



**MINISTÉRIO DA ECONOMIA**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



**Processo nº** 12259.000146/2008-78  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** 2402-010.875 – 2ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 9 de novembro de 2022  
**Recorrente** SERVIÇO NACIONAL DE APRENDIZAGEM INDUSTRIAL - SENAI  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS**

Período de apuração: 01/06/2000 a 31/12/2001

CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL (CTN). LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. PRAZO DECADENCIAL. INÍCIO DA CONTAGEM. REGRA GERAL. SÚMULA CARF. ENUNCIADO Nº 99. NÃO APLICÁVEL.

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 parcial do valor efetivamente devido, como também quando a parcela recolhida não compuser rubrica exigida na autuação.

TERCEIROS. ENTIDADES E FUNDOS. RECOLHIMENTO. OBRIGATORIEDADE.

A empresa é obrigada a recolher as contribuições destinadas a terceiros, entidades e fundos, juntamente com aquelas a seu cargo.

PAF. RECURSO VOLUNTÁRIO. NOVAS RAZÕES DE DEFESA. AUSÊNCIA. FUNDAMENTO DO VOTO. DECISÃO DE ORIGEM. FACULDADE DO RELATOR.

Quando as partes não inovam em suas razões de defesa, o relator tem a faculdade de adotar as razões de decidir do voto condutor do julgamento de origem como fundamento de sua decisão.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, dar parcial provimento ao recurso interposto, cancelando-se o crédito tributário atinente à competência 13/2001, vez que atingido pela decadência.

(documento assinado digitalmente)  
Francisco Ibiapino Luz - Presidente e Relator

Participaram do presente julgamento os conselheiros(a): Ana Claudia Borges de Oliveira, Rodrigo Duarte Firmino, Francisco Ibiapino Luz (presidente), Gregório Rechmann Junior, Diogo Cristian Denny (suplente convocado) e Vinícius Mauro Trevisan.

## Relatório

Trata-se de recurso voluntário interposto contra decisão de primeira instância, que julgou procedente em parte a impugnação apresentada pelo Contribuinte com a pretensão de extinguir crédito tributário decorrente das contribuições devidas, aquelas destinadas ao GIILRAT e a terceiros, entidades e fundos.

### Contextualização dos lançamentos

Por ocasião do procedimento fiscal que deu origem ao crédito ora analisado, houve outros lançamentos fiscais, cujos créditos não foram pautados para julgamento nesta reunião, consoante síntese construída a partir das informações dispostas tanto no Termo de Encerramento da Ação Fiscal como no Relatório da Notificação de Lançamento (processo digital, fls. 43 a 51):

#### Crédito em julgamento na reunião:

Debcad	Rubrica	Período	PAF
37.109.532-8	GIILRAT + Terceiros	6/00 a 12/01	12259.000146/2008-78

#### Demais créditos não pautados para a reunião:

Debcad	Rubrica	PAF	Situação
37.109.534-4	CFL 30 (fl. de pagamento)	Não localizado	-
37.109.535-2	CFL 38 (livros e documentos)	12259.000149/2008-10	Créd. def. constituído na seara adm
37.109.536-0	CFL 68 (GFIP todos os FG)	Não localizado	-
37.109.533-6	Patronal (dif. rem. CI)	12259.000147/2008-12	Crédito cancelado - decadência

### Autuação

O Recorrente deixou de recolher as contribuições previdenciárias destinadas ao GIILRAT e a terceiros, entidade e fundos, incidentes sobre a remuneração paga aos segurados empregados, motivo por que foi constituído o crédito aqui contestado, conforme se vê nos excertos do Relatório Fiscal, que ora transcrevemos (processo digital, fls. 44 a 51):

1. Este relatório é parte integrante da NFLD DEBCAD N.º. 37.109.532-8. Tem por objetivo a narrativa dos fatos ocorridos, verificados no decorrer da ação fiscal, que resultaram no presente lançamento. Refere-se a créditos de contribuições previdenciárias, correspondentes a:

- Contribuição da empresa para financiamento dos benefícios em razão da incapacidade laborativa;
- Contribuição da empresa, devida a terceiros: Salário Educação, INCRA, SENAI, SESI e SEBRAE;

[...]

9. Os valores foram apurados conforme Levantamento discriminado abaixo:

a) **Levantamento DG - Declarado em GFIP**: O crédito previdenciário, objeto deste levantamento, foi apurado face à constatação de que a empresa não recolheu integralmente as contribuições devidas à Seguridade Social, correspondentes à parte da empresa - incidentes sobre as remunerações pagas, distribuídas ou creditadas a segurados empregados, destinadas ao financiamento dos benefícios em razão da incapacidade laborativa e a terceiros: Salário Educação, INCRA, SENAI, SESI e SEBRAE, no período de 06/2000 a 12/2001, conforme discriminado no Relatório de Lançamentos - RL, anexo à presente NFLD. Foi aplicada redução de multa, em função das contribuições objeto deste levantamento terem sido declaradas em GFIP.

(Destaques no original)

## Impugnação

Inconformado, o Impugnante apresentou contestação, assim resumida no relatório da decisão de primeira instância – Acórdão nº 12-25.913 - proferida pela 14ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento no Rio de Janeiro I – DRJ/RJ1 (processo digital, fls. 182 a 184):

### DA IMPUGNAÇÃO

9. O Autuado foi intimado pessoalmente em 03/12/2007, conforme pode-se verificar à fl. 1, tendo ingressado com defesa juntada às fls. 92 a 146, protocolada em 19/12/2007 (firmado pela fl. 91 e 151).

10. A peça impugnatória concentra-se nas fls. 92 a 108, tendo sido assinada por advogada. Junta-se procuração à fl. 115.

11. Argumenta, inicialmente, que o crédito constituído é nulo de pleno direito, posto que está fulminado pela decadência. Ressalta que a notificação se deu quase 6 anos depois da última competência levantada e que não remanescem dúvidas acerca da decadência do direito da SRF de constituir crédito tributário após 5 anos da ocorrência do fato gerador. Remete esse entendimento a julgados do Superior Tribunal de Justiça.

12. Contesta o mérito do levantamento em relação às contribuições para outras entidades (Salário Educação, INCRA, SENAI, SESI e SEBRAE), com base nos seguintes argumentos:

12.1. Que o art. 139 § 8º da IN 03/2005 garante que as entidades constituídas como serviço social autônomo não estão sujeitas ao recolhimento do SENAI, SESI e SEBRAE, uma vez que a mencionada instrução só determina a exação destinada ao INCRA e ao Salário Educação.

12.2. Que o dispositivo acima mencionado peca quanto à atribuição de obrigatoriedade no recolhimento para o INCRA, pois o art. 3º do DL 1.146/70, que define como contribuintes para o INCRA as empresas em geral, não alcance o SENAI, pois a referida entidade -não se equipara a empresa no sentido técnico jurídico da palavra. Contesta a equiparação à empresa pela necessidade de respeito a requisitos, em especial:

- a) o SENAI não tem fins lucrativos, Sobrevivendo através das contribuições denominadas parafiscais;
- b) sofre fiscalização do Tribunal de Contas; assim, não pode correr riscos em suas atividades, sob pena de lhe serem imputadas sanções por aquele tribunal;
- c) embora os serviços sociais autônomos não integrem a administração direta ou indireta, atuam ao lado do Estado, cooperando nos setores, atividades e serviços que lhe são atribuídos por lei;
- d) é desprovido de natureza comercial, sendo um verdadeiro ente de cooperação, atuando na consecução de suas finalidades assistenciais;

e) não se pode elastecer o conceito de empresa consagrado no direito privado, como de organização comercial ou civil com fins lucrativos, sob pena de violação do art. 110 CTN.

12.3. Que o SENAI não pode ser considerado devedor do INCRA por não ser vinculado ao meio RURAL, uma vez que o art. 128 CTN apenas permite atribuição de responsabilidade pelo crédito tributário a terceira pessoa quando a mesma estiver vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação.

12.4. Que os arts. 12 e 13 da Lei 2.613/55 beneficiam o SENAI com ampla isenção fiscal, conferindo as mesmas benesses de que gozam a União no tocante à incidência tributária sobre bens e serviços, ressaltando que não se deve dar interpretação restritiva aos termos bens e serviços para entender que ali não estaria abrangida a dispensa do pagamento-de contribuições, uma vez que o patrimônio o SENAI deve ser entendido como uma universalidade o recolhimento das contribuições ensejaria lesão ao seu patrimônio.

13. Afirma que a jurisprudência tem reconhecido a isenção do SENAI para com o INCRA, por não ser vinculado ao meio rural e em razão da ampla isenção fiscal concedida pelos arts. 12 e 13 da Lei 2.613/55.

14. Insurge-se contra as contribuições para o Salário Educação, lembrando que o SENAI é uma entidade de educação e, como tal, não pode ser contribuinte da referida exação. Faz um histórico da legislação do Salário Educação até o advento da Lei 9.766/98, concluindo pela isenção do SENAI concedida pelo próprio FNDE sob o manto daquela legislação, com base na formulação 29, transcrita pela impugnante à fl. 106.

15. Suscita a aplicação de precedentes jurisprudenciais, em especial, sentença proferida pela Justiça Federal do Maranhão, reconhecendo a isenção do SENAI quanto ao Salário Educação.

16. Por fim, reforça a impossibilidade de equiparação do SENAI à empresa, o que afastaria a incidência das contribuições trazidas pela autuação, pedindo a extinção da notificação fiscal.

(Destaque no original)

### **Julgamento de Primeira Instância**

A 14ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento no Rio de Janeiro I julgou procedente em parte a contestação do Impugnante, nos termos do relatório e voto registrados no acórdão recorrido, cuja ementa transcrevemos (processo digital, fls. 180 a 195):

#### **ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS**

Período de apuração: 01/06/2000 a 31/12/2001

Instruções Normativas. Direito Intertemporal. Serviço Social Autônomo. Equiparação a Empresa. Previsão Legal e Constitucional. Responsabilidade Tributária e Destinação da Arrecadação. Conceitos Distintos. Natureza Urbana e Contribuições para o INCRA. Tributos Incidentes Sobre Bens e Serviços. Contribuições Especiais Sobre a Remuneração. Natureza Distinta. Salário Educação. Isenção. Inocorrência. Prazo Decadencial. Súmula Vinculante nº 08 do STF.

*1. O lançamento reporta-se à data da ocorrência do fato gerador da obrigação e rege-se pela lei então vigente, ainda que posteriormente modificada ou revogada.*

*2. A aplicação das instruções normativas no tempo deverá obedecer o período de suas respectivas vigências, de forma a se garantir isonomia e segurança jurídica no trato tributário.*

*3. Diante da previsão legal e constitucional para haver, em relação aos segurados que lhe prestam serviços, equiparação de entidades sem fins lucrativos de qualquer*

*natureza ou finalidade à empresa, não ha que se afastar os serviços sociais autônomos desta equiparação.*

*4. A responsabilidade tributária conferida a terceiros ligados ao fato gerador não se confunde com a possibilidade de figurar-se ou não entre os beneficiários da ação estatal promovida pela destinação da arrecadação de determinado tributo.*

*5. Não existe óbice para que a empresa de natureza urbana, ou entidade a ela equiparada, contribua para o INCRA. Precedentes do STJ.*

*6. Por apresentarem natureza distinta, a isenção de tributos relativos a bens e serviços não pode ser estendida às contribuições especiais incidentes sobre a remuneração de segurados e destinadas a outras entidades (Terceiros), sob pena de violação à Constituição e ao CTN.*

*7. Sob a égide da legislação vigente, não há isenção da contribuição referente ao Salário Educação para os Serviços Sociais Autônomos.*

*8. Com a declaração de inconstitucionalidade do art. 45 da Lei nº 8.212/91, o prazo decadencial das contribuições previdenciárias passa a ser regido pelo CTN - Lei 5.172/66, fato que implica a revisão dos créditos em fase de cobrança administrativa.*

*9. Nos lançamentos por homologação, o direito da Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após cinco anos contados da ocorrência do fato gerador, de acordo com o § 4º do art. 150 do CTN, quando a empresa efetua o recolhimento antecipado do tributo, ainda que parcial.*

*10. Nos casos em que não há o recolhimento antecipado, o termo inicial da decadência é contado segundo a regra do art. 173 inciso 1 do CTN.*

Impugnação Procedente em Parte

(Destques no original)

A propósito, conforme excertos transcritos na sequência, o julgador de origem reconheceu parcial procedência da impugnação apresentada pela Contribuinte, cancelando parte do crédito constituído, nestes termos:

**61. No caso em questão, constata-se que a presente autuação refere-se ao período de 06/2000 a 13/2001, estando o crédito fiscal extinto pela decadência até a competência 11/2001 no que se refere as Outras Entidades (Terceiros) e extinto integralmente em relação à contribuição para o SAT/GILRAT, tendo em vista a intimação do sujeito passivo ocorrida em 03/12/2007.**

(Destques no original)

Como se vê, restou em discussão apenas o crédito destinado a terceiros, entidades e fundos, correspondente às competências 12 e 13 de 2001, pois consta no acórdão recorrido que os demais fatos geradores não poderiam ter sido objeto de lançamento, por ter se operado a decadência do direito que o Fisco detinha de constituir o respectivo crédito tributário, conforme preceitua o CTN, art. 150, §4º (processo digital, fl. 195).

### **Recurso Voluntário**

Discordando da respeitável decisão, o Sujeito Passivo interpôs recurso voluntário, basicamente repisando os argumentos apresentados na impugnação, nada acrescentando de relevante para a solução da presente controvérsia (processo digital, fls. 208 a 277):

### **Contrarrazões ao recurso voluntário**

Não apresentadas pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional.

É o relatório.

Fl. 6 do Acórdão n.º 2402-010.875 - 2ª Sejul/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária  
Processo n.º 12259.000146/2008-78

## Voto

Conselheiro Francisco Ibiapino Luz, Relator.

### Admissibilidade

O recurso é tempestivo, pois a ciência da decisão recorrida se deu em 10/12/2010 (processo digital, fl. 204), e a peça recursal foi interposta em 4/1/2011 (processo digital, fl. 208), 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.

### Prejudicial de mérito - Prazo decadencial

Na relação jurídico-tributária, a decadência se traduz fato extintivo do direito da Fazenda Pública apurar, de ofício, tributo que deveria ter sido pago espontaneamente pelo contribuinte. Nessa perspectiva, vale consignar que, em 20/6/2008, foi publicado o 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).

Assim considerado, o sujeito ativo dispõe do prazo de 5 (cinco) anos para constituir referido crédito tributário mediante lançamento (auto de infração ou notificação de lançamento), variando conforme as circunstâncias, apenas, a data de início da referida contagem. É o que se vê nos arts. 150, § 4º, e 173, incisos I e II e § único, do CTN, nestes termos:

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

[...]

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

[...]

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

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

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

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

Cotejando os supracitados preceitos, deduz-se que o legislador dispensou tratamento diferenciado àquele contribuinte que pretendeu cumprir corretamente sua obrigação tributária, apurando e recolhendo o encargo que supostamente entendeu devido. 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 e simulação -, 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 dolo, fraude e simulação, 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 n.º 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 poderia ter sido 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 de 2001: 1º de janeiro de 2002, restando seu término em 31/12/2006;
2. para a competência 12: 1º de janeiro de 2003, restando seu término em 31/12/2007.

#### **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 fundamentações legais distintas, já que o primeiro se ampara no art. 31 da Lei nº 8.212/1991 e o segundo no art. 22, inciso I, do mesmo ato legal.

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

PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ARTIGO 543-C, DO CPC. TRIBUTÁRIO. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. INEXISTÊNCIA DE PAGAMENTO ANTECIPADO. DECADÊNCIA DO DIREITO DE O FISCO CONSTITUIR O CRÉDITO TRIBUTÁRIO. TERMO INICIAL. ARTIGO 173, I, DO CTN. APLICAÇÃO CUMULATIVA DOS PRAZOS PREVISTOS NOS ARTIGOS 150, § 4º, e 173, DO CTN. IMPOSSIBILIDADE.

1. O prazo decadencial quinquenal para o Fisco constituir o crédito tributário (lançamento de ofício) conta-se do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, nos casos em que a lei não prevê o pagamento antecipado da exação ou quando, a despeito da previsão legal, o mesmo incorre, sem a constatação de dolo, fraude ou simulação do contribuinte, **inexistindo declaração prévia do débito** [...]

[...]

5. In casu, consoante assente na origem: (i) cuida-se de tributo sujeito a lançamento por homologação; (ii) a obrigação ex lege de pagamento antecipado das contribuições previdenciárias não restou adimplida pelo contribuinte, **no que concerne aos fatos 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 imponível do fato gerador. Afinal, tratando-se de **obrigação tributária principal**, que surge juntamente com o seu fato

gerador, como é o caso em análise, a lei traz todas as situações exigidas para a respectiva constituição, aí se incluindo a definição das alíquotas, bases de cálculo e contribuintes, conforme prescrevem os arts. 113, §1º, e 114 do CTN. Confira-se:

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

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

[...]

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

Desse modo, mencionado Enunciado n.º 99 destina-se aos **salários indiretos** pagos aos segurados empregados e avulsos, cuja remuneração, por vezes, compõe-se de rubricas diversas. Trata-se de entendimento igualmente adotado pela Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF) deste Conselho. Confira-se os acórdãos dos quais transcrevo os seguintes excertos:

**Acórdão n.º 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 n.º 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 n.º 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 n.º 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 n.º99.

(Destaquei)

**Acórdão n.º 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 n.º 8.212/1991 alberga obrigações tributárias das mais diversas, com fatos geradores e alíquotas distintas, bem assim com sujeitos passivos variados. Tem-se, dentre outras, as contribuições:

- a) de empregados e trabalhadores avulsos, sobre a remuneração (art. 28, I);
- b) de contribuintes individuais, sobre a remuneração (art. 28, III);
- c) patronais, sobre a folha de salários (art. 22, I);

d) de segurados facultativos, sobre a receita da comercialização de sua produção rural (art. 25);

e) de empregadores rurais pessoas físicas, sobre a receita da produção rural (art. 25);

[...]

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

[...]

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

[...]

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

(Destaquei)

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

Ementa:

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

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

[...]

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

[...]

Voto:

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

[...]

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

a rubrica específica, inclusive tendo sido vencida quando do julgamento do acórdão recorrido, entendo que está questão encontra-se superada pela edição da súmula 99 do 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 nº 8.212/91, pelo Supremo Tribunal Federal, nos autos dos RE's nºs 556664, 559882 e 560626, oportunidade em que fora aprovada Súmula Vinculante nº 08, disciplinando a matéria. *In casu*, aplicou-se o prazo decadencial insculpido no artigo 150, § 4º, do CTN, eis que restou comprovada a ocorrência de antecipação de pagamento, por tratar-se de **salário indireto**, tendo a contribuinte efetuado o recolhimento das contribuições previdenciárias incidentes sobre a remuneração reconhecida (salário normal), além da constatação de recolhimentos a partir das guias pertinentes, as quais foram deduzidas por ocasião da lavratura da notificação, consoante informado pela própria autoridade lançadora no Relatório Fiscal.

Voto:

[...]

*In casu*, porém, despidiendas maiores elucubrações a propósito da matéria, uma vez que a simples análise dos autos nos leva a concluir pela existência de antecipação de pagamento, **por trata-se em parte de salário indireto, portanto, diferenças de contribuições, eis que a contribuinte promoveu o recolhimento das contribuições incidentes sobre a remuneração reconhecida (salário normal), fato relevante para a aplicação do instituto, nos termos da decisão do STJ acima ementada, a qual estamos obrigados a observar.**

(Destaque no original)

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

Na forma vista no relatório, restou em discussão apenas o crédito destinado a terceiros, entidades e fundos, correspondente às competências 12 e 13 de 2001, pois consta no acórdão recorrido que os demais fatos geradores não poderiam ter sido objeto de lançamento, por ter se operado a decadência do direito que o Fisco detinha de constituir o respectivo crédito tributário, conforme preceitua o CTN, art. 150, §4º. Confira-se, excertos da decisão de origem (processo digital, fls. 194 e 195):

59. Ao verificar os requisitos para que ocorra a incidência do art. 150 § 4º do CTN, em consulta aos recolhimentos efetuados no conta corrente da impugnante no período de 12/2001 a 13/2001 (período para o qual faria diferença a contagem pelo 150 § 4º ou 173 I), percebe-se que não há recolhimento para “Outra Entidades”, havendo apenas o recolhimento constante do campo “Valor do INSS”.

[...]

60.1. os tributos devidos a Outras Entidades (antes chamados de Terceiros) são distintos dos tributos recolhidos no campo “Valor do INSS”, não se podendo utilizar os recolhimentos feitos neste campo para aferir a decadência em relação aos tributos devidos aos chamados Terceiros.

60.2. as diferenças de SAT/GILRAT estão compreendidas nos recolhimentos efetuados no campo “Valor do INSS”, razão pela qual, em relação a estas diferenças, opera-se a decadência nos termos do art. 150 §4º do CTN.

61. No caso em questão, constata-se que **a presente autuação refere-se ao período de 06/2000 a 13/2001**, estando o crédito fiscal **extinto pela decadência até a competência 11/2001 no que se refere as Outras Entidades (Terceiros) e extinto integralmente em relação à contribuição para o SAT/GILRAT**, tendo em vista **a intimação do sujeito passivo ocorrida em 03/12/2007**.

(Destaques no original)

Assim entendido, consoante considerações acerca da regra especial, entendo que o julgador de origem tem razão ao não admitir que suposto recolhimento da contribuição patronal seja aproveitado para atrair a regra especial tocante às contribuições destinadas a terceiros, entidades e fundos. Contudo, igualmente ao discorrido quanto à regra geral, tocante à competência 13/2001, a razão está com o Recorrente, eis que referido prazo decadencial teve sua contagem iniciada em 1º/1/2002, restando seu término em 31/12/2006, anteriormente à ciência do lançamento ocorrida somente em 3/12/2007 (processo digital, fl.2).

Nestes termos, o crédito referente à competência 13/2001 deverá ser cancelado.

### Fundamentos da decisão de origem

Por oportuno, vale registrar que os §§ 1º e 3º do art. 57 do Anexo II do RICARF, aprovado pela Portaria MF nº 343, de 9 de junho de 2015, com a redação dada pela Portaria MF nº 329, de 4 de junho de 2017, facultam o relator fundamentar seu voto mediante transcrição da decisão recorrida, quando o recorrente não inovar em suas razões recursais, *verbis*:

Art. 57. Em cada sessão de julgamento será observada a seguinte ordem:

[...]

§ 1º A ementa, relatório e voto deverão ser disponibilizados exclusivamente aos conselheiros do colegiado, previamente ao início de cada sessão de julgamento correspondente, em meio eletrônico.

[...]

§ 3º A exigência do § 1º pode ser atendida com a transcrição da decisão de primeira instância, se o relator registrar que as partes não apresentaram novas razões de defesa

perante a segunda instância e propuser a confirmação e adoção da decisão recorrida. (Redação dada pela Portaria MF nº 329, de 2017)

Nessa perspectiva, quanto às demais questões levantadas no recurso, o Recorrente basicamente reiterou os termos da impugnação, nada acrescentando que pudesse alterar o julgamento *a quo*. Logo, tendo em vista minha concordância com os fundamentos do Colegiado de origem e amparado no reportado preceito regimental, adoto as razões de decidir constantes no voto condutor do respectivo acórdão, nestes termos:

#### **Da Aplicação das Instruções Normativas no Tempo**

19. Na busca da hermenêutica justa e segura, cumpre-nos analisar, inicialmente, os requisitos e fundamentos de validade para aplicação das instruções infra legais exaradas pelo poder executivo. Em especial, há interesse em saber qual tratamento dar aos casos em que há mudança nas instruções normativas, sem contudo ter havido alterações no diploma legal matriz, de forma a alcançar o justo e seguro direito intertemporal a ser aplicado.

20. Dois princípios com sede constitucional não podem ser perdidos de vista durante o estudo de hermenêutica proposto: a segurança jurídica e a isonomia, que, conforme doutrina bastante proeminente, encontram-se insculpidos no preâmbulo do texto constitucional e no caput do art. 5º, além de permear todo o ordenamento através da positivação de normas que devem sempre atentar para os valores axiológicos da carta magna.

21. No CTN, encontramos o tratamento a ser dado às normas complementares no âmbito da legislação tributária, no que se requer especial atenção ao parágrafo único do art. 100, abaixo transcrito:

[...]

22. Note-se que há preocupação por parte do legislador no sentido de não penalizar o contribuinte que cumpriu suas obrigações conforme a posição referendada pelo poder público através da edição de normas complementares. Tudo em absoluta sintonia com a segurança jurídica pretendida e exigível de um ordenamento jurídico.

23. No mesmo diapasão, temos os ditames do código atinentes ao lançamento. No art. 146, observamos a inviabilidade de retroagir normas que estabeleçam novação nos critérios jurídicos adotados pela autoridade administrativa por ocasião do lançamento, enquanto o art. 142 conceitua o lançamento:

[...]

24. O caput do art. 144 também auxilia nessa construção, quando determina a lei que se deve respeitar para verificação do fato gerador:

[...]

25. Dos artigos colhidos, depreende-se que o CTN impõe e, ao mesmo tempo, assegura ao contribuinte uma orientação: deve-se respeitar as normas conforme a sua vigência.

26. Tal preocupação se repete na Lei 9.784/99, que tem aplicação subsidiária ao Processo Administrativo Fiscal, por força do seu art. 69. Neste diploma, temos o caput do art. 2º demonstrando a sintonia da Administração com os princípios basilares (entre eles, a segurança jurídica) e no inciso XIII do parágrafo único, explicitamente veda a aplicação retroativa de normas.

[...]

27. O vetor ofertado pelo CTN e pela Lei 9.784/99 tem dupla função, quando garante segurança jurídica por um lado e, por outro, traz isonomia de tratamento. Isonomia no sentido de que independe o momento da apuração, pois que os levantamentos serão feitos de acordo com as normas da época, garantindo a todos os contribuintes, independentemente do momento da auditoria, a mesma regência. Os fatos decorridos

sob a égide de uma instrução normativa devem ser por ela regidos, independentemente do período em que a ação fiscalizadora os verifique.

28. Assim, se uma instrução nova é menos benéfica ao sujeito passivo, não é pela auditoria ter-se verificado após a sua edição que o contribuinte deverá ser penalizado por fatos anteriores à nova norma complementar. Da mesma forma deve ocorrer se a nova instrução é mais benéfica, sob pena de se tratar dois contribuintes de forma diferente apenas pelo fato de terem sido auditados em épocas distintas (antes e depois do novo ato normativo).

29. Resguardada a hipótese de retroatividade benigna do CTN, regida pelo art. 106 inciso II, que alcança penalidades (frise-se penalidades), não haveria sentido em cobrar, pelos mesmos fatos, quantias diferentes

[...]

30. Nestes termos, a imposição legal quanto ao pagamento das obrigações principais foge ao escopo da retroatividade benigna definida no mencionado dispositivo. Outrossim, para as obrigações principais, deve ser aplicada a regra conforme a época de vigência de cada norma, obedecendo-se o já aludido art. 146 CTN.

31. Por todo o exposto, seja a nova instrução administrativa benéfica ou maléfica aos interesses tributários do contribuinte, deve a mesma ser utilizada para reger os fatos ocorridos após a sua publicação, observando-se, no direito intertemporal, a vigência de cada instrução no tempo para regular os fatos ocorridos enquanto perdurar cada vigência. Garantido este tratamento, garante-se a segurança jurídica e a isonomia, norteadoras do raciocínio hermenêutico ora proposto.

32. Com esta visão e de posse da informação quanto ao período circunscrito pelo auto de infração em tela (06/2000 a 13/2001), nota-se que não será possível utilizar-se da IN 03/2005, seja na sua redação original, seja na redação conferida pela IN 20/2007 (que alterou o art. 139 § 8º da sua antecessora), devendo-se buscar as normas que regiam a matéria à época da ocorrência do fato gerador.

33. O certo é que antes da IN 03/2005, não havia diferenciação para os serviços sociais autônomos quanto à incidência das alíquotas destinadas às outras entidades. Nestes moldes, colacionamos, abaixo, as normas que vigiam antes da IN 03/2005.

33.1. Durante a IN 100/03, a matéria regia-se pelas seguintes Disposições:

[...]

33.2. Na vigência da IN INSS/DC 70/02, as disposições foram:

[...]

33.3. Antes da IN INSS/DC 70/02, a tabela de contribuições para outras entidades (antes denominadas Terceiros) era determinada pela IN INSS/DC 03/99, que não trazia qualquer ressalva quanto à não incidência relativa aos serviços sociais autônomos, fazendo repercutir normalmente as contribuições em conformidade com o enquadramento pelo FPAS;

33.4. Outros atos normativos que alteraram códigos de FPAS ou contribuições para outras entidades (Terceiros), tais como a IN INSS/DC 60/2001, IN INSS/DC 38/2000 e IN INSS/DC 31/2000, também não trazem qualquer isenção para os serviços sociais autônomos, devendo, portanto, sempre ser respeitada a tabela base de contribuições por FPAS;

33.5. Até mesmo os atos anteriores à aludida IN INSS/DC 03/99 (OS INSS/DAF 210/99, OS INSS/DAF 151/96, OS INSS/DAF 139/96 e OS INSS/DAF 110/94, só para citar alguns exemplos) também não remetem a qualquer exclusão dos serviços sociais autônomos do rol de contribuintes para outras entidades (Terceiros)

34. Diante da necessária aplicação das instruções conforme suas vigências, não há como afastar da impugnante a incidência de quaisquer das contribuições destinadas a outras entidades ou fundos (Terceiros), razão pela qual, no período não decadente do presente lançamento, deverá haver a cobrança integral das contribuições levantadas.

#### **Da Equiparação à Empresa**

35. Não obstante todo o arcabouço de argumentos trazidos pela impugnante no sentido de que sua natureza jurídica não se confunde com empresa, fato é que a equiparação para efeitos previdenciários tem sede constitucional. Mais especificamente, no art. 195 inciso I da CRFB, encontramos previsão para que a lei faça a equiparação.

[...]

36. O comando constitucional é obedecido pela Lei 8.212/91 em seu art. 15 parágrafo único, determinando que, em relação ao segurado que lhe presta serviço, a entidade de qualquer finalidade equipara-se a empresa, sendo certo que o intuito de lucro (tão arguido pela defesa) já se torna indiferente dentro do próprio conceito oferecido pelo caput.

[...]

37. Diante de normas tão claras e objetivas, incluindo o próprio texto da *Lex Mater*, não há como contestar a equiparação, valendo ressaltar que o assunto se distancia da proibição imposta pelo art. 110 do CTN, visto que não há qualquer violação de definições, conteúdo ou alteração de alcance dos institutos. Há tão somente uma equiparação lógica e desejada pela própria Constituição, pois que, à exceção das entidades isentas que cumpram os requisitos da lei, todos que preservam segurados a seu serviço devem contribuir. Serviços sociais autônomos, inclusive.

38. Outrossim, temos por válida a equiparação à empresa, não podendo ser este o motivo pelo qual se afastaria a obrigação contributiva.

#### **Da Responsabilidade e Vinculação ao Fato Gerador**

39. Argumenta a impugnante que o SENAI não pode ser considerado devedor do INCRA por não ser vinculado ao meio rural, vez que o art. 128 CTN apenas permite atribuição de responsabilidade pelo crédito tributário a terceira pessoa, quando a mesma estiver vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação.

40. Em tal argumento, parece que houve equívoco entre o conceito de responsabilidade tributária e o de destinação do produto da arrecadação. O art. 128 CTN visa prever a possibilidade atribuir a responsabilidade pelo crédito tributário a terceira pessoa que tenha ligação com o fato gerador. Veja-se que é caso de fato gerador praticado por um sujeito passivo com a possibilidade de outro ser responsabilizado pelo crédito dali resultante.

41. No caso em análise, é incontestável que o fato gerador ocorre mediante conduta da própria autuada (pagamento de remuneração aos segurados que lhe prestam serviços), não possuindo qualquer ligação com o conceito de responsabilidade tributária de terceira pessoa. Imagina-se que a pretensão argumentativa tenha sido no sentido de que suas atividades não se ligam ao meio rural e, devido a este fato, não haveria sentido na contribuição para instituto (INCRA) cuja finalidade está diretamente relacionada aos assuntos agrários.

42. O desiderato pretendido pela impugnante, então, provavelmente cinge-se à destinação do tributo e não à responsabilidade tributária, razão pela qual, supera-se o argumento relativo ao art. 128 do CTN e passa-se a analisar a questão relativa à destinação do tributo.

#### **Da Vinculação ao Meio Rural e Contribuição para o INCRA**

43. Buscamos no atual entendimento do STJ sobre a matéria, o sustentáculo necessário para afastar por completo a questão referente à necessidade de vinculação ao meio rural como requisito para ser contribuinte para o INCRA

44. A decisão no REsp 864378-CE, de relatoria da Ministra Eliana Calmon, publicada no DJ em 05/02/2007, trouxe, primeiramente, o reconhecimento no sentido de mudança da jurisprudência:

*2. A Primeira Seção desta Corte, no julgamento do EREsp 770.451/SC (acórdão ainda não publicado), após acirradas discussões, decidiu rever a jurisprudência sobre a matéria relativa à contribuição destinada ao INCRA.*

45. Os Ministros da 2ª Turma do STJ seguiram a relatora no que tange aos fundamentos trazidos, para entender que não há de se estabelecer necessária vinculação (Referibilidade) entre os benefícios trazidos pela destinação do tributo na atuação estatal e os contribuintes que geram recursos para o INCRA. Transcreve-se, abaixo, os fundamentos do aludido RESP:

[...]

46. Como elemento de reforço, verifica-se a conclusão externada pelo Parecer/CJ nº 1.113/98, no tocante às contribuições destinadas ao INCRA e ao FUNRURAL:

*CONSTITUCIONAL - TRIBUTÁRIO - PREVIDENCIÁRIO. Por força da Lei nº 2.613, de 23 de setembro de 1.955", todos os empregadores são obrigados a contribuir para o INCRA E FUNRURAL, sobre a folha de salários.*

( )

*19. Fica, pois, evidente a obrigação do recolhimento do adicional de 0,2% (dois décimos por cento) ao INCRA, restando demonstrado pela legislação acima indicada que o adicional de 0,2% (dois décimos por cento) desde a lei nº 2.613/55 foi devido ao INCRA, por todas as empresas em geral, o fato de o SENAI não possuir em seus quadros empregados ligados à Previdência Rural não exclui da responsabilidade previdenciária, explicitada na Lei Complementar nº 11/71.*

47. Seja diante do Parecer transcrito ou da nova posição jurisprudencial do STJ, entendemos como superadas as argumentações da impugnante no sentido de vincular a natureza urbana do SENAI como elemento a afastar a sua condição de contribuinte para o INCRA.

#### **Da Isenção Conferida pelos Arts. 12 e 13 da Lei 2.613/55**

48. De forma a facilitar a análise de seu alcance, transcrevemos abaixo os arts. 12 e 13 da Lei 2.613/55:

*Art 12. Os serviços e bens do S. S. R. gozam de ampla isenção fiscal como se fossem da própria União.*

*Art 13. O disposto nos arts. 11 e 12 desta lei se aplica ao Serviço Social da Indústria (SESI), ao Serviço Social do Comércio (SESC), ao Serviço Nacional de Aprendizagem Industrial (SENAI) e ao Serviço Nacional de Aprendizagem Comercial (SENAC).*

49. A exegese pretendida pela autuada no sentido de dar amplitude ao conceito de bens e serviços contido nos arts. 12 e 13 da Lei 2.613/55, revela contraposição com sua própria linha argumentativa, quando veio afirmando que não se deve subverter conceitos e institutos cuja definição se encontra estabelecida no seio jurídico-social (imposição do art. 110 CTN).

*Art. 110. A lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado, utilizados, expressa ou implicitamente, pela Constituição Federal, pelas Constituições dos Estados, ou pelas Leis Orgânicas do Distrito Federal ou dos Municípios, para definir ou limitar competências tributárias.*

50. Em todos os níveis, encontramos impedimentos para que se trate contribuições especiais (sejam sociais ou de intervenção no domínio econômico) como espécie de tributo incidente sobre bens e serviços, senão vejamos:

50.1. Na CRFB, o §6º do art. 150 determina que qualquer isenção deve ser concedida por lei específica e que regule exclusivamente tais matérias, o que não se coaduna com a visão pretendida pela autuada de que o alcance das expressões "serviços" e "bens" deverá transbordar do que normalmente se entende por tributos incidentes sobre fatos geradores relativos a estas espécies.

*Art. 150 (...) § 6.º 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, § 2.º, XII, g. (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993)*

50.2. Divisão topográfica do CTN, cujo Capítulo III trata dos impostos sobre patrimônio e a renda e as seções V e VI do Capítulo IV trata dos impostos sobre serviços. Tal divisão, conforme a natureza do fato gerador, revela quais as tributações incidentes sobre patrimônio e serviços, não havendo qualquer azo a que se inclua nesta definição as contribuições especiais com destinação a outras entidades (antes denominados Terceiros).

50.3. Comando expresso do CTN determina a interpretação literal para as normas que outorguem isenções ao pagamento de tributos.

*Art. 111. Interpreta-se literalmente a legislação tributária que disponha sobre:*

*I - suspensão ou exclusão do crédito tributário;*

*II - outorga de isenção;*

*III - dispensa do cumprimento de obrigações tributárias acessórias.*

51. Diante de tantas evidências sobre a forma adequada de se tratar a isenção concedida nos arts. 12 e 13 da Lei 2.613/55, não há como elastecer a norma nos moldes pretendidos pela peça de defesa.

#### **Da Obrigatoriedade de Contribuir com o Salário Educação**

52. A digressão histórica feita ao longo da impugnação a respeito da contribuição para o Salário Educação em nada poderá beneficiar a autuada, vez que, no período objeto da ação fiscal, já vigorava a Lei 9.424/96 e a Lei 9.766/98. Assim, com a nova ordem legal instalada, cai por terra a pretensão de isenção baseada em atos e normas anteriores aos vigentes à época do fato gerador, tal como já propalado em capítulo próprio deste voto.

*Lei 9.424/96 - Art 15. O Salário-Educação, previsto no art. 212, § 5º, da Constituição Federal e devido pelas empresas, na forma em que vier a ser disposto em regulamento, é calculado com base na alíquota de 2,5% (dois e meio por cento) sobre o total de remunerações pagas ou creditadas, a qualquer título, aos segurados empregados, assim definidos no art. 12, inciso I, da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991.*

53. Quanto à isenção, há de se observar o regramento ditado pela Lei nº 9.766/98, que dispõe em seu art. Iº §1º:

[...]

54. A Lei não exonera os serviços sociais autônomos da contribuição para o Salário Educação, razão pela qual, não há como prosperar o desiderato da impugnante no sentido de que, por ser instituição vinculada à educação, deveria gozar de isenção. A norma é específica e exige, no caso de escolas, o controle determinado pelo inciso III acima transcrito, o que não se amolda ao caso da autuada.

55. Destarte, também não é por esse caminho que se torna possível o afastamento da exação consubstanciada no presente auto de infração

Como visto, nesta matéria, a razão não está com o Recorrente.

### **Conclusão**

Ante o exposto, dou parcial provimento ao recurso interposto, cancelando-se o crédito tributário atinente à competência 13/2001, vez que atingido pela decadência.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Francisco Ibiapino Luz