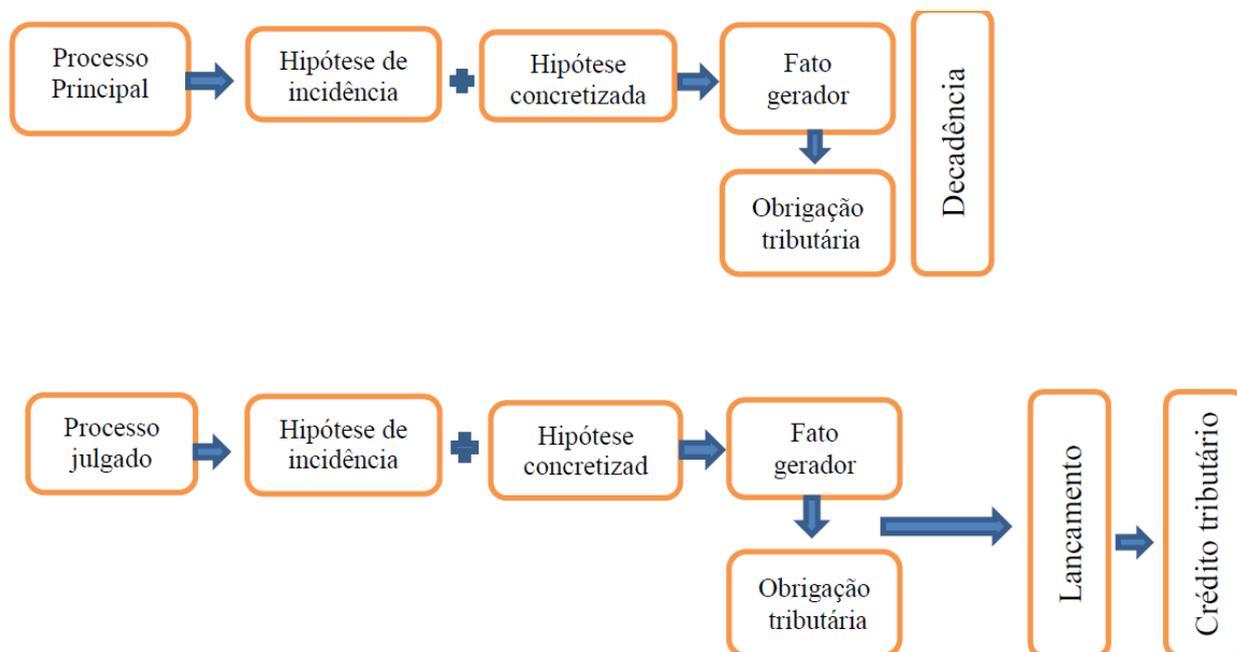
5. o lançamento ora mencionado se deu com observância dos pressupostos vistos no art. 142 do Código Tributário Nacional (CTN), tendo o autuante demonstrado de forma clara e precisa os fundamentos da autuação. Ademais, o auto de infração contém os requisitos contidos no art. 10 do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, e ausentes as hipóteses do art. 59, do mesmo Decreto. Por conseguinte, cuida-se de exação dotada de validade formal inquestionável, circunstância já bem debatida em tópico precedente (Nulidade da autuação).

Naturalmente, o **suposto afastamento, ainda que parcial, do fato gerador atinente às competências tidas por não declaradas** reflete diretamente no presente julgamento, exatamente na extensão da obrigação tributária afetada, pois atinge materialmente o valor da penalidade apurada. Com efeito, trata-se de entendimento bem pontuado na jurisprudência por mim adotada, da qual replico o excerto abaixo:

Todavia, é bem verdade que se o lançamento da obrigação principal for cancelado, por se entender que inexistiu o fato gerador, obviamente que a multa correspondente também deverá ser cancelada, pois, se o fato gerador não ocorreu, não havia por que ser informado em GFIP. Porém, quando o cancelamento da obrigação principal se dá por decadência, o fato gerador não deixa de ter ocorrido e ele repercute na aplicação da penalidade por descumprimento da obrigação acessória, caso esta não tenha sido atingida pela decadência.

Para o deslinde da questão, releva-se de extrema importância assinalar que a multa em destaque tem por referência **a totalidade das CSP não declaradas** (Lei nº 8.212, de 1991, art. 32, § 5º), e não **o crédito tributário delas decorrentes**. Nessa percepção, o eixo conceitual presente na definição legal posta, por si só, já afasta o, no meu ver, equivocado reflexo defendido ora aventado. Afinal, considerando que a definição deve abranger o todo definido e tão somente ele, não se pode equiparar fato gerador de obrigação tributária com o crédito tributário resultante, quando a própria lei os trata e impõe efeitos jurídicos próprios e distintos.

Arrematando o acima exposto, retrato, de forma gráfica, o que já está dissertado acerca da cronologia legal do crédito tributário **decaído** e daquele em **discussão** no presente processo, aí se incluindo os fatos geradores, obrigações tributárias, lançamentos e efeitos jurídicos por eles produzidos. Assim, exclusivamente para fins didáticos, denominaremos o primeiro de processo principal e o segundo de processo julgado, conforme desenho abaixo:



Como se vê, concretizada a hipótese legalmente prevista, ocorre o fato gerador e com ele surge a correspondente obrigação tributária principal, a qual se torna líquida e certa por meio do lançamento. Desse modo, analisando os dois desenhos acima, abstrai-se que o fenômeno decadencial extingue o direito da fazenda pública constituir o crédito tributário, nada afetando o fato gerador e a obrigação tributária que lhes antecederam. Contudo, contrariamente ao que se pontuou, caso supracitada multa tivesse por referência o crédito tributário constituído, e não as CSP não declaradas, dito o cancelamento refletiria no reportado crédito em análise. Mas isto não existe!!

Nos termos já percebidos, é certo que, se não há fato gerador, igualmente deixa de existir a correspondente obrigação tributária principal, que com ele surgiria, se fosse o caso, restando indevida suposta exação tributária, porque inexistente crédito a ser constituído. No entanto, **de modo diverso**, na autuação julgada, **ocorreu o fato gerador** e, com ele, surgiu a obrigação tributária do contribuinte pagar a multa resultante da infração cometida, cujo crédito tributário decorrente foi regularmente constituído nos termos da legislação vigente.

Por fim, à vista de tudo o que se expôs, no meu entendimento, o provimento dado no presente caso, por absoluta ausência de outro fundamento jurídico razoável, embora sem denominação específica, avizinharia-se a um suposto perdão tributário sem amparo legal, competência que o CARF não dispõe.

Vinculação jurisprudencial

Como se há verificar, a análise da jurisprudência que a Recorrente trouxe no recurso deve ser contida pelo disposto nos arts. 472 da Lei nº 5.869, de 11 de janeiro de 1973 (Código de Processo Civil – CPC) e 506 da Lei nº 13.105, de 16 de março de 2015 (novo CPC), os quais estabelecem que a sentença não reflete em terceiro estranho ao respectivo processo. Logo, por não ser parte no litígio ali estabelecido, a Contribuinte dela não pode se aproveitar. Confirma-se:

Lei nº 5.869, de 1973 - Código de Processo Civil:

Art. 472. A sentença faz coisa julgada às partes entre as quais é dada, não beneficiando, nem prejudicando terceiros. Nas causas relativas ao estado de pessoa, se houverem sido citados no processo, em litisconsórcio necessário, todos os interessados, a sentença produz coisa julgada em relação a terceiros.

Lei nº 13.105, de 2015 - novo Código de Processo Civil:

Art. 506. A sentença faz coisa julgada às partes entre as quais é dada, não prejudicando terceiros.

Mais precisamente, as decisões judiciais e administrativas, regra geral, são desprovidas da natureza de normas complementares, tais quais aquelas previstas no art. 100 do CTN, razão por que não vinculam futuras decisões deste Conselho, conforme art. 62 da Portaria MF nº 343, de 09 de junho de 2015, que aprovou o Regimento Interno do CARF. Confirma-se:

Art. 62. Fica vedado aos membros das turmas de julgamento do CARF afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade.

§ 1º O disposto no caput não se aplica aos casos de tratado, acordo internacional, lei ou ato normativo:

I - que já tenha sido declarado inconstitucional por decisão definitiva plenária do Supremo Tribunal Federal; (Redação dada pela Portaria MF nº 39, de 2016)

II - que fundamente crédito tributário objeto de:

a) Súmula Vinculante do Supremo Tribunal Federal, nos termos do art. 103-A da Constituição Federal;

b) Decisão definitiva do Supremo Tribunal Federal ou do Superior Tribunal de Justiça, em sede de julgamento realizado nos termos dos arts. 543-B e 543-C da Lei nº 5.869, de 1973, ou dos arts. 1.036 a 1.041 da Lei nº 13.105, de 2015 - Código de Processo Civil, na forma disciplinada pela Administração Tributária; (Redação dada pela Portaria MF nº 152, de 2016)

c) Dispensa legal de constituição ou Ato Declaratório da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN) aprovado pelo Ministro de Estado da Fazenda, nos termos dos arts. 18 e 19 da Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002;

d) Parecer do Advogado-Geral da União aprovado pelo Presidente da República, nos termos dos arts. 40 e 41 da Lei Complementar nº 73, de 10 de fevereiro de 1993; e

e) Súmula da Advocacia-Geral da União, nos termos do art. 43 da Lei Complementar nº 73, de 1973.

e) Súmula da Advocacia-Geral da União, nos termos do art. 43 da Lei Complementar nº 73, de 1993. (Redação dada pela Portaria MF nº 39, de 2016)

§ 2º As decisões definitivas de mérito, proferidas pelo Supremo Tribunal Federal e pelo Superior Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional, na sistemática dos arts. 543-B e 543-C da Lei nº 5.869, de 1973, ou dos arts. 1.036 a 1.041 da Lei nº 13.105, de 2015 - Código de Processo Civil, deverão ser reproduzidas pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF. (Redação dada pela Portaria MF nº 152, de 2016)

Assim entendido, dita pretensão recursal não pode prosperar, por absoluta carência de amparo legislativo.

Por oportuno, o crédito resultante do descumprimento da obrigação acessória caracterizada pelo CFL 68 é conexo por decorrência com aqueles ditos principais, razão por que, as decisões nestes acordadas deverão naquele ser igualmente replicadas, exceto quanto ao reconhecimento de decadência com fundamento no art. 150, §4º, do CTN.

Conclusão

Ante o exposto, rejeito as preliminares suscitadas no recurso interposto e, no mérito, dou-lhe parcial provimento para, além de cancelar integralmente os créditos resultantes dos auxílios alimentação e creche, aqui replicar o resultado dos julgamentos atinentes aos processos ditos principais, aí não se incluindo a decadência das competências 1 a 5 de 2000 reconhecida com base no art. 150, §4º, do CTN no julgamento do PAF nº 18108.000380/2007-24 - Debcad nº 35.714.929-7.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Francisco Ibiapino Luz

Voto Vencedor

Conselheiro Gregório Rechmann Júnior, Redator Designado.

Em que pese as bem fundamentadas razões de decidir do voto do ilustre relator, peço vênha para delas discordar no que tange à aplicação reflexa do resultado do julgamento dos processos principais, o que faço nos termos abaixo declinados.

Conforme exposto no relatório supra, trata-se, o presente caso, de autuação fiscal em decorrência de descumprimento de obrigação acessória consubstanciada no dever de informar mensalmente ao Instituto Nacional do Seguro Social-INSS, por intermédio de documento a ser definido em regulamento, dados relacionados aos fatos geradores de contribuição previdenciária e outras informações de interesse do INSS.

Verifica-se, pois, que o caso ora em análise é uma decorrência do descumprimento da própria obrigação principal: fatos geradores da contribuição previdenciária.

Assim, deve ser replicado ao presente julgamento, relativo ao descumprimento de obrigação acessória, os resultados dos julgamentos dos processos atinentes ao descumprimento das obrigações tributárias principais, que se constituem em questão antecedente ao dever instrumental.

Sobre o tema, o douto relator concluiu que:

(...)

Na forma vista precedentemente, a base de cálculo da multa controvertida corresponde a 100% (cem por cento) das contribuições não declaradas, que foram apuradas por ocasião dos lançamentos correspondentes às contribuições devidas, cujos processos encontram-se processualmente resolvidos administrativamente. Portanto, vez que o crédito em apreço é conexo por decorrência com aqueles ditos principais, regra geral, a ele deverá ser replicada a decisão acordada nos respectivos processos principais, que se constitui antecedente ao respectivo dever instrumental.

Contudo, segundo se discorrerá em tópico específico, entendo que o reconhecimento de decadência com fundamento no art. 150, §4º, do CTN, foge à apontada regra geral, não se aplicando referida decisão nas penalidades pelo descumprimento de obrigações acessórias. Afinal, quando dito crédito for regularmente constituído, nada nele reflete o fato de ter se operado a decadência do direito que o Fisco detinha de lançar as Contribuições Sociais Previdenciárias (CSP) não declaradas em GFIP com fundamento no CTN, art. 150, §4º.

(...)

Reflexos da decadência fundamentada no art. 150, §4º, do CTN, no AIOA

Como se vê na transcrição dos excertos que passo a transcrever, o crédito correspondente às competências 1 a 5 de 2000 foi atingido pela decadência sob o fundamento do art. 150, §4º, do CTN. Confirma-se (PAF n.º 18108.000380/2007-24 - Debcad n.º 35.714.929-7 - Contribuição patronal mais aquela destinada ao GILRAT incidente sobre remuneração paga a empregado):

(...)

Isto posto, conforme se demonstrará na sequência, entendo que a lei tributária não prevê o cancelamento da multa resultante do descumprimento da obrigação acessória em decorrência do reconhecimento da decadência de crédito tributário referente a CSP não declarada em GFIP (obrigação principal) com fundamento no art. 150, §4º, do CTN.

Visto assim a questão, pertinente se hipotecar que, segundo o art. 141 do CTN, o crédito tributário regularmente constituído, somente poderá ser extinto nas situações previstas no art. 156, incisos I a XI, do citado Código. Nessa vereda, dadas as peculiaridades dos fatos, pensar diferente, no meu entender, implicaria se apropriar da decisão administrativa, disposta no inciso IX, para conceder o perdão tributário, apontado no inciso IV, verbis

Ocorre que citadas modalidade de afastamento do crédito tributário não encontram guarida nos autos do presente processo, eis que ausentes tanto lei concessiva da suposta remissão, como também motivação fundamentando o cancelamento decidido administrativamente. Portanto, ratificando o meu entendimento, segue posicionamento demonstrando que mencionado crédito não deve ser cancelado à revelia do que traz norma tributária vigente.

Como se vê – e em resumo – no que tange ao reflexo do julgamento do processo principal, o douto relator concluiu pela inaplicabilidade do reflexo do julgamento daquele processo ao caso ora em análise.

Ocorre que, considerando que a base de cálculo da multa aplicada no presente lançamento corresponde a 100% da contribuição não declarada (observado o limite legal) e lançada no processo referente ao descumprimento da obrigação principal e que, no susodito processo 18108.000380/2007-24, houve o cancelamento do crédito tributário ali lançado correspondente às competências de janeiro a maio de 2000, inclusive, em face do transcurso do lustro decadencial, impõe-se, nesta oportunidade, a exclusão também de tais valores da base de cálculo da multa ora exigida.

Sobre o tema em análise, destaque-se o excerto abaixo transcrito do Acórdão n.º 2402-006.780, sessão de 7 de novembro de 2018

Muito embora nas obrigações acessórias não haja pagamento a ser homologado pelo Fisco, sendo aplicável o art. 173, inc. I, do CTN (vide acórdão 2402005.900³, julgado em 01/08/2017), e não o art. 150, § 4º, fato é que, como se reconheceu a decadência de parte das obrigações principais, haverá repercussão neste lançamento.

³ [...]

OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS. DECADÊNCIA. INOCORRÊNCIA. APLICAÇÃO DO ART. 173, INC. I, DO CTN. COMPETÊNCIA DEZEMBRO. TERMO INICIAL QUE CORRESPONDE AO PRIMEIRO DIA DO EXERCÍCIO SEGUINTE ÀQUELE EM QUE O LANÇAMENTO PODERIA TER SIDO EFETUADO. SÚMULA CARF 101.

No entender deste relator, o crédito tributário extinto com a decadência não pode mais se constituir em base de cálculo da multa, ou, noutra giro verbal, como a contribuição deixa de ser devida com o advento do prazo extintivo, ela não mais se presta como base para o cálculo da sanção pecuniária e nem como parâmetro para aferição de informações incorretas ou omitidas.

Expressando-se em outras palavras, e atendo-se à multa aplicada ao sujeito passivo, a decadência atinge não só as contribuições como também afasta a acusação de informações incorretas ou omitidas, pois não há que se cogitar de incorreção ou omissão no tocante a valores já extintos.

Logo, o recurso deve ser parcialmente provido não porque o prazo aplicável é o do art. 150, § 4º, mas apenas porque está se reconhecendo os efeitos da decadência das obrigações principais à presente autuação.

Registre-se, pela sua importância que, conforme exposto no excerto supra transcrito, não se trata de reconhecer a ocorrência da decadência no caso em análise em face do reconhecimento do lustro decadencial nos autos do PAF principal. Não é isso!

O que se defende é a extinção do crédito tributário no presente caso, em face da extinção da sua base de cálculo, a qual foi apurada e cancelada no processo principal, sendo irrelevante, no entendimento deste conselheiro, os motivos que ensejaram o cancelamento da autuação naquele outro processo.

Conclusão

Diante do exposto, voto por dar provimento parcial ao recurso voluntário para, além cancelar integralmente os créditos resultantes dos auxílios alimentação e creche nos termos do voto do douto relator, excluir, também, da base de cálculo da multa objeto do presente processo administrativo, os valores integralmente cancelados nas competências de janeiro a maio de 2000, inclusive, no julgamento do processo 18108.000380/2007-24.

(documento assinado digitalmente)

Gregório Rechmann Junior