



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 13896.004752/2008-10
Recurso Voluntário
Acórdão nº 2402-011.715 – 2ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 10 de julho de 2023
Recorrente CORTEVA AGRISCIENCE DO BRASIL LTDA.
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2003 a 31/12/2003

PRELIMINAR DE NULIDADE. DEFICIÊNCIA DE FUNDAMENTAÇÃO. INOCORRÊNCIA.

A declaração de nulidade de qualquer ato do procedimento administrativo depende da efetiva demonstração de prejuízo à defesa do contribuinte, o que, no presente caso, verifica-se não ter ocorrido, atraindo a incidência do princípio pas de nullité sans grief.

RELATÓRIO DE VÍNCULOS. CARÁTER INFORMATIVO. SÚMULA CARF Nº 88.

A relação de vínculos contida nos autos tem caráter apenas informativo e não implica na colocação dessas pessoas físicas no polo passivo da relação jurídica processual instaurada com a lavratura do auto de infração.

DECADÊNCIA. ANTECIPAÇÃO DE PAGAMENTO. TERMO INICIAL. DATA DO FATO GERADOR. ART. 150, § 4º, DO CTN.

Nos casos em que há pagamento antecipado e ausência de prova de dolo, fraude ou simulação, o termo inicial da contagem do prazo decadencial do lançamento é a data do fato gerador, na forma do § 4º do art. 150 do CTN.

CONTRIBUIÇÕES DEVIDAS À SEGURIDADE SOCIAL E AO SAT/RAT. SÚMULA CARF Nº 2.

Não incumbe ao CARF afastar a aplicação da lei tributária ou promover reclassificação do risco da empresa, por força da Súmula CARF nº 2 e do art. 62 do RICARF.

CONTRIBUIÇÃO PREVISTA NO ART. 22, IV, LEI 8212/91. INCONSTITUCIONALIDADE. RE 595.838. TEMA 166 DA REPERCUSSÃO GERAL. RESOLUÇÃO 10/2016 DO SENADO FEDERAL.

O Supremo Tribunal Federal declarou a inconstitucionalidade da contribuição prevista no art. 22, IV, da Lei nº 8.212/91 no julgamento do Recurso Extraordinário com Repercussão Geral nº 595.838/SP - Tema 166.

CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. PRÊMIOS. SALÁRIO DE CONTRIBUIÇÃO.

Os prêmios são considerados parcelas salariais suplementares, pagas em função do exercício de atividades se atingidas determinadas condições, a título de incentivo ao aumento da produtividade e adquirem caráter estritamente contra prestativo, por tal razão, integram o salário de contribuição dada sua natureza remuneratória.

CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA - CESSÃO DE USO DE AUTOMÓVEIS.

Veículo fornecido pela empresa ao empregado ou ao contribuinte individual, quando dispensáveis para a realização do trabalho, têm natureza de salário-utilidade, compõem a remuneração e estão no campo da incidência da contribuição previdenciária, seja a incidente sobre a remuneração dos empregados ou aquela incidente sobre a remuneração dos contribuintes individuais.

JUROS. TAXA SELIC.

A aplicação dos juros equivalentes à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC nos créditos constituídos pela Secretaria da Receita Federal do Brasil é vinculada à previsão legal e não pode ser excluída do lançamento. A matéria está pacificada conforme o enunciado da Súmula CARF nº4.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado: (1) por unanimidade de votos: (i) rejeitar a preliminar de nulidade do lançamento suscitada no recurso interposto; (ii) dar-lhe provimento parcial, cancelando o crédito correspondente às matérias cooperativa de trabalho e diferença de alíquota SAT/GILRAT; e (iii) negar-lhe provimento tocante às alegações acerca: do Relatório de Vínculos; de incidência da taxa SELIC; das contribuições devidas ao SEBRAE e ao INCRA; da contribuição incidente sobre os salários dos empregados expatriados; da juntada de novas provas e da duplicidade de lançamentos; (2) por maioria de votos, dar-lhe provimento parcial, nestes termos: (i) quanto à decadência, cancelar o crédito correspondente à competência 11/2003 e àquelas que lhe são anteriores, com fundamento no art. 150, § 4º, do CTN. Vencidos os conselheiros Francisco Ibiapino Luz e Diogo Cristian Denny, que negaram-lhe provimento. O conselheiro Diogo Cristian Denny manifestou intenção em apresentar declaração de voto; (ii) quanto aos prêmios concedidos aos segurados, cancelar o respectivo crédito constituído. Vencidos os conselheiros Francisco Ibiapino Luz e Diogo Cristian Denny, que negaram-lhe provimento; (3) por determinação do art. 19-E da Lei nº 10.522/2002, acrescido pelo art. 28 da Lei nº 13.988/2020, em face do empate no julgamento, cancelar o crédito correspondente aos prêmios concedidos aos funcionários das empresas distribuidoras. Vencidos os conselheiros Francisco Ibiapino Luz, Diogo Cristian Denny, Rodrigo Duarte Firmino e Jose Marcio Bittes, que negaram-lhe provimento; (4) tocante à cessão de automóveis a segurados, por maioria de votos, negar provimento ao recurso interposto. Vencida a conselheira Ana Cláudia Borges de Oliveira (relatora), que deu-lhe provimento. Designado redator do voto vencedor o conselheiro Diogo Cristian Denny.

(documento assinado digitalmente)

Francisco Ibiapino Luz - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Ana Claudia Borges de Oliveira - Relatora

(documento assinado digitalmente)

Diogo Cristian Denny - Redator designado

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Diogo Cristian Denny, Gregorio Rechmann Junior, Rodrigo Duarte Firmino, Ana Claudia Borges de Oliveira, Jose Marcio Bittes, Rodrigo Rigo Pinheiro, Wilderson Botto (suplente convocado(a)), Francisco Ibiapino Luz (Presidente).

Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário em face da Decisão (fls. 6.749 a 6.774) que julgou improcedente a impugnação e manteve o crédito constituído por meio do Auto de Infração DEBCAD nº 37.194.006-0 (fls. 2 a 92), consolidado em 02/12/2008, no valor total de R\$ 3.314.843,42, relativo às contribuições devidas à seguridade social, parte patronal e SAT/RAT e as contribuições devidas a Terceiros (INCRA, SESI e SEBRAE), no período de 01/2003 a 13/2003, conforme consta no Relatório Fiscal às fls. 93 a 123

A impugnação foi juntada às fls. 5.088 a 5.143.

A Decisão recorrida, proferida pela DRJ/CPS, restou assim ementada:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2003 a 31/12/2003

CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. LANÇAMENTOS SUPLEMENTARES. FATOS GERADORES DIVERSOS. DECADÊNCIA

Considerando os fatos narrados no Relatório Fiscal e as circunstâncias em que se deu o lançamento, tem-se como caracterizada a hipótese prevista no parágrafo quarto do artigo 150 do CTN, em razão do que, em matéria de decadência aplica-se, neste caso, a regra geral (inciso I do artigo 173 do mesmo Código).

MOTIVAÇÃO - IDENTIFICAÇÃO DO FATO GERADOR

A impugnação menciona fatos e circunstâncias, que somente poderia conhecer se, pelo menos tivesse acesso aos anexos correspondentes aos anexos dos autos, assim como, evidentemente, o Relatório Fiscal. Ora, tais elementos bastam perfeitamente para a exata compreensão do lançamento fiscal: não há um único questionamento formulado pela Impugnação que não possa ser respondido por tais documentos, seja quanto a fatos, prestadores de serviços ou quaisquer outras omissões.

ARROLAMENTO DE CO-RESPONSÁVEIS.

A indicação, em rol anexo ao lançamento fiscal ("Relação de Vínculos" e "REPLEG"), constitui mera providência administrativa de informar os dirigentes e integrantes do quadro social e não constitui procedimento que vise estabelecer a responsabilidade das pessoas indicadas, o que se dará somente por ocasião da eventual execução fiscal.

ARGUIÇÃO DE LEGALIDADE E CONSTITUCIONALIDADE

Trata-se de matéria excluída da competência do processo administrativo (artigo 26-A do Decreto 70.235/ 1972).

SALÁRIO “IN NATURA”

Benefício concedido a determinadas pessoas (alta administração), sem apresentação dos documentos e justificativas que possam afastar a caracterização da ocorrência da concessão de salário sob a forma de.

A contribuinte foi cientificada da decisão em 14/07/2010 (fl. 6.776) e apresentou recurso voluntário em 13/08/2010 (fls. 6.777 a 6.837 ou 1.964) sustentando: a) nulidade do lançamento por deficiência de motivação; b) exclusão dos responsáveis listados na relação de vínculos; c) decadência; d) violação aos princípios da legalidade e da tipicidade tributária quanto ao lançamento das contribuições das cooperativas de prestação de serviços e aquelas destinadas ao financiamento dos benefícios em razão da incapacidade laborativa; e) indevida a aplicação da taxa SELIC; f) inexistência das contribuições devidas ao SEBRAE e ao INCRA; g) a verba paga a título de “prêmios” possui caráter indenizatório por ausência de habitualidade; h) inexistência de contratação de serviços ou estipulação de metas e pagamento de prêmio a funcionários das empresas distribuidoras; i) a cessão de automóveis não representa salário *in natura*; j) não houve o pagamento do 13º salário dos empregados expatriados; k) juntada de novas provas; l) duplicidade de lançamentos e inconsistências quanto às informações relativas à GFIP retificadora no tocante as verbas consideradas em Folha de Pagamento; verbas dos empregados transferidos; contas a pagar, serviços contratados de companhias, pagas a advogados externos, outras despesas indedutíveis, outras despesas individuais e transportador rodoviário autônomo.

Os autos vieram a julgamento e, na sessão de 1º/12/2021, esta Turma julgadora concluiu pela conversão do julgamento em diligência para que a Unidade de Origem informasse sobre a existência de pagamento antecipado para fins de verificação da regra decadencial a ser aplicada ao lançamento (Resolução nº 2402-001.136).

Em resposta, sobreveio Informação Fiscal (fls. 7598) concluindo pela existência de recolhimento antecipado (fl. 7601).

Intimada, a contribuinte apresentou manifestação às fls. 7615 a 7621.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheira Ana Claudia Borges de Oliveira, Relatora.

Da admissibilidade

O Recurso Voluntário é tempestivo e preenche os demais requisitos de admissibilidade. Assim, dele conheço e passo à análise da matéria.

Das alegações recursais**1. Decadência**

Alega a recorrente que as contribuições lançadas referentes às competências anteriores a 12/2003 estão extintas por decurso do prazo decadencial.

O Supremo Tribunal Federal, através da Súmula Vinculante nº 08, declarou inconstitucionais os arts. 45 e 46 da Lei nº 8.212/91, devendo ser aplicada a regra quinquenal da decadência prevista no Código Tributário Nacional (CTN).

Para o emprego do instituto da decadência previsto no CTN é preciso verificar o *dies a quo* do prazo decadencial de 5 (cinco) anos aplicável ao caso: se é o estabelecido pelo art. 150, §4º ou pelo art. 173, I, ambos do CTN. O critério de determinação é a existência de pagamento antecipado do tributo, ainda que parcial.

Nos casos em que há pagamento antecipado, o termo inicial é a data do fato gerador, na forma do § 4º do art. 150 do CTN. Por outro lado, na hipótese de não haver antecipação do pagamento ou **se comprovada à ocorrência de dolo, fraude ou simulação**, o *dies a quo* é o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, conforme prevê o art. 173, I, do mesmo Código.

O entendimento encontra-se consolidado conforme julgado proferido pelo Superior Tribunal de Justiça no REsp 973.733/SC, processado sob o rito dos recursos representativos de controvérsia, de aplicação obrigatória no âmbito do CARF, conforme o art. 62, § 2º, do Regimento Interno do CARF (RICARF), aprovado pela Portaria MF nº 343, de 09/06/2015.

Caracteriza pagamento antecipado qualquer recolhimento de contribuição na competência do fato gerador, independentemente de ter sido incluída na base de cálculo do recolhimento a rubrica específica exigida no lançamento, nos termos da Súmula 99 do CARF. Veja-se:

Súmula 99: 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.

Consta na Informação Fiscal (fls. 7598 pdf parte 2), juntada aos autos após a conversão do julgamento em diligência, que há recolhimento antecipado de contribuições (fl. 7601). Confira-se:

1.6. O contribuinte teve ciência do Relatório de Documentos Apresentados (RDA), levantamento GPS, em conjunto com o próprio Auto de Infração, o que se evidencia pelos avisos de recebimento constantes nas folhas 133 e 134 do volume 1 (V1).

1.7. Desta maneira, depreende-se da leitura do Relatório de Documentos Apresentados (RDA), levantamento GPS, constante nas folhas 64 a 68 do Volume 1 (VI), que houve recolhimentos associados aos **quatro estabelecimentos em face dos quais houve** constituição do crédito tributário, ainda que efetuados após o início do procedimento fiscal.

1.8. Outrossim, ressalta-se que os recolhimentos em tela foram deduzidos dos valores de tributos devidos, conforme consta no Relatório de Apropriação do Documentos Apresentados (RADA), anexo ao Auto de Infração, também com a devida ciência do contribuinte (folhas 69 a 86, 133 e 134 do volume 1 - VI).

Assim, ao caso, aplicável a regra decadencial disposta no § 4º do artigo 150 do CTN.

O lançamento refere-se ao período de 01/2003 a 13/2003 e a contribuinte foi dele cientificada em 05/12/2008 (fls. 2).

Assim, havendo recolhimento, ainda que parcial, do valor considerado como devido pelo contribuinte na competência do fato impositivo, mesmo que não tenha sido incluída, na base de cálculo rubrica específica de mesma espécie e natureza das antecipações que vem a ser exigida pela autoridade fiscal no auto de infração, **chega-se à conclusão de que as**

competências 01 a 11/2003 foram atingidas pela decadência em face da aplicação da regra disposta no art. 150, § 4º, do CTN.

Competências 12 e 13/2003

Para as competências 12/2003 e 13/2003, passo à análise das demais alegações ressaltando que o auto de infração inclui 4 estabelecimentos e em todos houve lançamento nas competências 12/2003 e 13/2003, conforme observa-se do RADA (Relatório de Apropriação de Documentos Apresentados), juntado às fls. 69 a 86.

Estabelecimento 1: 61.064.929/0001-79 (12 e 13/2003)

Estabelecimento 2: 61.064.929/0003-30 (12/2003)

Estabelecimento 3: 61.064.929/0006-83 (12 e 13/2003)

Estabelecimento 4: 61.064.929/0068-86 (12 e 13/2003)

2. Preliminar de Nulidade

A recorrente sustenta, em preliminar, nulidade por ausência de clareza do relatório fiscal, deficiência de motivação do lançamento e cerceamento do direito de defesa.

A Administração Pública deve obediência, dentre outros, aos princípios da legalidade, motivação, ampla defesa e contraditório, cabendo ao processo administrativo o dever de indicar os pressupostos de fato e de direito que determinam a decisão, com a observância das formalidades essenciais à garantia dos direitos dos administrados – arts. 2º, *caput*, e parágrafo único, incisos VII e VIII, e 50 da Lei nº 9.784/99.

No Processo Administrativo Fiscal (PAF), são nulas as decisões proferidas com preterição do direito de defesa (art. 59, II, do Decreto nº 70.235/72, que regula o PAF), consubstanciado no princípio do contraditório e da ampla defesa, que se traduz de duas formas: por um lado, pela necessidade de se dar conhecimento da existência dos atos do processo às partes e, de outro, pela possibilidade das partes reagirem aos atos que lhe forem desfavoráveis no processo administrativo fiscal.

Há violação ao direito de defesa quando há descrição deficiente dos fatos imputáveis ao contribuinte ou quando a decisão contém vício na motivação por não enfrentar todos os argumentos capazes de, em tese, infirmar a conclusão adotada pelo julgador, ou que se enquadre em uma das hipóteses previstas no art. 489, § 1º, do Código de Processo Civil (CPC), aplicável subsidiariamente e supletivamente ao processo administrativo fiscal por expressa disposição do art. 15 do mesmo diploma legal.

O auto de infração deve conter, obrigatoriamente, entre outros requisitos formais, a capitulação legal e a descrição clara dos fatos. A ausência dessas formalidades implica na invalidade do lançamento, por cerceamento do direito de defesa e gera nulidade ao comprometer o direito de defesa assegurado constitucionalmente¹, *ex vi* do art. 5º, LV, da Constituição Federal (CF).

O art. 10 do Decreto nº 70.235/72, assim informa:

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;

¹ PAULSEN, Leandro. Direito Tributário, 2020, p. 748.

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.

No Relatório Fiscal anexado aos autos (fls. 93 e ss.), constam as contribuições lançadas, a descrição dos fatos e as rubricas consideradas na base de cálculo do lançamento, todas contestadas pela recorrente.

Se a contribuinte revela conhecer plenamente as acusações que lhe foram imputadas, rebatendo-as, uma a uma, mediante impugnação, abrangendo não só outras questões preliminares como também razões de mérito, descabe a proposição de nulidade do lançamento por cerceamento do direito de defesa. Se o ato alcançou os fins postos pelo sistema, sem que se verifique prejuízo as partes e ao sistema de modo que o torne inaceitável, ele deve permanecer válido.

O cerceamento do direito de defesa deve ser verificado concretamente, e não apenas em tese, em consonância com o entendimento deste Conselho. Confira-se:

(...) LANÇAMENTO. NULIDADE. COMPLEMENTAÇÃO DOS FATOS POR MEIO DE INFORMAÇÃO FISCAL. POSSIBILIDADE. INOCORRÊNCIA.

A Informação Fiscal complementar cumpriu o seu objetivo de esclarecer/complementar os fatos acerca da caracterização da cessão de mão-de-obra, perfectibilizando o ato originário. Tendo a contribuinte sido cientificada deste documento, não há que se falar em nulidade no presente caso. (...)

(Acórdão nº 2401-009.671, Relator Conselheiro Rayd Santana Ferreira, Sessão de 15/07/2021).

A declaração de nulidade de qualquer ato do procedimento administrativo depende da demonstração de prejuízo à defesa do contribuinte, o que, no presente caso, verifica-se não ter ocorrido, atraindo a incidência do princípio *pas de nullité sans grief*.

Pelo exposto, rejeito a preliminar de nulidade e passo à análise das demais questões.

3. Relatório de Vínculos

Sustenta a recorrente a insubsistência da relação de vínculos e eventual co-responsabilização dos sócios.

O relatório de vínculos, incluído no auto de infração, dá-se em caráter puramente informativo e não implica a colocação dessas pessoas físicas no polo passivo da relação jurídica processual instaurada com a lavratura do auto de infração.

De acordo com a Súmula CARF nº 88, os nomes relacionados no relatório de vínculos não representam a caracterização da responsabilidade tributária às pessoas ali indicadas, tendo finalidade meramente informativa.

Súmula CARF nº 88: A Relação de Co-Responsáveis CORESP”, o “Relatório de Representantes Legais – RepLeg” e a “Relação de Vínculos – VÍNCULOS”, anexos a auto de infração previdenciário lavrado unicamente contra pessoa jurídica, não atribuem responsabilidade tributária às pessoas ali indicadas nem comportam discussão no âmbito do contencioso administrativo fiscal federal, tendo finalidade meramente informativa.

Nesse ponto, não assiste razão à recorrente.

4. Da Contribuição das Cooperativas de Prestação de Serviços

A contribuinte alega a inexigibilidade da contribuição de 15% sobre o valor bruto da nota fiscal ou fatura de prestação de serviços, relativamente aos serviços prestados por intermédio de cooperativas de trabalho prevista no art. 22, IV, da Lei nº 8.212/91.

Nos Fundamentos Legais das Rubricas objeto do auto de infração, consta a contribuição das empresas relativamente a serviços que lhes são prestados por cooperados por intermédio de cooperativas de trabalho (fl. 88), conforme disposição dos arts. 22, IV, da Lei nº 8.212/91, com a redação dada pela Lei nº 9.876/99, e 201, III, do Regulamento da Previdência Social aprovado pelo Decreto nº 3.048/99, com a redação dada pelo Decreto nº 3.265/99, e a rubrica inclui lançamento nas competências 12 e 13/2003, conforma quadro disponibilizado acima.

O Supremo Tribunal Federal, ao julgar o Recurso Extraordinário nº 595.838/SP no ano de 2014, declarou a inconstitucionalidade do inciso IV do art. 22 da Lei nº 8.212/91, com a redação dada pela Lei nº 9.876/99, que previa a contribuição de 15% sobre os serviços prestados por cooperativas incidentes sobre a nota fiscal ou faturas. Por meio da Resolução nº 10/2016, o Senado Federal suspendeu a execução do dispositivo e a PGFN editou a NOTA/PGFN/CASTF/Nº 174/2015 incluindo a matéria na lista daquelas com dispensa de contestar e recorrer, nos termos da Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 1, de 2014.

Ademais, o art. 62 do Regimento Interno do CARF (RICARF) determina que é vedado ao julgador afastar a aplicação de lei, salvo se tiver sido declarado inconstitucional por decisão definitiva plenária do STF.

Nesse sentido encontra-se consolidado o entendimento no CARF:

CONTRIBUIÇÃO PREVISTA NO ART. 22, IV DA LEI 8212/91. RECURSO EXTRAORDINÁRIO 595.838. TEMA 166 DA REPERCUSSÃO GERAL. RESOLUÇÃO 10/2016 DO SENADO FEDERAL.

O lançamento tributário diz respeito a crédito tributário para a Seguridade Social, incidente sobre os valores pagos relativamente a serviços que lhes são prestados por cooperados por intermédio de cooperativa, previsto no art. 22, IV, da Lei n. 8.212, de 24 de julho de 1991. O Egrégio Supremo Tribunal Federal analisou a matéria por ocasião do julgamento do Recurso Extraordinário n. 595.838 (Tema 166 da Repercussão Geral), em 23 de abril de 2014, no qual declarou a inconstitucionalidade do dispositivo em questão. Sobreveio a suspensão da execução do inciso IV do art. 22, da Lei n. 8.212/91 pelo art. 1º da Resolução 10, de 30 de março de 2016 do Senado Federal.

(Acórdão nº 2301-008.702, Publicado em 05/03/2021)

CONTRIBUIÇÃO DE 15% SOBRE NOTA FISCAL OU FATURA DE COOPERATIVA DE TRABALHO. RECURSO EXTRAORDINÁRIO Nº 595.838/SP.

O Supremo Tribunal Federal, ao julgar o Recurso Extraordinário nº 595.838/SP, no âmbito da sistemática do art. 543-B do Código de Processo Civil (CPC) então em vigor, declarou a inconstitucionalidade - e rejeitou a modulação de efeitos desta decisão - do inciso IV, do art. 22, da Lei nº 8.212, de 1991, dispositivo este que previa a contribuição previdenciária de 15% sobre as notas fiscais ou faturas de serviços prestados por cooperados por intermédio de cooperativas de trabalho. Observância do art. 62, II, b", do regimento interno do CARF.

(Acórdão nº 2401-009.100, Publicado em 02/02/2021)

Nesse ponto, o recurso voluntário deve ser provido somente para excluir do lançamento as contribuições previstas no art. 22, inciso IV, da Lei nº 8.212/91.

5. Do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrentes dos riscos ambientais do trabalho (SAT/RAT)

Sustenta a recorrente que a alíquota da contribuição para o financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho (SAT/RAT) é aquela relacionada À ATIVIDADE PREPONDERANTE DA EMPRESA, ou seja, onde há o maior número de segurados, e como declarado nas GFIPs de 2003 de 1%; e não a da atividade-fim, conforme lançado pela fiscalização no percentual de 3%.

A Constituição Federal prevê a instituição de contribuições sociais a serem pagas pelo trabalhador e demais segurados da previdência social e pelo empregador, empresa ou entidade a ela equiparada; incidindo sobre a folha de salários e demais rendimentos do trabalho pagos ou creditados, a qualquer título, à pessoa física que lhe preste serviço, mesmo sem vínculo empregatício – arts. 149 e 195. No plano infraconstitucional, a Lei nº 8.212, de 24/07/1991, instituiu as contribuições à seguridade social a cargo do empregado e do trabalhador avulso com alíquotas de 8%, 9% ou 11% (art. 20); e a cargo do contribuinte individual e facultativo com alíquota de 20% (art. 21) - ambas sobre o salário-de-contribuição.

Outrossim, instituiu as contribuições a cargo da empresa com alíquota de 20% sobre o total das remunerações pagas, devidas ou creditadas a qualquer título, durante o mês, aos segurados empregados, trabalhadores avulsos e contribuintes individuais, que lhe prestem serviços, destinadas a retribuir o trabalho, qualquer que seja a sua forma, inclusive as gorjetas, os ganhos habituais sob a forma de utilidades e os adiantamentos decorrentes de reajuste salarial; e para o financiamento dos benefícios previstos nos arts. 57 e 58 da Lei nº 8.213/91 e aqueles concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho, sobre o total das remunerações pagas ou creditadas, no decorrer do mês, aos segurados empregados e trabalhadores avulsos, tendo alíquotas de 1%, 2% ou 3% (art. 22).

O STF declarou, em 2003, a constitucionalidade da contribuição ao Seguro Acidente de Trabalho (SAT) ao julgar o RE nº 343.446.

Com o advento da Lei nº 10.666/2003, criou-se a redução das alíquotas da contribuição ao SAT, de acordo com o FAP (Fator Acidentário de Prevenção), que leva em consideração os índices de frequência, gravidade e custos dos acidentes de trabalho. Assim, as empresas que investem na redução de acidentes de trabalho, reduzindo sua frequência, gravidade e custos, podem receber tratamento diferenciado mediante a redução de suas alíquotas, conforme disposição dos arts. 10 da Lei 10.666/03 e 202-A do Decreto nº 3.048/99, com a redação dada pelo Decreto nº 6.042/07.

Não há que se falar em violação ao princípio da legalidade pelo fato da definição de atividade preponderante estar definida em Decreto, já que a lei *strictu sensu* é quem define os seus padrões e parâmetros. Nesse sentido, confira-se:

CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS. SAT. LEGALIDADE. A lei fixou padrões e parâmetros, deixando para o regulamento a delimitação dos conceitos necessários à aplicação concreta da norma. Assim, os conceitos de atividade preponderante, de risco de acidente de trabalho leve, médio ou grave que implicam na alíquota aplicada, não precisariam estar definidos em lei, o Decreto é ato normativo suficiente para definição de tais conceitos, uma vez que tais conceitos são complementares e não essenciais na definição da exação (...).

(Acórdão nº 2301-007.232, Relator Conselheiro Cleber Ferreira Nunes Leite, Publicado em 1º/07/2020).

No tocante à alíquota a ser aplicada, o entendimento pacífico no CARF é no sentido de que, a “contribuição para o financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho (SAT/GILRAT), possui alíquota variável (1%, 2% ou 3%), **aferida pelo grau de risco desenvolvido em cada empresa, individualizada pelo seu CNPJ, ou pelo grau e risco da atividade preponderante quando houver apenas um registro**, conforme classificação na tabela Classificação Nacional de Atividades Econômicas CNAE, vigente à época dos fatos geradores” (Acórdão nº 2201-009.151, Relatora Conselheira Debora Fofano, publicado em 28/09/2021).

Esse entendimento está em consonância com a Súmula nº 351/STJ, que assim dispõe: “A alíquota de contribuição para o Seguro de Acidente do Trabalho (SAT) é aferida pelo grau de risco desenvolvido em cada empresa, individualizada pelo seu CNPJ, ou pelo grau de risco da atividade preponderante quando houver apenas um registro”.

Desse modo, se a empresa possui apenas um CNPJ, aplica-se a alíquota que reflete o grau de risco da atividade preponderante; se possui CNPJ distinto para cada estabelecimento, a alíquota é definida por estabelecimento, de forma distinta, nos termos do art. 202 do Decreto nº 3.048/99.

Ademais, o enquadramento no grau de risco para fins de recolhimento da contribuição ao SAT/RAT é de responsabilidade da empresa e deve ser feito mensalmente, de acordo com a sua atividade preponderante; ou seja, aquela que concentra o maior número de segurados empregados e trabalhadores avulsos, levando em consideração a empresa como um todo (matriz e filiais).

Nesse sentido:

SAT. AUTO ENQUADRAMENTO. O contribuinte deve informar mensalmente, por meio da GFIP, a sua atividade econômica preponderante, individualizada por CNPJ ou por matrícula CEI, e a respectiva alíquota de SAT, correspondente ao grau de risco dessa atividade. (...)

(Acórdão nº 2202-008.443, Relatora Conselheira Sara Maria de Almeida Carneiro Silva, Publicado em 08/08/2021).

Consta no Relatório Fiscal (fl. 95) que a recorrente declarou a alíquota de 1% e a Fiscalização entendeu como correta aquela de 3% e disto foram lançadas as seguintes diferenças:

Diferenças de contribuições incidentes sobre os valores das remunerações constantes nos levantamentos DAI (Declarado em GFIP antes do início do procedimento fiscal - 1%) e DPI (Declarado em GFIP depois do início do procedimento fiscal - 1%), comparados aos valores efetivamente devidos (3%). Estas são diferenças de contribuições destinadas ao financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrentes dos riscos ambientais do trabalho - GILRAT, valores estes não declarados em GFIP no período de **06 a 12/2003**.

Quanto ao enquadramento na alíquota de RAT, a Fiscalização calculou a atividade preponderante com a exclusão dos segurados relacionados à atividade-meio da recorrente, conforme consta no Relatório Fiscal às fls. 113 e 114.

Ocorre que, a “exclusão das atividades meio para fins de cálculo da atividade preponderante e consequente definição das alíquotas SAT/GILRAT, preconizada pelo alínea 'b' do inciso II do § 1º do art. 72 da redação original da IN RFB nº 971/09, não encontra amparo seja na Lei nº 8.212/91, seja nos dispositivos correspondentes do regulamento editado pelo Poder

Executivo, art. 202 do Decreto nº 3.048/99” (Acórdão nº 2402-005.774, Relator Conselheiro Ronnie Soares Anderson, 02/05/2017).

Nesse sentido, o recurso voluntário deve ser provido, nesse ponto, para excluir do lançamento os valores relacionados às diferenças de contribuições incidentes sobre os valores das remunerações constantes nos levantamentos DAI (Declarado em GFIP antes do início do procedimento fiscal - 1%) e DPI (Declarado em GFIP depois do início do procedimento fiscal - 1%), comparados com aqueles entendidos como correto pela Fiscalização (3%), relacionados aos levantamentos SA1 e SA2 e cujos valores foram discriminados nos relatórios DSD e DAD e na Planilha 15 A.

6. Das contribuições devidas ao SEBRAE e ao INCRA

A recorrente sustenta que são indevidas as contribuições ao SEBRAE e ao INCRA.

As contribuições destinadas a Outras Entidades, denominadas de ‘Terceiros’, possuem a mesma base de cálculo das contribuições previdenciárias e seguem a mesma sistemática², a teor do que dispõe o art. 3º, § 2º, da Lei nº 11.457/2007, com o cômputo da alíquota de **5,8%**, sendo: Salário Educação 2,5%; INCRA 0,2%; SENAI 1,0%; SESI 1,5% e SEBRAE 0,6%.

A contribuição ao INCRA foi instituída pela Lei nº 2.613/55 e alterada pelo Decreto-lei nº 1.146/70 que estabeleceu como sujeito passivo as pessoas naturais e jurídicas, inclusive cooperativas, exercentes das atividades listadas nos incisos do art. 2º³. No julgamento do RE nº 630.898/RS, com repercussão geral (Tema 495), o STF concluiu pela

² TRIBUTÁRIO. AGRAVO INTERNO NO AGRAVO EM RECURSO ESPECIAL. CONTRIBUIÇÃO DESTINADA A TERCEIROS (SISTEMA S E OUTROS). IDENTIDADE DE BASE DE CÁLCULO COM AS CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS, SEGUINDO A MESMA SISTEMÁTICA. NÃO INCIDÊNCIA SOBRE: AVISO PRÉVIO INDENIZADO, QUINZE PRIMEIROS DIAS DE AFASTAMENTO QUE ANTECEDEM O AUXÍLIO-DOENÇA E TERÇO CONSTITUCIONAL DE FÉRIAS. AGRAVO INTERNO DA FAZENDA NACIONAL NÃO PROVIDO.

1. Esta Corte Superior de Justiça firmou o entendimento de que as contribuições destinadas a terceiros (sistema S e outros), em razão da identidade de base de cálculo com as contribuições previdenciárias, devem seguir a mesma sistemática destas, não incidindo sobre as rubricas que já foram consideradas por esta Corte como de caráter indenizatório. Precedentes: AgInt no REsp. 1.806.871/DF, Rel. Min. GURGEL DE FARIA, DJe 6.5.2020 e AgInt no REsp. 1.825.540/RS, Rel. Min. NAPOLEÃO NUNES MAIA FILHO, DJe 1.4.2020.

2. In casu, deve ser afastada a incidência da exação sobre o aviso prévio indenizado, os quinze primeiros dias de afastamento que antecedem o auxílio-doença e o terço constitucional de férias.

3. Agravo Interno da FAZENDA NACIONAL a que se nega provimento. (AgInt no AREsp 1714284/RS, Rel. Ministro NAPOLEÃO NUNES MAIA FILHO, PRIMEIRA TURMA, julgado em 01/12/2020, DJe 09/12/2020)

³ Art 2º A contribuição instituída no " caput " do artigo 6º da Lei número 2.613, de 23 de setembro de 1955, é reduzida para 2,5% (dois e meio por cento), a partir de 1º de janeiro de 1971, sendo devida sobre a soma da folha mensal dos salários de contribuição previdenciária dos seus empregados pelas pessoas naturais e jurídicas, inclusive cooperativa, que exerçam as atividades abaixo enumeradas:

I - Indústria de cana-de-açúcar;

II - Indústria de laticínios;

III - Indústria de beneficiamento de chá e de mate;

IV - Indústria da uva;

V - Indústria de extração e beneficiamento de fibras vegetais e de descaroçamento de algodão;

VI - Indústria de beneficiamento de cereais;

VII - Indústria de beneficiamento de café;

VIII - Indústria de extração de madeira para serraria, de resina, lenha e carvão vegetal;

IX - Matadouros ou abatedouros de animais de quaisquer espécies e charqueadas.

constitucionalidade da contribuição ao INCRA, nos termos do acórdão publicado em 11/05/2021⁴.

No julgamento do RE nº 1.250.692, a Suprema Corte decidiu pela constitucionalidade da contribuição salário-educação pelas mesmas razões de decidir que assentou a constitucionalidade das contribuições ao SEBRAE, APEX e ABDI no julgamento do RE nº 603.624 com repercussão geral (Tema 325), nos termos do acórdão publicado em 12/05/2021⁵.

De tal modo, não assiste razão à recorrente, já que são devidas as contribuições ao INCRA e ao SEBRAE.

Nesse ponto, sem razão a recorrente.

7. Da verba paga a título de Prêmio – LEVANTAMENTO PR

⁴ EMENTA Recurso extraordinário. Repercussão geral. Tributário. Contribuição ao INCRA incidente sobre a folha de salários. Recepção pela CF/88. Natureza jurídica. Contribuição de intervenção no domínio econômico (CIDE). Referibilidade. Relação indireta. Possibilidade. Advento da EC nº 33/01, incluindo o § 2º, III, a, no art. 149 da CF/88. Bases econômicas. Rol exemplificativo. Contribuições interventivas incidentes sobre a folha de salário. Higidez. 1. Sob a égide da CF/88, diversos são os julgados reconhecendo a exigibilidade do adicional de 0,2% relativo à contribuição destinada ao INCRA incidente sobre a folha de salários. 2. A contribuição ao INCRA tem contornos próprios de contribuição de intervenção no domínio econômico (CIDE). Trata-se de tributo especialmente destinado a concretizar objetivos de atuação positiva do Estado consistentes na promoção da reforma agrária e da colonização, com vistas a assegurar o exercício da função social da propriedade e a diminuir as desigualdades regionais e sociais (arts. 170, III e VII; e 184 da CF/88). 3. Não descaracteriza a exação o fato de o sujeito passivo não se beneficiar diretamente da arrecadação, pois a Corte considera que a inexistência de referibilidade direta não desnatura as CIDE, estando, sua instituição “julgada aos princípios gerais da atividade econômica”. 4. O § 2º, III, a, do art. 149, da Constituição, introduzido pela EC nº 33/2001, ao especificar que as contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico “poderão ter alíquotas” que incidam sobre o faturamento, a receita bruta (ou o valor da operação) ou o valor aduaneiro, não impede que o legislador adote outras bases econômicas para os referidos tributos, como a folha de salários, pois esse rol é meramente exemplificativo ou enunciativo. 5. É constitucional, assim, a CIDE destinada ao INCRA devida pelas empresas urbanas e rurais, inclusive, após o advento da EC nº 33/01. 6. Recurso extraordinário a que se nega provimento. 7. Tese fixada para o Tema nº 495: “É constitucional a contribuição de intervenção no domínio econômico destinada ao INCRA devida pelas empresas urbanas e rurais, inclusive após o advento da EC nº 33/2001”.

(RE 630898, Relator(a): DIAS TOFFOLI, Tribunal Pleno, julgado em 08/04/2021, PROCESSO ELETRÔNICO REPERCUSSÃO GERAL - MÉRITO DJe-089 DIVULG 10-05-2021 PUBLIC 11-05-2021)

⁵ EMENTA: AGRAVO INTERNO. RECURSO EXTRAORDINÁRIO. CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS. ART. 149, § 2º, III, ALÍNEA ‘A’, DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL. TEMA 325 DA REPERCUSSÃO GERAL. CONTRIBUIÇÃO DESTINADA AO INCRA. RESTITUIÇÃO À ORIGEM. TEMA 495 DA REPERCUSSÃO GERAL. 1. A respeito da nova redação do art. 149 da Constituição Federal conferida pela EC 33/2001, o SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL, no julgamento do Tema 325 da repercussão geral (RE 603.624, de minha relatoria), assentou que a alteração realizada pela referida Emenda Constitucional no artigo 149, § 2º, III, da Carta da República não estabeleceu uma delimitação exaustiva das bases econômicas passíveis de tributação a toda e qualquer contribuição social e de intervenção no domínio econômico. 2. Embora naquele precedente paradigma estivessem em foco as contribuições ao SEBRAE - APEX - ABDI, o fato é que os mesmos fundamentos adotados no leading case aplicam-se à hipótese dos autos no que concerne às contribuições sociais para o SESI, SENAI, SESC, SEBRAE, e ao FNDE - Salário Educação. 3. Quanto à contribuição para o INCRA, o Plenário desta CORTE, no Tema 495 (RE 630.898, Rel. Min. DIAS TOFFOLI), reconheceu a repercussão geral da matéria referente à natureza jurídica da contribuição para o INCRA em face da Emenda Constitucional 33/2001, temática essa que irá repercutir, na definição do enquadramento, ou não, dessa exação nas hipóteses do artigo 149 da Constituição Federal. 4. Agravo Interno a que se nega provimento. Na forma do art. 1.021, §§ 4º e 5º, do Código de Processo Civil de 2015, em caso de votação unânime, fica condenado o agravante a pagar ao agravado multa de um por cento do valor atualizado da causa, cujo depósito prévio passa a ser condição para a interposição de qualquer outro recurso (à exceção da Fazenda Pública e do beneficiário de gratuidade da justiça, que farão o pagamento ao final).

(RE 1250692 AgR-segundo, Relator(a): ALEXANDRE DE MORAES, Primeira Turma, julgado em 27/04/2021, PROCESSO ELETRÔNICO DJe-090 DIVULG 11-05-2021 PUBLIC 12-05-2021)

A recorrente sustenta que a verba paga a título de prêmio tem caráter indenizatório porque não possui habitualidade e, assim, não deve integrar a base de cálculo das contribuições lançadas.

Conforme consta no auto de infração, o LEVANTAMENTO PR relativo às verbas pagas a título de prêmio foi incluído na base de cálculo do lançamento das competências 12 e 13/2003.

Do art. 195, I, *a*, da Constituição Federal extrai-se que **apenas os rendimentos do trabalho** podem servir de base de cálculo para as contribuições sob comento. Cabe, então, perquirir a natureza jurídica da verba paga para concluir pela composição, ou não, da base de cálculo da exação.

O art. 28 da Lei nº 8.212/91, que aponta a composição do salário de contribuição, elenca em seu parágrafo do 9º, as verbas que não integram o salário de contribuição, onde inclui, no alínea “e”, item “7”, aquelas recebidas a título de ganhos eventuais e os abonos expressamente desvinculados do salário.

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

(...) e as importâncias:

(...) 7. recebidas a título de ganhos eventuais e os abonos expressamente desvinculados do salário;

A Reforma Trabalhista instituída pela Lei nº 13.467, de 13 de julho de 2017, alterou a redação dos §§ 2º e 4º do art. 457 da CLT⁶ (aprovada pelo Decreto-lei nº 5.452/43) para determinar que a importâncias **pagas a título de prêmios, ainda que HABITUAIS, não integram a remuneração e não constituem a base de cálculo das contribuições previdenciárias.** Tal determinação, contudo, não existia no ordenamento jurídico quando da ocorrência dos fatos geradores deste lançamento, devendo ser aplicada a legislação vigente na data do fato gerador, posto que a lei que traz efetivas modificações de institutos jurídicos tem caráter normativo e não pode retroagir – art. 105 do CTN.

No caso, a Fiscalização entendeu que a verba a título de prêmio era paga com habitualidade, por aplicação analógica da legislação referente à participação nos lucros e resultados (Lei nº 10.101/2000), dispondo que, de um total de 235 empregados, 34 receberam a verba três ou mais vezes no ano, descaracterizando a sua eventualidade. Confira-se às fls. 97 e 98.

A despeito da conclusão da fiscalização, importante consignar que o processo administrativo fiscal é regido por diversos princípios, dentre eles o da verdade material, que impõe a perseguição pela realidade dos fatos (prática do fato gerador), podendo o julgador,

⁶ Art. 457 - Compreendem-se na remuneração do empregado, para todos os efeitos legais, além do salário devido e pago diretamente pelo empregador, como contraprestação do serviço, as gorjetas que receber.

(...) § 2º - Não se incluem nos salários as ajudas de custo, assim como as diárias para viagem que não excedam de 50% (cinquenta por cento) do salário percebido pelo empregado. (Redação dada pela Lei nº 1.999, de 1.10.1953)

§ 2º As importâncias, ainda que habituais, pagas a título de ajuda de custo, auxílio-alimentação, vedado seu pagamento em dinheiro, diárias para viagem, prêmios e abonos não integram a remuneração do empregado, não se incorporam ao contrato de trabalho e não constituem base de incidência de qualquer encargo trabalhista e previdenciário. (Redação dada pela Lei nº 13.467, de 2017)

(...) § 4º Consideram-se prêmios as liberalidades concedidas pelo empregador em forma de bens, serviços ou valor em dinheiro a empregado ou a grupo de empregados, em razão de desempenho superior ao ordinariamente esperado no exercício de suas atividades. (Redação dada pela Lei nº 13.467, de 2017)

inclusive de ofício e sem depender de requerimento expresso, realizar diligências para verificar os eventos ocorridos.

Isto porque o devido processo legal pressupõe uma imputação acusatória certa e determinada que permita ao sujeito passivo conhecer perfeita e detalhadamente a acusação e exercite, caso queira, a sua defesa plena. Ao seu lado, o art. 9º do Decreto nº 70.235/72 dispõe que a exigência do crédito tributário deve vir acompanhada dos elementos de prova indispensáveis à comprovação do ilícito, não permitindo o lançamento baseado em presunção ou indícios.

Desse modo, é dever da autoridade fiscal, ao exercer a fiscalização acerca do efetivo recolhimento das contribuições, investigar as relações e, constatando enquadramento errado, proceder à autuação com a descrição clara e precisa, baseada em provas, posto a invalidade do lançamento baseado em indícios ou presunções.

A Fiscalização, ao entender de forma genérica que a verba a título de prêmio era paga com habituação, deixou de cumprir com seu ônus e realizou o lançamento sem ter base em provas específicas e objetivas.

Sendo genérico o lançamento, não há que se falar em inversão do ônus da prova em desfavor do contribuinte.

Em respeito ao princípio da legalidade, não pode subsistir o lançamento de crédito tributário quando não demonstrada a ocorrência do fato gerador e a subsunção dos fatos à hipótese descrita na lei.

Nesse ponto, o lançamento está viciado de vício material, que é aquele existente quando há erro no conteúdo do lançamento. O vício material diz respeito aos aspectos intrínsecos do lançamento e relaciona-se com a verificação da ocorrência do fato gerador da obrigação, determinação da matéria tributável, o cálculo do montante do tributo devido e a identificação do sujeito passivo, conforme definido pelo art. 142 do CTN.

Sequer é possível fazer o lançamento utilizando, por analogia, a legislação de participação nos lucros e resultados.

Assim, quanto a esse tópico, o recurso voluntário deve ser provido para que os valores pagos a título de “prêmio” sejam excluídos da base de cálculo do lançamento.

8. Da alegação de inexistência de contratação de serviços ou estipulação de metas e pagamento de prêmio a funcionários das empresas distribuidoras

A recorrente alega inexistir relação de custeio, contratação de serviços ou estipulação de metas e pagamentos de prêmios a funcionários das empresas distribuidoras.

No relatório fiscal tais valores foram identificados como ‘Lançamentos selecionados a partir do “Contas a Pagar”’ (fls. 102 e 103).

Conforme fundamento exposto no tópico acima, a exigência do crédito tributário deve vir acompanhada dos elementos de prova indispensáveis à comprovação do ilícito. Esse é o entendimento do CARF no sentido de que *é ônus da fiscalização munir o lançamento com todos os elementos de prova dos fatos constituintes do direito da Fazenda. Na ausência de provas, o lançamento tributário deve ser cancelado* (Acórdão nº 3301-003.975, publicado em 05/10/2017).

O entendimento baseado em generalidade e presunções não pode lastrear a exigência de crédito tributário. Em respeito ao princípio da legalidade, não pode subsistir o

lançamento de crédito tributário quando não demonstrada a ocorrência do fato gerador e a subsunção dos fatos à hipótese descrita na lei.

Com o mesmo entendimento e pelas mesmas razões, conclui pelo provimento do recurso voluntário, nesse ponto, para excluir do lançamento os valores selecionados a partir do “Contas a Pagar”.

9. Salário utilidade - Cessão de Automóveis

Alega a recorrente que a cessão de automóveis não representa salário *in natura*.

No auto de infração impugnado foram lançadas contribuições incidentes sobre os valores das depreciações referentes aos veículos concedidos na forma de utilidade aos segurados, valores estes não declarados em GFIP (fl. 95).

De acordo com o Fiscal Autuante, como a recorrente não apresentou documentos aptos a demonstrar se os veículos eram utilizados “para o trabalho” ou “pelo trabalho”, foram considerados como benefícios concedidos habitualmente ao empregado, sob a forma de utilidade, em contrapartida ao trabalho, visando ao atendimento de uma despesa pessoal, considerado como remuneração, na forma do art. 28, I, da Lei nº 8.212/91.

Com efeito, constituem fatos geradores, lançados para o cálculo das contribuições devidas, as remunerações pagas, devidas ou creditadas a qualquer título, durante o mês, aos segurados empregados, bem como as remunerações pagas ou creditadas a qualquer título, no decorrer do mês aos segurados contribuintes individuais. Assim, apenas a remuneração oriunda do trabalho submete-se à incidência da contribuição previdenciária a que alude os arts. 195, I, a, da CF e 22, I, da Lei nº 8.212/91, cabendo, então, perquirir a natureza jurídica da verba para concluir se compõe, ou não, a base de cálculo da exação.

O Tribunal Superior do Trabalho pacificou o entendimento de que constitui salário-utilidade o veículo fornecido pelo empregador quando necessário para a execução do serviço, nos termos da Súmula nº 367/TST⁷. Destarte, o veículo utilizado pelo empregado não tem natureza salarial, mesmo nos casos em que também seja usado para atividades de interesses particulares.

Não é de hoje o entendimento do CARF no sentido de que, “Veículo fornecido pela empresa ao empregado ou ao contribuinte individual, quando dispensáveis para a realização do trabalho, têm natureza de salário-utilidade, compõem a remuneração e estão no campo da incidência da contribuição previdenciária, seja a incidente sobre a remuneração dos empregados ou aquela incidente sobre a remuneração dos contribuintes individuais. **Cabe ao fisco demonstrar a dispensabilidade do veículo. Ausente a prova da dispensabilidade, o lançamento que inclui tal utilidade na base de cálculo da contribuição não pode prosperar**” (Acórdão nº 2301-001.691).

Ainda nesse sentido:

(...) VEÍCULO FORNECIDO AOS EMPREGADOS UTILIZAÇÃO PARA O TRABALHO VEÍCULO É UTILIZADO NOS FINS DE SEMANA NÃO

⁷ Súmula nº 367 - UTILIDADES "IN N ATURA". HABITAÇÃO. ENERGIA ELÉTRICA. VEÍCULO. CIGARRO. NÃO INTEGRAÇÃO AO SALÁRIO (conversão das Orientações Jurisprudenciais nºs 24, 131 e 246 da SBDI-1) - Res.129/2005, DJ 20, 22 e 25.04.2005 I - A habitação, a energia elétrica e veículo fornecidos pelo empregador ao empregado, quando indispensáveis para a realização do trabalho, não têm natureza salarial, ainda que, no caso de veículo, seja ele utilizado pelo empregado também em atividades particulares. (ex-Ojs da SBDI-1 nºs 131 - inserida em 20.04.1998 e ratificada pelo Tribunal Pleno em 07.12.2000 - e 246 - inserida em 20.06.2001) II - O cigarro não se considera salário utilidade em face de sua nocividade à saúde. (ex-OJ nº 24 da SBDI 1 - inserida em 29.03.1996)

ALTERAÇÃO DE SUA DESTINAÇÃO BASE “PARA O TRABALHO” A possibilidade de utilização de carro destinado a prestação de serviços nos fins de semana, não caracteriza benefício indireto ao empregado, conforme vem-se encaminhando a próprio doutrina trabalhista e a jurisprudência do TST ao teor da súmula ° 367.

(Acórdão nº 2401-006.913, Publicado em 1º/10/2019).

Portanto, nesse ponto o recurso deve ser provido para que os valores sejam excluídos do lançamento.

10. Do 13º salário dos empregados expatriados

Alega a recorrente que a fiscalização não demonstrou a existência de efetivo pagamento de 13º salário para os empregados expatriados, sendo incabível a exigência de contribuições sobre esses valores.

Consta no Relatório Fiscal que foram lançadas contribuições sobre o décimo terceiro salário de alguns segurados, cujos valores não foram declarados em GFIP (fl. 94).

Importa salientar que, via de regra, é do contribuinte o ônus da prova quanto a fato extintivo ou modificativo de lançamento tributário regularmente constituído.

Nos termos do art. 373 do CPC, o ônus da prova incumbe ao autor, quanto ao fato constitutivo de seu direito; e ao réu, quanto à existência de fato impeditivo, modificativo ou extintivo do direito do autor. O que significa dizer, regra geral, que cabe a quem pleiteia, provar os fatos alegados, garantindo-se à outra parte infirmar tal pretensão com outros elementos probatórios.

In casu, a recorrente não trouxe qualquer elemento probatório apto a infirmar a relação trazida pela fiscalização de segurados transferidos que foram detectados ausentes, nas folhas de pagamento, na competência 13/2003 (décimo terceiro salário).

Nesse ponto, entendo que sem razão a recorrente já que o lançamento considerou os valores constantes em FOPAG e não declarados em GFIP e a recorrente não se desincumbiu do ônus da prova.

11. Duplicidade de lançamentos

Sustenta a recorrente que diversos lançamentos foram feitos em duplicidade e aponta a inconsistência do lançamento no tocante aos itens “4.2. Declarações em GFIP”; “4.3.2. Verbas consideradas como base de cálculo pelo sujeito passivo em FOPAG, mas não declaradas em GFIP”; “4.4. Segurados empregados transferidos (expatriados)”; “4.5.1. Lançamentos selecionados a partir do “Contas a Pagar” (CERA)”; “4.5.2. Contas Despesas 7720130 – Serviços Contratados de Companhias”; “4.5.3. Contas Despesas 8840120 - Advogados Externos”; “4.5.4. Contas Despesas 8980992 – Outras Despesas Indedutíveis”; ITEM “4.5.5. Fatos Comuns a todas as contas anteriores”; “4.5.6. Conta de despesa 8840120 - Advogados Externos”; “4.5.7. Conta de despesa 7510000 – Outras Despesas com Pessoal”; “4.5.8. Conta de despesa 8980992 – Outras Despesas Indedutíveis”; “4.5.9. Transportador Rodoviário Autônomo”.

Nesse ponto, a recorrente não se desincumbiu do ônus de impugnar as razões de decidir do aresto proferido pela DRJ e limitou-se a repetir as razões de defesa apresentadas em sede de impugnação. Com o manejo do recurso voluntário, a parte impugna a decisão da DRJ e provoca o reexame da causa pelo órgão administrativo de segundo grau, almejando a sua reforma total ou parcial.

Nesse ponto, sem razão a recorrente devendo ser mantida a decisão recorrida quanto às alegações de duplicidade de lançamentos e inconsistências quanto as informações relativas à GFIP retificadora, quanto às verbas consideradas em FOPAG, e verbas dos empregados transferidos; contas a pagar, serviços contratados de companhias, pagas a advogados externos, outras despesas indedutíveis, outras despesas individuais e transportador rodoviário autônomo.

12. Da taxa SELIC

A aplicação dos juros equivalentes à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia – SELIC, nos créditos constituídos pela Secretaria da Receita Federal do Brasil, é vinculada à previsão legal, não podendo ser excluída do lançamento. Assim dispõe as Súmulas CARF nºs 2 e 4, de observância obrigatória por este Colegiado:

Súmula CARF nº 2: O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

Súmula CARF nº 4: A partir de 1º de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia – SELIC para títulos federais.

Disto, sobre os créditos tributários vencidos e não pagos incidem juros de mora equivalentes à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, sendo cabível sua utilização, por expressa disposição legal.

Nesse ponto, sem razão a recorrente.

13. Juntada de novas provas

A recorrente pugna pela juntada de novas provas aos autos.

Como já dito, o processo administrativo fiscal é regido por diversos princípios, dentre eles o da verdade material. O Decreto nº 70.237/72 dispõe que na apreciação da prova, a autoridade julgadora formará livremente sua convicção, podendo determinar as diligências que entender necessárias (art. 29) e permite, inclusive de ofício, que a autoridade julgadora, na apreciação da prova, determine a realização de diligência, quando entender necessária para formação da sua livre convicção (art. 18); é o princípio do formalismo moderado.

Como regra, a prova deve ser apresentada na impugnação, precluindo o direito de fazê-lo em outro momento processual. Contudo, nos casos em que o contribuinte apresenta documentos comprobatórios no voluntário, razoável se admitir a juntada e a realização do seu exame.

No presente caso, a recorrente pugna pela juntada de novos documentos, todavia não traz aos autos as provas ditas como novas. Assim, nada a deferir nesse ponto.

Conclusão

Diante do exposto, voto pelo parcial provimento do recurso voluntário para excluir as competências 01 a 11/2003 fulminadas pela decadência.

Quanto às competências 12/2003 e 13/2003, voto pelo provimento parcial para excluir do lançamento i) as contribuições das cooperativas de prestação de serviços, previstas no art. 22, inciso IV, da Lei nº 8.212/91; ii) os valores relacionados às diferenças de contribuições incidentes sobre os valores das remunerações constantes nos levantamentos DAI (Declarado em GFIP antes do início do procedimento fiscal - 1%) e DPI (Declarado em GFIP depois do início

do procedimento fiscal - 1%), comparados com aqueles entendidos como correto pela Fiscalização (3%), relacionados aos levantamentos SA1 e SA2 e cujos valores foram discriminados nos relatórios DSD e DAD e na Planilha 15 A; iii) os valores pagos a título de “prêmio”; iv) os valores selecionados a partir do “Contas a Pagar” e; v) os valores das depreciações referentes aos veículos concedidos na forma de utilidade aos segurados.

(documento assinado digitalmente)

Ana Claudia Borges de Oliveira

Voto Vencedor

Conselheiro Diogo Cristian Denny – Redator Designado.

Em que pesem as razões do voto proferido pela Ilustríssima Conselheira Relatora, peço vênia para divergir do seu entendimento, no que tange aos valores relativos à cessão de automóveis a segurados.

O lançamento dessa infração foi assim fundamentado (fls. 112/113):

4.6. Benefícios concedidos na forma de utilidades - Veículos:

No atendimento à solicitação do Termo de Intimação para Apresentação de Documentos – TIAD nº 04 foi apresentada uma Planilha de Controle Patrimonial de Veículos de propriedade do sujeito passivo (Planilha 14, Anexo I, Volume I, folha 89). Desta Planilha foram expurgados os veículos usados *“para o trabalho”* e aqueles totalmente depreciados até 01/01/2003. Os veículos remanescentes foram selecionados para uma análise mais detalhada. Foi solicitado ao sujeito passivo que apresentasse, em complemento à Planilha acima de controle patrimonial dos veículos, *“uma planilha identificando o CNPJ onde trabalha o usuário, o tipo de veículo (assigned car, job car, etc...), nome, departamento e cargo de cada usuário ao longo do período em que o veículo esteve na empresa (01/2003 a 12/2003)”*. Estas informações são de grande importância para determinar a natureza de utilização destes veículos se *“para o trabalho”* ou *“pelo trabalho”*. O sujeito passivo não apresentou as informações acima solicitadas, razão pela qual foi lavrado o Auto de Infração - AI - nº. 37.201.801-7 CFL 38, por deixar a empresa, o servidor de órgão público da administração direta e indireta, o segurado da previdência social, o serventuário da justiça ou o titular de serventia extrajudicial, o síndico ou o administrador judicial ou o seu representante, o comissário ou o liquidante de empresa em liquidação judicial ou extrajudicial de exibir qualquer documento ou livro relacionados com as contribuições previstas na Lei nº 8.212, de 24/07/1991, ou apresentar documento ou livro que não atenda às formalidades legais exigidas, que contenha informação diversa da realidade ou que omita a informação verdadeira.

Sem as informações referentes a cada um dos segurados que utilizaram os veículos, estes foram considerados como benefícios concedidos habitualmente ao empregado, sob a forma de utilidades, em contrapartida ao trabalho, visando a atender uma despesa pessoal do segurado. O fornecimento destes benefícios deve ser considerado como remuneração, pois foram pagas em contrapartida ao trabalho (pelo trabalho), conforme art. 28, inciso I da Lei 8.212/1991:

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

I - para o empregado e trabalhador avulso: a remuneração auferida em uma ou mais empresas, assim entendida a totalidade dos rendimentos pagos, devidos ou creditados a qualquer título, durante o mês, destinados a retribuir o trabalho, qualquer que seja a sua forma, inclusive as gorjetas, os ganhos habituais sob a forma de utilidades e os adiantamentos decorrentes de reajuste salarial, quer pelos serviços efetivamente prestados, quer pelo tempo à disposição do empregador ou tomador de serviços nos termos da lei ou do contrato ou, ainda, de convenção ou acordo coletivo de trabalho ou sentença normativa; (Redação dada pela Lei nº 9.528, de 10/12/97).

No presente caso, constata-se nos autos que a fiscalização solicitou documentos e informações por meio dos competentes termos; e o contribuinte omitiu-se e negou-se a demonstrar as

Delegacia da Receita Federal do Brasil em Barueri - Av. Tucunaré, 292 - CEP. 064060 020 Tamboré - Barueri SP
Tel. 11 3797 2906 Fax 11 3797 2907 - www.receita.fazenda.gov.br

Página 20 de 31

remunerações individuais dos segurados empregados (salário indireto pela utilização do veículo), conforme item 1.1; impedindo a aplicação da alíquota diferenciada de acordo com as faixas de salário de que trata o art. 20 da Lei 8.212/91. Nestas condições, a adoção da alíquota de 8% se sustenta no lançamento, conforme as descrições legais anteriormente mencionadas.

Para o cálculo da remuneração o critério e parâmetro utilizado foi o valor da depreciação referente aos meses de utilização dos veículos no ano de 2003. Considerou-se o valor de aquisição do veículo e dividiu-se este valor por 60 meses (depreciação de 20% ao ano) e multiplicou-se o resultado pelo número de meses em que o segurado utilizou-se do veículo. Os lançamentos foram efetuados por competência. A Planilha 14A - Veículos - Cálculo da Remuneração (Anexo I, Volume I, folha 91), detalha por data de aquisição, data da baixa, bem, descrição, valor do bem, nº de meses de utilização e valor da remuneração.

Assim sendo, considerando os valores listados na Planilha 14A em anexo, referente aos registros na Planilha de Controle Patrimonial de Veículos; foram elaborados os levantamentos VEI e VES, associados às verbas não consideradas como base de cálculo pela empresa em Folha e não declaradas em GFIP. O levantamento VEI refere-se às contribuições devidas pela empresa e o levantamento VES refere-se às contribuições devidas pelos segurados empregados. Os valores dos lançamentos encontram-se discriminados nos relatórios DSD e DAD.

Infere-se, portanto, que o contribuinte foi devidamente intimado a prestar informações e a apresentar documentos referentes à utilização dos veículos, justamente para se investigar se foram utilizados “para o trabalho” ou “pelo trabalho”, em linha com o entendimento do CARF, como, inclusive, citou a Conselheira Relatora.

Depreende-se, portanto, que a fiscalização envidou esforços para adentrar na comprovação exigida pelos precedentes deste órgão julgador, tentativa baldada pela postura da contribuinte, que não atendeu a exigência fiscal.

Nesse cenário, é intrigante pensar como a autoridade autuante poderia fazer a prova da dispensabilidade sem que o contribuinte franqueasse o mínimo lastro de informações sobre os veículos e respectivo uso.

Por essas razões, não merece ser afastado o lançamento tributário relacionado a estas infrações.

(documento assinado digitalmente)

Diogo Cristian Denny

Fl. 20 do Acórdão n.º 2402-011.715 - 2ª Seção/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo nº 13896.004752/2008-10

Declaração de Voto

Conselheiro – Diogo Cristian Denny

Este Conselheiro ficou vencido em relação à regra decadencial aplicável à hipótese, porquanto sustentou a aplicação do art. 173, I, do CTN, não havendo que se falar em reconhecimento de decadência.

Como restará demonstrado, **o entendimento do Colegiado, que prevaleceu no presente julgado, afrontou aquele cediço na 2ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, no sentido de que pagamento efetuado após o vencimento não tem o condão de atrair a aplicação do art. 150, §4º, do CTN.**

Deveras, cabe observar que toda a tese que envolve a aplicação da regra decadencial do art. 150, §4º, ou do art. 173, I, todos do CTN, desconsiderados os casos de dolo, fraude ou simulação, relaciona-se à existência de pagamento antecipado a ser homologado pela autoridade fiscal. Se não há pagamento, ou se este é feito em desconformidade com as regras legais, não haverá o que ser homologado, do que decorre a aplicação da regra decadencial do último dispositivo legal citado.

Ademais, sobreleva anotar que, inexistindo o pagamento no prazo legal, dá-se início à aplicação da regra disposta no art. 173, I, do CTN. Não faz sentido, portanto, cogitar-se que o pagamento de tributo a destempo promova nova interrupção do prazo decadencial, alterando novamente a regra de contagem.

No caso em julgamento, para agravar o cenário, há pagamentos efetuados apenas após o início do procedimento fiscal. Salta aos olhos admitir que tais recolhimentos atrairiam a regra decadencial do art. 150, §4º, do CTN, pois, além de inexistir o que ser homologado, quando da instauração do procedimento fiscal, tal tese ainda implica em anuir que o contribuinte infrator “manobre” a aplicação da regra decadencial, permitindo, com sua conduta, retirar do alcance do Estado, ao seu alvedrio, mesmo não estando mais espontâneo, um período que, por vezes, pode ser próximo de um ano.

Em acréscimo, reproduzo os fundamentos suscitados no voto do Conselheiro Mário Pereira de Pinto Filho, constante do Acórdão 9202-010.593, da 2ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, sessão de 20/12/2022, e os agrego às minhas razões de decidir:

De outra parte, o ponto a ser examinado no presente caso diz respeito à regra decadencial aplicável nas situações em que, mesmo em se tratando de tributo sujeito a lançamento por homologação, o contribuinte deixa de antecipar o recolhimento do tributo.

Essa questão é resolvida com base no entendimento do Superior Tribunal de Justiça, pacificado a partir da decisão no Recurso Especial nº 973.733 - SC (2007/0176994-0), submetido ao regime do artigo 543-C, do CPC e da Resolução STJ 08/2008 e que, por imposição do art. 62, § 2º, do Anexo II, do Regimento Interno do CARF, é de observância obrigatória pelas turmas de julgamento deste Conselho. Vejamos a ementa de referido julgado:

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. 5 4º, e 173, do CTN. IMPOSSIBILIDADE.

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

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

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

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

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

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

Examinando-se a tese consolidada no STJ vê-se que, em se tratando de tributo sujeito a lançamento por homologação, nos casos em que há pagamento antecipado, ainda que parcial, mas antes do vencimento da obrigação, o termo inicial para a determinação da decadência é a data do fato gerador, na forma do § 4º, do art. 150, do CTN, exceto nas hipóteses de dolo, fraude ou simulação.

Por outro lado, nos casos em que o recolhimento do tributo é extemporâneo, tem-se hipótese de aplicação da regra prevista no art. 173, I, do CTN, eis que a mora do contribuinte constitui obstáculo à homologação do lançamento pela autoridade administrativa, isto é, em não havendo pagamento do tributo até a data de seu vencimento, o *dies a quo* do prazo quinquenal é o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, conforme prevê o inciso I, do art. 173, do Código Tributário, a despeito dos entendimentos em sentido contrário.

Convém ressaltar que esse Colegiado já se debruçou sobre essa questão e que a decisão adotada foi no mesmo sentido do exposto na presente manifestação, consoante se verifica do voto condutor do Acórdão nº 9202-007.369, de 28/11/2018, da lavra da Ilustre Conselheira Maria Helena Cotta Cardozo, apresentado à guisa de paradigma. Ademais, por ter participado do julgamento desse paradigma e acompanhado a Conselheira Maria Helena em sua decisão, reproduzo os fundamentos suscitados em seu voto e os agrego às minhas razões de decidir:

Discordo do voto da Ilustre Conselheira Relatora, no sentido de que o pagamento espontâneo efetuado após o vencimento do tributo e antes do início do procedimento fiscal seria apto a atrair a incidência da regra do art. 150, § 4º, do CTN.

Conforme o Recurso Especial nº 973.733/SC, do STJ, proferido com efeito repetitivo, no caso de tributo sujeito a lançamento por homologação, constatando-se o pagamento antecipado do tributo, ainda que parcial, até a data do vencimento, o prazo decadencial é de cinco anos contados da data do fato gerador (art. 150, § 4º, do CTN).

Entretanto, ultrapassada a data de vencimento do tributo, sem que se verifique o respectivo pagamento, a regra aplicável passa a ser a do art. 173, I, do CTN - primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado - já que, ausente o recolhimento no momento oportuno, o Fisco fica prejudicado na sua tarefa de homologar o lançamento. Com efeito, o pagamento antecipado não constitui uma opção e sim uma obrigação, sujeita a regras específicas, cujo descumprimento compromete a sistemática do lançamento por homologação.

Nesse sentido, oportuno trazer à colação trecho do voto vencido do Ilustre Conselheiro Marcelo Vasconcelos de Almeida que bem demonstra a fragilidade da sistemática, caso fosse dado ao Contribuinte aproveitar-se do benefício do art. 150, § 4º, do CTN, mediante pagamento fora do prazo:

"Não fosse assim, a fixação do termo a quo do prazo decadencial ficaria ao livre arbítrio do contribuinte, que o modificaria de acordo com os seus próprios interesses, o que, à evidência, não se mostra em harmonia com a segurança jurídica que deve prevalecer nas relações jurídico-tributárias.

Em outras palavras: não seria razoável admitir que o termo inicial do prazo decadencial se deslocasse do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado para a data da ocorrência do fato gerador porque o contribuinte, após o início do prazo, resolveu efetuar pagamento parcial do imposto devido, haja vista que o termo inicial do prazo de decadência não pode ser alterado ao alvedrio do contribuinte.

O tributo devido refere-se ao ano-calendário de 1998 e não houve recolhimento até a data de seu vencimento, senão apenas em 15/02/2001, conforme demonstra a cópia do DARF juntada pelo Recorrente à fl. 458, de modo que descabe cogitar de alteração no termo inicial do prazo que já estava em curso, devendo prevalecer o prazo decadência/ de cinco anos contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado"

Faz-se importante trazer à baila outros precedentes da 2ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, todos no mesmo sentido, com destaques de nossa autoria:

Numero do processo: 19515.004697/2003-77

Turma: 2ª TURMA/CÂMARA SUPERIOR REC. FISCAIS

Câmara: 2ª SEÇÃO

Seção: Câmara Superior de Recursos Fiscais

Data da sessão: Wed Nov 28 00:00:00 UTC 2018

Data da publicação: Mon Jan 21 00:00:00 UTC 2019

Ementa: Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF Exercício: 1999 DECADÊNCIA. TERMO INICIAL. LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. No caso de tributo sujeito a lançamento por homologação, havendo antecipação de pagamento no prazo legalmente previsto, ausente dolo, fraude ou simulação, a contagem do prazo decadencial tem início na data da ocorrência do fato gerador. **O pagamento após o vencimento não é apto a atrair a incidência do art. 150, § 4º, do CTN.**

Numero da decisão: 9202-007.369

Decisão: Vistos, relatados e discutidos os presentes autos. Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial e, no mérito, por voto de qualidade, em dar-lhe provimento, vencidos os conselheiros Ana Cecília Lustosa da Cruz (relatora), Patrícia da Silva, Pedro Paulo Pereira Barbosa e Ana Paula Fernandes, que lhe negaram provimento. Designada para redigir o voto vencedor a conselheira Maria Helena Cotta Cardozo. (assinado digitalmente) Maria Helena Cotta Cardozo - Presidente em Exercício e Redatora Designada (assinado digitalmente) Ana Cecília Lustosa da Cruz - Relatora. Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira, Patrícia da Silva, Pedro Paulo Pereira Barbosa, Ana Paula Fernandes, Mário Pereira de Pinho Filho, Ana Cecília Lustosa da Cruz, Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri e Maria Helena Cotta Cardozo (Presidente em Exercício).

Nome do relator: ANA CECILIA LUSTOSA DA CRUZ

Numero do processo: 10983.721351/2011-56

Turma: 2ª TURMA/CÂMARA SUPERIOR REC. FISCAIS

Câmara: 2ª SEÇÃO

Seção: Câmara Superior de Recursos Fiscais

Data da sessão: Wed Dec 21 00:00:00 UTC 2022

Data da publicação: Mon Jan 23 00:00:00 UTC 2023

Ementa: ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A PROPRIEDADE TERRITORIAL RURAL (ITR) Exercício: 2006 DECADÊNCIA. TERMO INICIAL. LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. No caso de tributo sujeito a lançamento por homologação, havendo antecipação de pagamento no prazo legalmente previsto, ausente dolo, fraude ou simulação, a contagem do prazo decadencial tem início na data da ocorrência do fato gerador. **O pagamento após o vencimento não é apto a atrair a incidência do art. 150, § 4º, do CTN.**

Numero da decisão: 9202-010.594

Decisão: Vistos, relatados e discutidos os presentes autos. Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial e, no mérito, por maioria de votos, em dar-lhe provimento, com retorno ao colegiado recorrido para

análise das demais questões do recurso voluntário, vencidos os conselheiros Ana Cecilia Lustosa da Cruz e Joao Victor Ribeiro Aldinucci, que lhe negaram provimento. Votaram pelas conclusões os conselheiros Eduardo Newman de Mattera Gomes e Marcelo Milton da Silva Risso. (assinado digitalmente) Carlos Henrique de Oliveira - Presidente em Exercício (assinado digitalmente) Mário Pereira de Pinho Filho – Relator Participaram do presente julgamento os Conselheiros Eduardo Newman de Mattera Gomes, Ana Cecilia Lustosa da Cruz, Mario Pereira de Pinho Filho, Joao Victor Ribeiro Aldinucci, Sonia de Queiroz Accioly (suplente convocada), Marcelo Milton da Silva Risso, Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri, Carlos Henrique de Oliveira (Presidente). Ausentes o conselheiro Mauricio Nogueira Righetti, substituído pela conselheira Sonia de Queiroz Accioly; e a conselheira Sheila Aires Cartaxo Gomes.

Nome do relator: MARIO PEREIRA DE PINHO FILHO

Numero do processo: 10120.721556/2014-34

Turma: 2ª TURMA/CÂMARA SUPERIOR REC. FISCAIS

Câmara: 2ª SEÇÃO

Seção: Câmara Superior de Recursos Fiscais

Data da sessão: Wed Dec 21 00:00:00 UTC 2022

Data da publicação: Mon Jan 23 00:00:00 UTC 2023

Ementa: ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A PROPRIEDADE TERRITORIAL RURAL (ITR) Exercício: 2009 DECADÊNCIA. TERMO INICIAL. LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. No caso de tributo sujeito a lançamento por homologação, havendo antecipação de pagamento no prazo legalmente previsto, ausente dolo, fraude ou simulação, a contagem do prazo decadencial tem início na data da ocorrência do fato gerador. **O pagamento após o vencimento não é apto a atrair a incidência do art. 150, § 4º, do CTN.**

Numero da decisão: 9202-010.592

Decisão: Vistos, relatados e discutidos os presentes autos. Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial e, no mérito, por maioria de votos, em dar-lhe provimento, com retorno ao colegiado recorrido para análise das demais questões do recurso voluntário, vencidos os conselheiros Ana Cecilia Lustosa da Cruz e Joao Victor Ribeiro Aldinucci, que lhe negaram provimento. Votaram pelas conclusões os conselheiros Eduardo Newman de Mattera Gomes e Marcelo Milton da Silva Risso. (assinado digitalmente) Carlos Henrique de Oliveira - Presidente em Exercício (assinado digitalmente) Mário Pereira de Pinho Filho – Relator Participaram do presente julgamento os Conselheiros Eduardo Newman de Mattera Gomes, Ana Cecilia Lustosa da Cruz, Mario Pereira de Pinho Filho, Joao Victor Ribeiro Aldinucci, Sonia de Queiroz Accioly (suplente convocada), Marcelo Milton da Silva Risso, Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri, Carlos Henrique de Oliveira (Presidente). Ausentes o conselheiro Mauricio Nogueira Righetti, substituído pela conselheira Sonia de Queiroz Accioly; e a conselheira Sheila Aires Cartaxo Gomes.

Nome do relator: MARIO PEREIRA DE PINHO FILHO

E também colacionar julgados de outros Colegiados do CARF (*g.n.*):

Numero do processo: 10680.726525/2011-81

Turma: Primeira Turma Ordinária da Quarta Câmara da Segunda Seção

Câmara: Quarta Câmara

Seção: Segunda Seção de Julgamento

Data da sessão: Tue Jan 12 00:00:00 UTC 2021

Data da publicação: Fri Feb 05 00:00:00 UTC 2021

Ementa: ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A PROPRIEDADE TERRITORIAL RURAL (ITR) Exercício: 2007 ARGUIÇÃO DE INCOMPETÊNCIA DA AUTORIDADE JULGADORA. TRANSFERÊNCIA DE COMPETÊNCIA DE JULGAMENTO. REGULARIDADE. As Delegacias da Receita Federal do Brasil de Julgamento são órgãos de jurisdição nacional e podem apreciar litígios instaurados em qualquer local do território nacional. ARGUIÇÃO DE INCOMPETÊNCIA DA AUTORIDADE JULGADORA. TRANSFERÊNCIA DE PROCESSOS ADMINISTRATIVOS. REGULARIDADE. A transferência de processos administrativos entre as Delegacias de Julgamentos (DRJ) é atividade de cunho meramente operacional, não podendo se cogitar da nulidade da decisão de primeira instância se o julgador tinha competência para análise da matéria. DECADÊNCIA. TRIBUTOS LANÇADOS POR HOMOLOGAÇÃO. MATÉRIA DECIDIDA NO STJ NA SISTEMÁTICA DO ART. 543-C DO CPC. INEXISTÊNCIA DE PAGAMENTO ANTECIPADO. REGRA DO ART. 173, I, DO CTN. O art. 62-A do RICARF obriga a utilização da regra do REsp nº 973.733 - SC, decidido na sistemática do art. 543-C do Código de Processo Civil, o que faz com que a ordem do art. 150, §4º, do CTN, só deva ser adotada nos casos em que o sujeito passivo antecipar o pagamento e não for comprovada a existência de dolo, fraude ou simulação, prevalecendo os ditames do art. 173, I, nas demais situações. DECADÊNCIA. TRIBUTOS SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. INEXISTÊNCIA DE PAGAMENTO ANTECIPADO. TERMO INICIAL DO PRAZO DE DECADÊNCIA. APLICAÇÃO DA REGRA DO ART. 173, I, DO CTN. OBRIGATORIEDADE. Nos casos dos tributos sujeitos ao lançamento por homologação em que o contribuinte não efetua o pagamento antecipado, o dies a quo do prazo quinquenal de decadência rege-se pelo disposto no art. 173, I, do CTN. **Considera-se pagamento antecipado aquele efetuado antes do início da fluência do art. 173, I, do CTN, vez que inadmissível a aplicação cumulativa/concorrente dos prazos previstos nos artigos 150, § 4º, e 173, I, do Codex Tributário.** MATÉRIA NÃO SUSCITADA EM SEDE DE DEFESA/IMPUGNAÇÃO. PRECLUSÃO PROCESSUAL. Não devem ser conhecidas as razões/alegações constantes do recurso voluntário que não tenham sido suscitadas na impugnação, tendo em vista a ocorrência da preclusão processual. REAQUISIÇÃO DE ESPONTANEIDADE. APRESENTAÇÃO DE DOCUMENTOS. Ultrapassado o prazo de 60 dias entre as intimações por escrito ao contribuinte fica caracterizada a reaquisição de espontaneidade. A apresentação de documentos por parte do contribuinte não interrompe o prazo para a verificação da reaquisição da espontaneidade REAQUISIÇÃO DE ESPONTANEIDADE. EFEITOS . A recuperação da espontaneidade do sujeito passivo em razão da inoperância da autoridade fiscal por prazo superior a sessenta dias aplica-se retroativamente, alcançando os atos por ele praticados no decurso desse prazo. VALOR DA TERRA NUA. MATÉRIA NÃO CONTESTADA. Considera-se incontroversa a matéria expressamente não contestada pelo sujeito passivo.

Numero da decisão: 2401-008.977

Decisão: Vistos, relatados e discutidos os presentes autos. Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, rejeitar a preliminar e, no mérito, dar provimento parcial ao recurso voluntário para reconhecer as seguintes áreas do imóvel: a) 40,2 ha de área de preservação permanente; b) 62,4 ha de área de reserva legal; c) 14,2 ha de área em descanso; d) 160,3 ha de área de pastagem; e e) 5,2 ha de área ocupada com benfeitorias úteis e necessárias destinadas à atividade rural. Vencidos os conselheiros Andréa Viana Arrais Egypto e Matheus Soares Leite que davam provimento ao recuso para reconhecer a decadência do crédito tributário. Solicitou fazer declaração de voto o conselheiro Matheus Soares Leite. (documento assinado digitalmente) Miriam Denise Xavier - Presidente (documento assinado digitalmente) Rodrigo Lopes Araújo - Relator Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Miriam Denise Xavier, Cleberson

Alex Friess, Rayd Santana Ferreira, Andrea Viana Arrais Egypto, José Luís Hentsch Benjamin Pinheiro, Matheus Soares Leite, Rodrigo Lopes Araújo, André Luis Ulrich Pinto (suplente convocado)

Nome do relator: RODRIGO LOPES ARAUJO

Numero do processo: 10670.720088/2008-14

Turma: Primeira Turma Ordinária da Terceira Câmara da Segunda Seção

Câmara: Terceira Câmara

Seção: Segunda Seção de Julgamento

Data da sessão: Thu Jul 09 00:00:00 UTC 2020

Data da publicação: Mon Aug 17 00:00:00 UTC 2020

Ementa: ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A PROPRIEDADE TERRITORIAL RURAL (ITR) Exercício: 2004 DA DECADÊNCIA. **No caso de falta de pagamento ou pagamento em atraso da quota única ou da 1ª quota do ITR, após o exercício de apuração do imposto, aplica-se a regra geral prevista no art. 173, I, do CTN, para efeito de contagem do prazo decadencial.** SÚMULA CARF Nº 122 A averbação da Área de Reserva Legal (ARL) na matrícula do imóvel em data anterior ao fato gerador supre a eventual falta de apresentação do Ato declaratório Ambiental (ADA) ÁREAS DE PRESERVAÇÃO PERMANENTE. ISENÇÃO. ADA. APRESENTAÇÃO TEMPESTIVA. OBRIGATORIEDADE. O benefício da redução da base de cálculo do ITR em face das áreas de preservação permanente está condicionado à apresentação do respectivo ADA antes do início da ação fiscal.

Numero da decisão: 2301-007.612

Decisão: Vistos, relatados e discutidos os presentes autos. Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em afastar a decadência e dar parcial provimento ao recurso, para cancelar a glosa de 288,00 ha de Área de Reserva Legal (Súmula CARF nº 122). (documento assinado digitalmente) Sheila Aires Cartaxo Gomes - Presidente (documento assinado digitalmente) Cleber Ferreira Nunes Leite - Relator Participaram do presente julgamento os Conselheiros: João Mauricio Vital, Wesley Rocha, Cleber Ferreira Nunes Leite, Fernanda Melo Leal, Paulo Cesar Macedo Pessoa, Leticia Lacerda de Castro, Thiago Duca Amoni (Suplente Convocado) e Sheila Aires Cartaxo Gomes (Presidente)

Nome do relator: CLEBER FERREIRA NUNES LEITE

Concluo, portanto, reafirmando o entendimento de que pagamentos efetuados a destempo, ainda mais se realizados após o início do procedimento fiscal, não tem o condão de atrair a aplicação do art. 173, I, do CTN.

(documento assinado digitalmente)

Diogo Cristian Denny