



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	18050.000020/2007-35
ACÓRDÃO	2402-012.725 – 2ª SEÇÃO/4ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	6 de junho de 2024
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	COREMA INDUSTRIA E COMERCIO LTDA
RECORRIDA	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

Período de apuração: 01/01/1996 a 12/01/2001

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL (PAF). RECURSO VOLUNTÁRIO. ADMISSIBILIDADE. GARANTIA RECURSAL. INEXIGIBILIDADE. STF. SÚMULA VINCULANTE. ENUNCIADO Nº 21. CRÉDITO TRIBUTÁRIO. EXIGIBILIDADE. SUSPENSÃO. APLICÁVEL.

A admissibilidade do recurso voluntário independe de prévia garantia recursal em bens ou dinheiro.

CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL (CTN). LANÇAMENTO. PRAZO DECADENCIAL. INÍCIO DA CONTAGEM. REGRA GERAL. SÚMULA CARF. ENUNCIADO Nº 72. APLICÁVEL.

Independentemente da modalidade do lançamento e da suposta antecipação de pagamento, aplica-se a contagem de prazo prevista no art. 173, I, do CTN, quando presentes as hipóteses de dolo, fraude ou simulação.

SEGURO DE ACIDENTE DO TRABALHO (SAT/RAT). ALÍQUOTA APLICÁVEL. CADASTRO NACIONAL DA PESSOA JURÍDICA (CNPJ). ATIVIDADE PREPONDERANTE. GRAU DE RISCO. STJ. ENUNCIADO Nº 341. VINCULANTE.

A alíquota aplicável no cálculo da contribuição para o financiamento dos benefícios concedidos em razão da incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho (SAT/RAT) é fixada em função do nível de perigo dos afazeres praticados em cada estabelecimento, assim considerado quando individualizado pelo respectivo CNPJ. Contudo, tratando-se de cadastro único, referido percentual será determinado levando-se em consideração a graduação do perigo representado pela atividade preponderante do contribuinte

OUTRAS CONTRIBUIÇÕES. TERCEIROS. ENTIDADES E FUNDOS. BASE DE CÁLCULO. REMUNERAÇÃO. EMPREGADOS.. RECOLHIMENTO. CONTRATANTE.. OBRIGATORIEDADE.

A remuneração paga ou creditada aos segurados empregados traduz base de cálculo das contribuições destinadas a terceiros, entidades e fundos, cabendo ao empregador efetivar o respectivo recolhimento.

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

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

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.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, acolher a preliminar tocante à garantia recursal e suspensão da exigibilidade do crédito tributário suscitada no recurso voluntário interposto e, no mérito, dar-lhe parcial provimento, cancelando-se o crédito tributário atinente às competências 11/2000 e anteriores, assim como aquele referente à competência 13/2000, eis que atingido pela decadência.

(documento assinado digitalmente)

Francisco Ibiapino Luz - Presidente e Relator

Participaram da presente sessão de julgamento os Conselheiros: Gregório Rechmann Júnior, Francisco Ibiapino Luz (Presidente), Rodrigo Duarte Firmino, Marcus Gaudenzi de Faria, Joao Ricardo Fahrion Nüske e Andressa Pegoraro Tomazela (Substituta convocada).

RELATÓRIO

Trata-se de recurso voluntário interposto contra decisão de primeira instância, que julgou improcedente a impugnação apresentada pela Contribuinte com a pretensão de extinguir crédito tributário decorrente das contribuições devidas, a parte patronal e a dos empregados,

assim como aquelas destinadas ao SAT/RAT e a terceiros, entidades e fundos, além das diferenças de acréscimos legais decorrentes de recolhimentos em atraso.

Lançamentos

A Autuada deixou de recolher as contribuições devidas, incidentes sobre a remuneração paga aos segurados empregados e contribuintes individuais, apurados a partir de sua contabilidade e lançamentos em GFIP, consoante se vê nos levantamentos ora transcritos do Relatório Fiscal (processo digital, fls. 89 a 97):

Constitui fato gerador das contribuições previdenciárias:

1- Levantamento FP - salário de contribuição antes da implantação da GFIP

1-1- Dos segurados empregados:

As remunerações pagas aos segurados empregados, registrados na contabilidade da empresa, [...]

1-2- Dos contribuintes individuais:

O montante pago aos segurados Contribuintes Individuais, listados no livro Razão da empresa, [...]

2- Levantamento GFI - salário declarado em CFIP/GRFP

2-1- Dos segurados empregados:

As remunerações pagas aos segurados empregados, declaradas nas Relações de Empregados das Guias de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social-GFIP's [...]

3- Levantamento SFG - Salário não declarado em GFIP - diferença entre os valores lançados em contabilidade e a GFIP.

3-1- Dos segurados empregados

As remunerações pagas aos segurados empregados registradas em contabilidade menos as remunerações declaradas nas Relações de Empregados das Guias de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social [...]

3-2- Dos segurados contribuintes individuais - Salário não declarado em CFIP - Valores lançados na contabilidade da empresa.

Impugnação

Inconformada, a Impugnante apresentou contestação, assim resumida no relatório da decisão de primeira instância – Decisão-Notificação nº 04.401.4/0368/2006 - proferida pela Delegacia da Receita Previdenciária em Salvador/BA (processo digital, fls. 727 a 729):

Da Preliminar

4. Os créditos provenientes de fatos geradores ocorridos antes de 05/01 estão caducos, nos termos do art. 150, § 4º, do Código Tributário Nacional - CTN, sendo inconstitucional e inaplicável o art. 45 da Lei nº 8.212/91.

Do Mérito

5. A impugnante estava incluída no REFIS e requereu sua exclusão para aderir ao PAES. Não se fazem presentes os pressupostos válidos para a constituição do crédito tributário, haja vista o regular recolhimento do tributo. O lançamento ofende os princípios da legalidade, da segurança jurídica e da moralidade do ato administrativo, além do princípio da boa-fé, pois o contribuinte terá que lançar mão dos meios de defesa que lhe estão ao alcance.

6. A Auditoria Interna nos documentos da Impugnante deveria ter sido realizada em conjunto com competente Auditoria no sistema de dados e conta corrente da Secretaria da Receita Previdenciária, para perquirir a verdade material dos fatos e proceder à devida autuação somente àqueles que infrações fiscais de fato cometeram. O Auditor Fiscal deveria colher do próprio sistema de dados a prova de que houve o recolhimento do tributo devido, mediante comprova o extrato do parcelamento anexado aos autos.

7. O Seguro de Acidentes do Trabalho - SAT viola o princípio constitucional da legalidade estrita, nos termos do art. 150, inciso I, da Constituição Federal de 1988, pois a Lei instituidora não traz nem define suficientemente todos os critérios necessários à identificação do fato gerador e base de cálculo, pois não cuidou de delimitar o conceito de grau de risco leve, médio e grave, tendo sido tais conceituações delegadas ao Poder Executivo. O Decreto nº 612/92 estabelecia que a apuração e atribuição do grau de risco era implementada por estabelecimento do contribuinte; o decreto nº 2.173/97 vedou a separação das atividades dos contribuintes para fins de enquadramento nos diversos graus de risco, determinando as alíquotas aplicáveis a cada espécie e instituindo o enquadramento pela atividade preponderante da empresa. A ON nº 2/97 estabeleceu procedimentos para o enquadramento.

8. A fiscalização agiu em desconformidade com o quanto estabelecido na OS nº 204/99, considerando a atividade preponderante da empresa para definir o grau de exposição dos funcionários da Impugnante, pois teve acesso a todo o quadro de funcionários da empresa, onde consta a função de cada um deles e o local em que praticam o labor, conforme atestam os registros dos empregados anexados. Os estabelecimentos da impugnante não possuem o mesmo grau de risco, devendo ser aplicada a alíquota do SAT correspondente.

9. O Salário-Educação viola o princípio constitucional da legalidade estrita, nos termos dos arts. 149, 150, inciso I, e 212, §5º, da Constituição Federal de 1988, pois o Decreto-Lei nº 1.422/75 trouxe a previsão para a fixação da alíquota por ato do Poder Executivo. O decreto nº 76.923/75 majorou a alíquota de 1,4% para 2,5%, tendo sido a mesma confirmada pelo Decreto nº 87.043/82, em seu art. 3º, inciso I. A legislação retro mencionada não foi recepcionada pela Constituição

Federal, e foram revogadas segundo o art. 25 do Ato Das Disposições Constitucionais Transitórias (ADCT). Em 19/09/96, foi editada Medida Provisória nº 1518 com três reedições, estabelecendo a alíquota de 2,5% para a referida contribuição. Em 24/12/96 foi editada a Lei nº 9.424 tratando do Salário-Educação, sem a conversão em Lei da MP. A Medida Provisória nº 1.518 foi revogada expressamente pelo art. 11 da MP nº 1.565/97, que regulamenta a Lei nº 9.424/96 e estabelece a exigência da regulamentação do Salário-Educação. Portanto, é ilegal e inconstitucional a contribuição, ao menos até a entrada em vigor da Lei nº 9.424/96.

10. A contribuição ao INCRA é inconstitucional, pois o art.153 da Constituição Federal que relaciona a competência da união para instituir impostos, não previu em nenhum dos seus incisos a contribuição ao INCRA. Se considerada como contribuição social à seguridade social, não teria sobrevivido, pois o art. 195, I, limitou as contribuições sociais do empregador, não prevendo entre estas a referida exação. O inciso II, do art.15, da Lei complementar nº 11/71, que fundamenta a contribuição, foi revogado pela Lei nº 7.787/89, conforme entendimento do Superior tribunal de Justiça, estando extinta a exação.

11. Não são devidas as contribuições para o Serviço Brasileiro de Apoio às Micro e Pequenas Empresas - SEBRAE, pois embora denominada pelo legislador como um adicional às contribuições ao SESC/SENAC e ao SESI/SENAI, não o é, pois possui destinação distinta. Trata-se de contribuição incidente sobre a folha de salários, não destinada ao custeio da seguridade social, não compreendida entre as ressalvas do art. 240 da constituição, não encontrando respaldo constitucional. A impugnante é uma indústria e não se enquadra como contribuinte do SENAC, do SESC, do SENAI, nem SESI, e, deste modo, também não é contribuinte do SEBRAE. A contribuição para o SEBRAE só poderia ser devida pelos contribuintes que irão se beneficiar com sua atividade.

12. A partir de novembro de 1991 o INSS não tem mais competência legal para multar empresas que não recolherem contribuições sociais em favor de terceiros, apenas a Receita Federal detém esse poder, conforme o art. 33 combinado com o parágrafo único do art. da Lei nº 8.212/91.

13. Requer revisão fiscal para que sejam revistos os dados em confrontação documental, com realização de perícia no local do estabelecimento da Autuada, sob pena de nulidade. Junta quesitos acerca do abatimento das contribuições sociais constantes do PAES e do índice do grau de risco dos funcionários da empresa e indica assistente técnico

(destaques no original)

Julgamento de Primeira Instância

A Delegacia da Receita Previdenciária em Salvador julgou improcedente a contestação da Impugnante, nos termos do relatório e voto registrados na Decisão-Notificação recorrida, cuja ementa transcrevemos (processo digital, fls. 726 a 743):

TRIBUTÁRIO. PREVIDENCIÁRIO. CONTRIBUIÇÃO DOS SEGURADOS. CONTRIBUIÇÃO DA EMPRESA SOBRE A REMUNERAÇÃO DOS SEGURADOS. SAT/RAT. TERCEIROS. DIFERENÇA DE ACRÉSCIMOS LEGAIS.

Contribuição social dos segurados empregados, previsão legal nos arts. 20, 30, inciso I, alíneas "a" e "b", e 33, § 5º, da Lei nº 8.212/91.

Contribuição social a cargo da empresa, previsão legal nos arts. 22, incisos I, II e III, e 30, inciso I, alínea "b", da Lei nº 8.212/91 c/c os arts. 1º, inciso I, e 3º da Lei Complementar nº 84/96.

Contribuição social a cargo da empresa, destinada a outros fundos e entidades, previsão legal no art. 94 da Lei nº 8.212/91.

Acréscimos legais sobre contribuições previdenciárias recolhidas em atraso, previsão legal nos arts. 34 e 35 da Lei nº 8.212/91.

LANÇAMENTO PROCEDENTE

(destaques no original)

Recurso Voluntário

Discordando da respeitável decisão, o Sujeito Passivo interpôs recurso voluntário, basicamente repisando os argumentos apresentados na impugnação, mas inovando quanto à inexigibilidade da garantia recursal (processo digital, fls. 747 a 765).

Contrarrazões ao recurso voluntário

Não apresentadas pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional.

É o relatório.

VOTO

Conselheiro Francisco Ibiapino Luz, Relator.

Admissibilidade

O recurso é tempestivo, pois a ciência da decisão recorrida se deu em 8/3/2007 (processo digital, fls. 771 e 780), e a peça recursal foi interposta em 9/4/2007 (processo digital, fls. 767 e 780), dentro do prazo legal para sua interposição. Logo, já que atendidos os demais pressupostos de admissibilidade previstos no Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, dele tomo conhecimento.

Preliminares

Suspensão da exigibilidade do crédito tributário e garantia recursal

A lei nº 8.213, de 24 de julho de 1991, art. 126, § 1º, preconizava o depósito prévio como pressuposto de admissibilidade do recurso voluntário que pretendesse discutir crédito

previdenciário. Na mesma linha, a Medida Provisória nº 2.176-79, de 23 de agosto de 2001, incluiu igual exigência no art. 33 do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, sendo convertida na Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002, que manteve reportada condição de admissibilidade.

Contudo, o STF vinha declarando a inconstitucionalidade de reportada exigência em sede de controle difuso, sob o entendimento de que o direito à ampla defesa e ao contraditório estava, por ela, sendo afetados.

Na sequência, a Medida Provisória nº 413, de 3 de janeiro de 2008, art. 19, inciso I, revogou a condição de garantia recursal exigida para a discussão do crédito previdenciário, sendo convertida na Lei nº 11.727, de 23 de julho de 2008, a qual manteve referido afastamento, em seu art. 42, *verbis*:

Medida Provisória nº 413, de 2008:

Art. 19. Ficam revogados:

I - a partir da data da publicação desta Medida Provisória, os §§ 1º e 2º do art. 126 da Lei nº 8.213, de 24 de julho de 1991; e

Lei nº 11.727, de 2008:

Art. 42. Ficam revogados:

I – a partir da data da publicação da Medida Provisória nº 413, de 3 de janeiro de 2008, os §§ 1º e 2º do art. 126 da Lei nº 8.213, de 24 de julho de 1991;

Por fim, o entendimento da Egrégia Corte restou pacificado mediante o Enunciado nº 21 de Súmula Vinculante, emitido em 29 de outubro de 2009, de aplicação obrigatória por este Conselho, conforme preceitua o art. 98, parágrafo único, inciso II, alínea “a”, do Regimento Interno do CARF (RICARF), aprovado pela Portaria MF nº 1.634, de 21 de dezembro de 2024. Confira-se:

Súmula Vinculante nº 21 do STF:

É inconstitucional a exigência de depósito ou arrolamento prévios de dinheiro ou bens para admissibilidade de recurso administrativo.

Regimento Interno do CARF:

Art. 98. Fica vedado aos membros das Turmas de julgamento do CARF afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto.

Parágrafo único. O disposto no caput não se aplica aos casos de tratado, acordo internacional, lei ou decreto que:

[...]

II - que fundamente crédito tributário objeto de:

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

Ante o exposto, não mais há de se cogitar acerca da exigência de prévia garantia recursal como pressuposto de admissibilidade do recurso voluntário que pretenda discutir crédito tributário de qualquer origem. Logo, a interposição tempestiva do recurso voluntário, mantém a suspensão da exigibilidade do correspondente crédito tributário, exatamente como preconiza o art. 151, inciso III, do CTN, nestes termos:

Art. 151. Suspendem a exigibilidade do crédito tributário:

[...]

III - as reclamações e os recursos, nos termos das leis reguladoras do processo tributário administrativo;

Da conversão do julgamento em diligência

Vale salientar que manifestada controvérsia foi inicialmente apreciada na sessão do dia 1º de fevereiro de 2023, oportunidade em que fui vencido quanto à diligência determinada pelo Colegiado, na medida em que entendi que os elementos constantes dos autos se mostravam suficientes para a conclusão do julgamento. Logo, referido feito foi convertido em diligência para que a unidade preparadora da Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil adotasse as providências solicitadas por meio da Resolução nº 2402-001.183, da qual extraio os seguintes excertos (processo digital, fls. 781 a 785):

Com vistas a comprovar tais alegações, a RECORRENTE solicitou, ainda na fase impugnatória (fls. 383/384), pedido de REVISÃO FISCAL objetivando a confrontação do que foi lançado com o que foi efetivamente recolhido. Tal pedido foi reiterado na peça recursal (fl. 764), uma vez que o ACÓRDÃO recorrido não autorizou tal procedimento (fl. 741), sob o argumento de que se tratava de mera protelação sem, contudo, justificar tal conclusão.

Em homenagem ao princípio da verdade material, a ampla defesa e o contraditório, princípios de estatura constitucional, de observância obrigatória no processo administrativo, esta Turma resolve converter o presente julgamento em diligência para que a unidade preparadora tome as seguintes providências:

1. Junte aos autos o Relatório Fiscal para Fins Penais (RFFP) mencionado na fl.95 dos autos;
2. Proceda a revisão fiscal dos lançamentos autuados confrontando-os com as provas de quitação juntadas pela RECORRENTE;
3. Elabore relatório conclusivo sobre a revisão realizada;
4. Dê ciência ao Sujeito Passivo do relatório conclusivo elaborado, abrindo-lhe prazo de 30 dias para manifestação;
5. Retorne os autos devidamente instruídos ao CARF para novo julgamento.

Em atenção ao quanto lhe solicitado, a Unidade demandada anexou documentação comprobatória, consolidando o resultado do procedimento mediante relatório fiscal conclusivo,

restando confirmada a procedência da reportada autuação, consoante excertos que dele passo a transcrever (processo digital, fls. 792 a 799):

17. Do exposto, por meio da presente diligência, conclui-se que não há qualquer prejuízo ao contribuinte visto que, conforme comprovado ao longo do presente relatório, na apuração das contribuições devidas com lançamento nas NFLD nº 35.308.838-2 (empresa/SAT e terceiros) e 35.308.837-4 (segurados) a fiscalização considerou todos os créditos do contribuinte decorrentes dos LDC 32.330.147-9, 32.330.148-7, 32.330.149-5, 35.309.086-7 e 35.609.071-0, conforme informado no item 6 do relatório fiscal da NFLD.

17.1. Os créditos decorrentes de contribuições confessadas nos LDC e incluídos em parcelamento foram apropriados na apuração, conforme pode ser perfeitamente visualizado no Relatório de Apropriação de Documentos Apresentados – RADA, que integra a NFLD 35.308.838-2. Não há, portanto, retificação a ser efetuada no valor do lançamento fiscal.

Prejudicial de mérito - Prazo decadencial

Inicialmente, vale consignar que, em 20/6/2008, foi publicado o enunciado da Súmula Vinculante nº 8, editada pelo Supremo Tribunal Federal (STF), declarando a inconstitucionalidade dos arts. 45 e 46 da Lei nº 8.212/91. Por conseguinte, conforme vinculação estabelecida no art. 2º da Lei nº 11.417, de 19 de dezembro de 2006, o lapso temporal que a União dispõe para constituir crédito tributário referente às CSP não mais será o reportado decênio legal, e sim de 5 (cinco) anos, exatamente, dentro dos contornos dados pelo Código Tributário Nacional (CTN).

Diante desse comando, registre-se que, 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, bem como penalidades decorrentes do descumprimento tanto da obrigação principal como daquela tida por acessória. 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, 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. No contexto, embora o CTN trate o instituto da decadência em quatro preceitos distintos, destacam-se (i) a regra **especial**, de aplicação exclusiva quando o lançamento se der por homologação (art. 150, § 4º) e (ii) a regra **geral**, aplicável a todos os tributos e penalidades, conforme as circunstâncias, independentemente da modalidade de lançamento (art. 173, incisos I, II e § único).

Por pertinente, a compreensão do que está posto na citada regra geral (art. 173 do CTN) fica facilitada quando se vê as normas para elaboração, redação, alteração e consolidação de leis, presentes no art. 11, inciso III, alíneas “c” e “d” da Lei Complementar nº 95, de 26 de fevereiro de 1998, que passo a transcrever:

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.

Mais especificamente, segundo se infere do ato complementar ora transcrito, os incisos I e II do supracitado art. 173 do CTN trazem enumerações atinentes ao respectivo *caput*, enquanto, em seu § único, dito artigo estabelece exceção às regras nele elencadas. Por conseguinte, abstrai-se que o termo inicial do descrito prazo decadencial levará em conta - além

da data de início do procedimento fiscal - tanto a forma de apuração do correspondente tributo e a antecipação do respectivo pagamento como as hipóteses de apropriação indébita de CSP, dolo, fraude, simulação e nulidade do lançamento por vício formal.

Assim entendido, o prazo quinquenal em debate terá sua contagem iniciada consoante retratam os 4 (quatro) cenários expostos a seguir:

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

2. do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, quanto aos tributos suprimidos do cenário anterior (item 1) e as penalidades, exceto nos contextos onde houve autuação previamente anulada por vício formal ou quando o respectivo procedimento fiscal tenha sido iniciado em data anterior, ambos dotados de regras próprias (CTN, art. 173, inciso I);

3. da ciência de início do procedimento fiscal, quanto aos tributos e penalidades tratados no cenário 2, quando a 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).

Explicitada a contextualização abstrata da matéria, já sob a perspectiva de sua aplicação às Contribuições Sociais Previdenciárias, adentra-se propriamente na tipificação da manifestada prejudicial.

Nessa circunstância, transcreve-se excertos dos arts. 22 e 30 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, dos quais se pode inferir que a apuração das CSP se dará mediante lançamento por homologação. Confira-se:

Art. 22. A contribuição a cargo da empresa, destinada à Seguridade Social, além do disposto no art. 23, é de:

I - vinte por cento sobre o total das remunerações pagas, devidas ou creditadas a qualquer título [...]

II - para o financiamento do benefício previsto nos arts. 57 e 58 da Lei nº 8.213, de 24 de julho de 1991, e daqueles 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: (Redação dada pela Lei nº 9.732, de 1998).

a) 1% (um por cento) para as empresas em cuja atividade preponderante o risco de acidentes do trabalho seja considerado leve;

b) 2% (dois por cento) para as empresas em cuja atividade preponderante esse risco seja considerado médio;

c) 3% (três por cento) para as empresas em cuja atividade preponderante esse risco seja considerado grave.

III - vinte por cento sobre o total das remunerações pagas ou creditadas a qualquer título, no decorrer do mês, aos segurados contribuintes individuais que lhe prestem serviços;

[...]

Art. 30. A arrecadação e o recolhimento das contribuições ou de outras importâncias devidas à Seguridade Social obedecem às seguintes normas

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 os valores arrecadados na forma da alínea *a* deste inciso, a contribuição a que se refere o inciso IV do art. 22 desta Lei, assim como as contribuições a seu cargo incidentes sobre as remunerações pagas, devidas ou creditadas, a qualquer título, aos segurados empregados, trabalhadores avulsos e contribuintes individuais a seu serviço até o dia 20 (vinte) do mês subsequente ao da competência;

[...]

II - os segurados contribuinte individual e facultativo estão obrigados a recolher sua contribuição por iniciativa própria, até o dia quinze do mês seguinte ao da competência;

III - a empresa adquirente, consumidora ou consignatária ou a cooperativa são obrigadas a recolher a contribuição de que trata o art. 25 até o dia 20 (vinte) do mês subsequente ao da operação de venda ou consignação da produção, independentemente de essas operações terem sido realizadas diretamente com o produtor ou com intermediário pessoa física, na forma estabelecida em regulamento;

Sob dita perspectiva, cabível trazer considerações relevantes acerca de citadas regras especial e geral, as quais sinalizam a data de início da contagem do referido prazo decadencial. Tocante à primeira, destaca-se a **antecipação** de pagamento da **contribuição apurada**; já na trilha da segunda, vêm as vinculações a ela obrigatórias e o **momento** em que o Sujeito Ativo poderá **iniciar procedimento fiscal** tendente a constituir suposto crédito tributário.

Regra especial (art. 150, § 4º, do CTN)

Cuidando-se de lançamento por homologação e ausentes as hipóteses de apropriação indébita de CSP, dolo, fraude e simulação, se houver **pagamento antecipado** da contribuição concernente à competência atuada, aplica-se a contagem do prazo decadencial

prevista no art. 150, § 4º, do CTN. Portanto, é pertinente se compreender a exata caracterização da referida antecipação de pagamento, eis que, como visto, traduz-se fator determinante tocante à aplicação da presente regra.

Assim entendido, dito entendimento fica facilitado quando revelada expressão é analisada sob dois aspectos distintos, mas complementares, quais sejam: o **valorativo** e o **temporal**. O primeiro, versando acerca da conformidade entre a quantia devida e aquela efetivamente quitada pelo contribuinte; o outro, tratando do “time” de suposta preclusão temporal decorrente do suposto pagamento a destempo.

Adentrando na primeira vertente, oportuno consignar que dita antecipação de pagamento não é afetada pela retenção ou recolhimento apenas parcial do valor efetivamente devido, como também quando referida parcela antecipada não compuser rubrica exigida na autuação. Trata-se de matéria pacificada neste Conselho por meio do Enunciado nº 99 de sua súmula, que assim delineou seu entendimento acerca da matéria:

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 à 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 art. 99 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 impositivos 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 arrematou 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 impositivos ocorridos no período**).

No manifestado desígnio, observa-se que o eixo conceitual presente no reportado enunciado, por si só, no meu entender, já afasta a suposta possibilidade do termo “rubrica” confundir-se com “hipótese de incidência” legalmente prevista, base impositiva do fato gerador. Afinal, tratando-se de **obrigação tributária principal**, que surge juntamente com o seu fato gerador, como é o caso em análise, a lei traz todas as situações exigidas para a respectiva

constituição, aí se incluindo a definição das alíquotas, bases de cálculo e contribuintes, conforme prescrevem os arts. 113, § 1º, e 114 do CTN. 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, infere-se que mencionado Enunciado nº 99 destina-se aos **salários indiretos** pagos aos segurados empregados e avulsos, cuja remuneração, por vezes, compõe-se de rubricas diversas. Trata-se de entendimento igualmente adotado pela Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF) deste Conselho. Confira-se os acórdãos dos quais transcrevo os seguintes excertos:

Acórdão nº 9202-009.776, de 25 de agosto de 2021 (CSRF/2ª Turma - Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri, Relatora):

Ementa:

[...]

CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. DECADÊNCIA. DECISÃO DEFINITIVA DO STJ SOBRE A MATÉRIA. AUSÊNCIA DE PAGAMENTO. DECADÊNCIA ART. 173, I DO CTN.

O Superior Tribunal de Justiça em decisão vinculante - Resp nº 973.733/SC, firmou entendimento de que a homologação do art. 150, § 4º do CTN refere-se ao pagamento antecipado realizado pelo contribuinte.

Não havendo nos autos comprovação do pagamento **para o mesmo fato gerador**, ainda que parcial, deve-se aplicar a decadência segundo a norma do art. 173, I do CTN. (Destaquei)

[...]

Voto:

[...]

Embora a referida Súmula não seja aplicada ao caso - **pois a mesma contempla lançamento cujo objeto é cobrança da Contribuição Social incidente sobre pagamentos de salários tidos como indiretos** - o entendimento ali exposto é compatível com o caso em questão. (Destaquei)

Assim, a verificação da ocorrência de pagamento para fins de atração da regra o art. 150, §4º do CTN deve se dar pela análise de ter o contribuinte recolhido ao longo do período autuado contribuição previdenciária decorrente do mesmo fato gerador objeto do lançamento, ainda que os respectivos recolhimentos não se

refiram propriamente aos fatos cujas hipóteses de incidência tenham sido questionadas pela fiscalização. Deve-se entender por “mesmo fato gerador” as hipóteses de incidência que possuem identidade entre os critérios que compõem a respectiva regra matriz de incidência, ou seja, tributo previsto no mesmo dispositivo legal com coincidência de sujeito passivo e base de cálculo, ainda que esta última não tenha sido quantificada corretamente. (Destaque no original)

E neste caso em razão da autuação estar vinculada a exigência de Contribuições Previdenciárias cota patronal, e considerando que a contribuinte se considerava imune a este tributo, entendimento não compartilhado pelo Fisco em razão do descumprimento de requisito formal, o eventual pagamento relativo as contribuições da cota dos segurados empregados não se aproveita ao caso, **pois trata-se de fato gerador distinto daqueles lançados.** (Destaquei)

[...]

Acórdão nº 9202-005.177, de 26 de janeiro de 2017 (CSRF/2ª Turma - Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira, Relatora):

Ementa:

CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. OBRIGAÇÃO PRINCIPAL. DECADÊNCIA. RETENÇÃO DE 11%. RECOLHIMENTO ANTECIPADO SOBRE O MESMO FUNDAMENTO JURÍDICO.

A constatação de antecipação de pagamento parcial do tributo aplicável para fins de contagem do prazo decadencial de acordo com o § 4.º do art. 150 do CTN, ou seja, cinco anos contados da ocorrência do fato gerador, **deve levar em consideração recolhimentos sobre o mesmo fato gerador ou fundamento legal** para cobrança de contribuições previdenciárias.

[...]

Voto:

[...]

De imediato, refuto a tese do acórdão recorrido de que aplicável, ao caso concreto, a súmula CARF nº 99. A referida súmula teve por objetivo **pacificar entendimento nos casos de salários indiretos**, em que ocorrem lançamentos de diversas rubricas do conceito latu de remuneração. **Referida súmula será aplicável, unicamente, aos lançamentos que envolvam salários indiretos**, tais como: PLR, vale alimentação, fornecimento de educação, plano de saúde, dentre diversas outras utilidades que podem constituir salários indiretos, quando fornecidos fora das hipóteses de exclusão do conceito de salário de contribuição, previstas no art. 28, §9º da lei 8212/91. Fica fácil essa constatação quando verificamos os paradigmas que ensejaram a aprovação da súmula CARF nº99.

(destaquei)

Acórdão nº 9202-008.286, de 23 de outubro de 2019 (CSRF/2ª Turma - Mário Pereira de Pinho Filho, Relator):

Ementa:

CONTRIBUIÇÕES. PREVIDENCIÁRIAS. INEXISTÊNCIA DE RECOLHIMENTO ANTECIPADO. DECADÊNCIA.

Inexistindo pagamento antecipado, o direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

Voto:

[...]

De se esclarecer que a Lei nº 8.212/1991 alberga obrigações tributárias das mais diversas, com fatos geradores e alíquotas distintas, bem assim com sujeitos passivos variados. Tem-se, dentre outras, as contribuições:

- a) de empregados e trabalhadores avulsos, sobre a remuneração (art. 28, I);
- b) de contribuintes individuais, sobre a remuneração (art. 28, III);
- c) patronais, sobre a folha de salários (art. 22, I);
- d) de segurados facultativos, sobre a receita da comercialização de sua produção rural (art. 25);
- e) de empregadores rurais pessoas físicas, sobre a receita da produção rural (art. 25);

[...]

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

[...]

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

[...]

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

(destaquei)

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

Ementa:

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

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

[...]

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

[...]

Voto:

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

[...]

Já quanto ao levantamento FDA e FAB, embora inicialmente concorde com a tese esboçada pela ilustre procuradora de que, em inexistindo recolhimento antecipado sobre a rubrica específica, inclusive tendo sido vencida quando do julgamento do acórdão recorrido, entendo que está questão encontra-se superada pela edição da súmula 99 do CARF. Referida súmula advém de **posição unânime** da Câmara Superior de Recursos Fiscais, que ao apreciar por diversas vezes a questão dos **pagamentos indiretos** firma entendimento de que em se tratando de **salário indireto** o recolhimento de qualquer montante sobre o **mesmo fato gerador**, mesmo que a outro título ou sobre outra rubrica, é suficiente para atender o comando legal de existência de pagamento antecipado, levando, por consequência a aplicação da regra esculpida no art. 150, § 4º do CTN. (Destaquei)

[...]

Dessa forma, para identificar a aplicação da súmula, resta-nos, por fim, identificar a existência de pagamentos **sobre os mesmos fatos geradores**, que aqui de forma ampla, refere-se a existência de contribuições previdenciárias patronais sobre a Folha de Pagamento. No caso, em sendo demonstrada a existência de recolhimentos sobre o conceito *latu* de "salário de contribuição apurado pela remuneração dos empregados", e considerando que os adicionais, nada mais são, que um tipo especial de salário (mais conhecido como **salário indireto** que compõe o conceito de remuneração, é possível, pela aplicação da súmula aplicar a regra do art. 150, §4º do CTN, face a existência de recolhimento parcial antecipado. Conforme Relatório RDA, fls. 43 GPS recolhidas, razão pela qual não há qualquer reparo a ser feito no acórdão recorrido em relação a regra decadencial aplicada a este levantamento. (destaquei)

[...]

Acórdão nº 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)

Tocante ao “time” do recolhimento, quando interpretados sistematicamente, os arts. 138, § único, e 150, § 1º, ambos do código em comento, de aplicação vinculante a todos os tributos, respondem à questão posta em sua inteireza, nestas palavras:

Art. 138. A responsabilidade é excluída pela **denúncia espontânea** da infração, **acompanhada**, se for o caso, do pagamento do **tributo devido e dos juros de mora**, ou do depósito da importância arbitrada pela autoridade administrativa, quando o montante do tributo dependa de apuração.

Parágrafo único. Não se considera espontânea a denúncia apresentada **após o início** de qualquer procedimento administrativo ou medida de fiscalização, relacionados com a infração.

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 [...]

§ 1º O pagamento antecipado pelo obrigado nos termos deste artigo extingue o crédito, sob condição resolutória da ulterior homologação ao lançamento

(destaquei)

Como se vê, o pagamento antecipado sem prévio exame da autoridade administrativa (art. 150, *caput*) não se restringe **tão somente ao tributo devido**, aí também se incluindo, quando for o caso, os **juros de mora**, acréscimos próprios de **recolhimento em atraso** (art. 138, *caput*). Isso já consubstancia que o fato da contribuição ser paga **após** seu vencimento, **por si só**, não desvirtua a natureza da discutida antecipação. Ademais, o próprio mandamento legal expressa que a **preclusão temporal** da espontaneidade materializa-se pela ciência do início de procedimento fiscal relacionado à correspondente obrigação tributária (art. 138, § único).

Disso, infere-se que a expressão “pagamento antecipado” denota **espontaneidade**, assim qualificada quando manifestado recolhimento ocorrer **antes da ciência** do início da fiscalização. Afinal de contas, por se tratar de texto claro, direto e em contexto único - como tal, inviabilizando entendimento diverso -, dita espontaneidade não é afetada pelo recolhimento **apenas** parcial do valor efetivamente devido nem quando manifestado pagamento ocorrer somente após a competência fiscalizada, **contanto** que se dê **antes** da instauração do procedimento fiscal tendente a apurar a correspondente infração.

Por fim, cabível destacar que, na aplicação desta regra especial, dita prejudicial terá seu prazo contado a partir da ocorrência do correspondente fato gerador, que se dará consoante a interpretação dada ao já transcrito art. 22 da lei previdenciária pelo art. 52 da Instrução Normativa RFB nº 971, de 13 de novembro de 2009. Confira-se:

Art. 52. Salvo disposição de lei em contrário, considera-se ocorrido o fato gerador da obrigação previdenciária principal e existentes seus efeitos:

a) empregado, exceto o contratado para trabalho intermitente, e trabalhador avulso, quando for paga, devida ou creditada a remuneração, o que ocorrer primeiro, quando do pagamento ou crédito da última parcela do décimo terceiro salário, observado o disposto nos arts. 96 e 97, e no mês a que se referirem as férias, mesmo quando recebidas antecipadamente na forma prevista na legislação trabalhista;

b) contribuinte individual, no mês em que lhe for paga ou creditada remuneração;

[...]

d) empregado contratado para trabalho intermitente, quando for paga, devida ou creditada, o que ocorrer primeiro, a remuneração acrescida das parcelas a que se referem os incisos II a V do § 6º do art. 452-A da CLT; (Incluído(a) pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 1867, de 25 de janeiro de 2019)

[...]

III - em relação à empresa:

a) no mês em que for paga, devida ou creditada a remuneração, o que ocorrer primeiro, a segurado empregado ou a trabalhador avulso em decorrência da prestação de serviço;

b) no mês em que for paga ou creditada a remuneração, o que ocorrer primeiro, ao segurado contribuinte individual que lhe presta serviços;

[...]

e) no mês em que ocorrer a comercialização da produção rural, nos termos do Capítulo I do Título III;

f) no dia da realização de espetáculo desportivo gerador de receita, quando se tratar de associação desportiva que mantenha equipe de futebol profissional;

g) no mês em que auferir receita a título de patrocínio, de licenciamento de uso de marcas e símbolos, de publicidade, de propaganda e de transmissão de espetáculos desportivos, quando se tratar de associação desportiva que mantenha equipe de futebol profissional;

[...]

IV - em relação ao segurado especial e ao produtor rural pessoa física, no mês em que ocorrer a comercialização da sua produção rural, nos termos do art. 166;

Diante do acima exposto, pode-se sintetizar que ditos fatos ocorrem nas competências em que:

1. o pagamento dos serviços prestados pelo empregado, trabalhador avulso e contribuinte individual for concretizado;

2. o produtor rural comercializar sua produção;

3. as receitas de patrocínios, licenciamentos e publicidade forem auferidas pela associação que mantenha equipe de futebol profissional;

Contudo, tratando-se de espetáculos desportivo de associação que mantenha equipe de futebol profissional, mencionada ocorrência será tida por ocorrida no dia de realização do correspondente evento, e não no mês de sua ocorrência.

Regra geral (art. 173, incisos I, II e § único do CTN)

Trata-se de mandamento que deverá ser compulsoriamente aplicado quanto aos fatos não moldurados pela regra especial vista precedentemente (CTN, art.150, § 4º). Contudo, despidendo arrazoar os contextos da fiscalização ser iniciada ainda no exercício em que o lançamento poderia ter sido efetuado (CTN, art. 173, § único) e da autuação previamente anulada por vício formal (CTN, art. 173, inciso II), pois não demandam esclarecimentos complementares. Afinal, em qualquer caso, explanado decurso temporal terá sua contagem inicial da ciência de início do procedimento fiscal e da decisão administrativa irreformável, respectivamente, exatamente como preveem as vertentes dispostas nos § único e inciso II, ambos do art. 173 em discussão.

Nestas circunstâncias, a concepção remanescente aponta para a contagem de prazo iniciada no **primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado** (CTN, art. 173, inciso I), de aplicação vinculada às penalidades e aos tributos excluídos da regra especial, exceto quanto aos cenários ressalvados no parágrafo anterior. Logo, nesse recorte, dito mandamento terá de ser compulsoriamente imposto aos seguintes cenários:

1. Nos lançamentos por homologação, **ainda que ausentes** as práticas de apropriação indébita de CSP, dolo, fraude e simulação, **quando não houver** recolhimento espontâneo da contribuição correspondente ao fato gerador autuado, admitida a mitigação de valor e rubrica prevista no Enunciado nº 99 de súmula do CARF, transcrito no tópico anterior.

Este também é o entendimento do Superior Tribunal de Justiça (STJ) no julgamento do Recurso Especial nº 973.733/SC, submetido ao rito do art. 543-C do Código de Processo Civil, **de cumprimento obrigatório pelos integrantes deste Conselho**, consoante § 2º do art. 99 do Regimento Interno do CARF, de cuja ementa replico os seguintes excertos:

PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ARTIGO 543-C, DO CPC. TRIBUTÁRIO. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO [...]

1. O prazo decadencial quinquenal para o Fisco constituir o crédito tributário (lançamento de ofício) conta-se do **primeiro dia do exercício seguinte** àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, nos casos em que **a lei não prevê o pagamento antecipado da exação ou quando, a despeito da previsão legal, o**

mesmo inocorre, sem a constatação de dolo, fraude ou simulação do contribuinte, inexistindo declaração prévia do débito [...]

2. É que a decadência [...], 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** [...]

3. O dies a quo [...] corresponde, iniludivelmente, ao primeiro dia do exercício seguinte à ocorrência do fato imponible, ainda que se trate de tributos sujeitos a lançamento por homologação [...]

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

(destaquei)

2. Nos lançamentos por homologação, **quando presentes** as práticas de apropriação indébita de CSP, dolo, fraude e simulação, **independentemente de haver** recolhimento espontâneo da contribuição apurada.

Refere-se a entendimento já sumulado por este Conselho mediante os Enunciados nºs 72 e 106 de sua jurisprudência, nestes termos:

Súmula CARF nº 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 nº 277, de 07/06/2018, DOU de 08/06/2018).**

Súmula CARF nº 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 nº 277, de 07/06/2018, DOU de 08/06/2018).**

3. Nos lançamentos de **penalidades** pelo descumprimento de obrigações acessórias, **ainda que a obrigação principal correlata** tenha sido paga ou atingida pela decadência sob fundamento do art. 150, § 4º, do CTN. Afinal, manifestada sanção administrativa é imposta **tão somente** por meio do lançamento de ofício, afastando-se, de pronto, o benefício estabelecido no art. 150, § 4º, do CTN, que é próprio do lançamento por homologação.

Trata-se de entendimento também definido pelo CARF mediante o Enunciado nº 148 de sua súmula. Confira-se:

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.

A propósito, mencionada orientação ratifica o que acima está posto, pois, em qualquer caso e circunstância, a sanção administrativa pelo descumprimento de obrigação acessória é aplicável tão somente mediante lançamento de ofício. Nestes termos, por um lado, como já visto em transcrição precedente, o art. 150 do CTN refere-se exclusivamente a “tributos”, o que não se confunde com “penalidade”, instituto jurídico distinto; por outro, o art. 113, § 3º, do mencionado código assevera que a inobservância da obrigação acessória resulta na penalidade pecuniária correlacionada. Confira-se:

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

[...]

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

Circunstanciadas as vinculações obrigatórias à presente “Regra”, adentraremos no delineamento das datas em que o Sujeito Ativo poderá iniciar procedimento fiscal tendente a constituir supostos créditos tributários, demarcação indispensável para o início de contagem do supracitado lapso temporal. Em dita perspectiva, transcrevo excertos da Lei nº 8.212, de 1991, assim como de sua regulamentação por meio do Decreto nº 3.048, de 6 de maio de 1999, delimitando os contornos para a fiscalização iniciar procedimento de ofício, *verbis*:

Lei nº 8.212, de 1991:

Art. 37. Constatado o não-recolhimento total ou parcial das contribuições tratadas nesta Lei, não declaradas na forma do art. 32 desta Lei, a falta de pagamento de benefício reembolsado ou o descumprimento de obrigação acessória, será lavrado auto de infração ou notificação de lançamento.

Decreto nº 3.048, de 1999:

Art. 243. Constatada a falta de recolhimento de qualquer contribuição ou outra importância devida nos termos deste Regulamento, a fiscalização lavrará, de imediato, notificação fiscal de lançamento com discriminação clara e precisa dos fatos geradores, das contribuições devidas e dos períodos a que se referem, de acordo com as normas estabelecidas pelos órgãos competentes.

[...]

Art. 245. O crédito da seguridade social é constituído por meio de notificação fiscal de lançamento, auto-de-infração, confissão ou documento declaratório de valores devidos apresentado pelo contribuinte ou outro instrumento previsto em legislação própria.

§ 1º As contribuições, a atualização monetária, os juros de mora, as multas, bem como outras importâncias devidas e não recolhidas até o seu vencimento devem ser lançados em livro próprio destinado à inscrição em Dívida Ativa do Instituto

Nacional do Seguro Social e da Fazenda Nacional, após a constituição do respectivo crédito.

Como visto, a inércia do Fisco, que supostamente consumaria a decadência, terá por referência o vencimento da obrigação tributária a que se sujeitava o contribuinte. Afinal, reportada ocorrência propicia a abertura de procedimento fiscal, dele podendo suceder autuações apurando créditos tributários decorrentes tanto de tributo devido como de penalidades pelo descumprimento de obrigação acessória.

Assim entendido, tocante às competências 1 a 12, reportado lançamento poderá ser efetuado no mês subsequente ao da respectiva competência, diferentemente daquele acerca da competência 13, possibilitado já partir de dezembro do mesmo 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 do art. 30 da Lei nº 8.212, de 1991, com atualização, aqui novamente transcrito, assim como da Instrução Normativa RFB nº 971, de 13 de novembro de 2009, *verbis*:

Lei nº 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 nº 8.620, de 5.1.93)

I - a empresa é obrigada a:

a) arrecadar as contribuições dos segurados empregados e trabalhadores avulsos a seu serviço, descontando-as da respectiva remuneração;

b) recolher o produto arrecadado na forma da alínea “a” e as contribuições a seu cargo incidentes sobre as remunerações pagas, devidas ou creditadas, a qualquer título, inclusive adiantamentos decorrentes de reajuste salarial, acordo ou convenção coletiva, aos segurados empregado, contribuinte individual e trabalhador avulso a seu serviço, e sobre o valor bruto da nota fiscal ou fatura de serviço, relativo a serviços que lhe tenham sido prestados por cooperados, por intermédio de cooperativas de trabalho, até o dia vinte do mês seguinte àquele a que se referirem as remunerações, bem como as importâncias retidas na forma do art. 219, até o dia vinte do mês seguinte àquele da emissão da nota fiscal ou fatura, antecipando-se o vencimento para o dia útil imediatamente anterior quando não houver expediente bancário no dia vinte; (Redação dada pelo Decreto nº 6.722, de 2008).

IN RFB nº 971, de 2009:

Art. 96. O vencimento do prazo de pagamento das contribuições sociais incidentes sobre o décimo terceiro salário, exceto no caso de rescisão, dar-se-á no dia 20 de dezembro, antecipando-se o prazo para o dia útil imediatamente anterior se não houver expediente bancário naquele dia.

Nessa perspectiva, o prazo decadencial estabelecido no CTN, art. 173, inciso I, terá por termo inicial (primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado):

1. para as competências 1 a 11 e 13: 1º de janeiro do ano seguinte, restando seu término em 31 de dezembro do quinto ano subsequente (cinco anos do início da contagem);

2. para a competência 12: 1º de janeiro do segundo ano subsequente, restando seu término em 31 de dezembro do sexto ano seguinte (cinco anos do início da contagem).

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

Inicialmente, vale consignar que, por ocasião do julgamento de origem, a inconstitucionalidade do art. 45 da Lei nº 8.212, de 1991, ainda não havia sido declarada pelo STF, assim restando registrado no voto recorrido (processo digital, fl. 729):

17. O prazo decadencial de constituição do crédito previdenciário é de 10 (dez) anos, nos termos do art. 45 da Lei nº 8.212/91, *in verbis*.

No entanto, resta aplicável a regra geral visa no CTN, art. 173, I, já que parcela das contribuições devidas não foram declaradas nem recolhidas, razão por que foi emitido o Relatório de Representação Fiscal para Fins Penais, consoante visto no Relatório Fiscal (processo digital, fls. 94 e 95):

10- DOCUMENTOS EMITIDOS DURANTE A AÇÃO FISCAL

[...]

RFFP: REPRESENTAÇÃO FISCAL PARA FINS PENAIS

Foi emitido 01 Relatório de Representação Fiscal Para Fins Penais.

Ademais, naquela Representação, há caracterização da prática dos crimes de Apropriação Indébita Previdenciária e Contra a Seguridade Social, fundamentados no art. 168-A do Código Penal e no art. 95 da Lei nº 8.212, de 1991 respectivamente. É o que se vê nos excertos que ora transcrevo (processo digital, fl. 788):

II - ILÍCITO

1 - Apropriação Indébita Previdenciária

1.1 - Descrição dos fatos

O contribuinte, acima identificado, deixou de recolher à Previdência Social o total dos valores descontados de seus segurados empregados.

O ilícito cometido foi constatado quando verificamos que os descontos de empregados registrados na contabilidade da autuada era superior aos valores que a mesma deveria ter recolhido.

1.2 - Tipificação Penal

Decreto Lei 2.848140 - Código Penal - Apropriação indébita previdenciária - "Art. 168-A. Deixar de repassar à previdência social as contribuições recolhidas dos contribuintes, no prazo e forma legal ou convencional: (Artigo acrescentado pela Lei no 9.983, de L4.7.2000) [...]

Lei 8.212/91 - Custeio da Previdência - Crime contra seguridade social - "Art. 95. Constitui crime: ... e) deixar de recolher contribuições devidas à Seguridade Social que tenham integrados custos ou despesas contábeis relativos a produtos ou serviços vendidos" [...]

(destaques no original)

Nesse pressuposto, tocante às competências **1/96 a 11/00 e 13/00**, sendo esta última a mais recente, manifestado lapso decadencial - CTN, art. 173, I - teve sua contagem iniciada em 1º/1/01, restando seu término em **31/12/2005**, anteriormente à ciência do lançamento, que se deu em 5/6/2006. Logo, quanto a esta e àquelas que lhes são **anteriores, excluída a competência 12/00, operou-se a decadência** do direito que o Fisco detinha de constituir o respectivo crédito tributário (processo digital, fl. 2).

Mérito

Por oportuno, afastado o crédito atingido pela decadência, a autuação remanescente circunscreve-se somente às competências 12/00 e 12/01. A primeira, referindo-se aos levantamentos "GFI – REM DECLARADA EM GFIP" e "SFC – REMUNERAÇÃO FORA DA GFIP"; a segunda, tratando-se, apenas de acréscimos legais no valor total de R\$ 0,07 – "DAL - Diferença de Ac. Legais". Confira-se nos excertos do DAD - Discriminativo Analítico de Débito, ora transcritos (processo digital, fls. 7, 19 e 23):

Levantamento: SFG - REMUNERACAO FORA DA GFIP
Classificação: Não declarado em GFIP (sem redução de multa)

Competência: 12/2000		CNAE: 3511.4	Terceiros: 0079		Moeda Originária: Real	
BASE DE CÁLCULO:						
03 BC C.Ind/Adm/Aut		7.642,47				
01 SC Empreg/avulso		5.661,40				
<u>CRÉDITOS CONSIDERADOS</u>						
RUBRICAS	ALÍQUOTA	APURADO	DIVERSOS	GPS	DEDUZIDO	DIFERENÇA
12 Empresa	20,00	1.132,28				1.132,28
13 Sat/rat	3,00	169,84				169,84
14 C.ind/adm/aut	20,00	1.528,49				1.528,49
15 Terceiros	5,80	328,36				328,36
TOTAL LÍQUIDO:		3.158,97				3.158,97

Levantamento: GFI - REM DECLARADA EM GFIP
Classificação: Declarado em GFIP (com redução de multa)

Competência: 12/2000		CNAE: 3511.4	Terceiros: 0079		Moeda Originária: Real	
BASE DE CÁLCULO:						
01 SC Empreg/avulso		49.710,49				
<u>CRÉDITOS CONSIDERADOS</u>						
RUBRICAS	ALÍQUOTA	APURADO	DIVERSOS	GPS	DEDUZIDO	DIFERENÇA
12 Empresa	20.00	9.942.10	1.701.14			8.240.96
13 Sat/rat	3.00	1.491.31	1.013.56			477.75
15 Terceiros	5.80	2.883.21	2.883.21			
TOTAL LÍQUIDO:		14.316.62	5.597.91			8.718.71

Levantamento: DAL - Diferença de Ac. Legais
Classificação:

Competência: 12/2001		CNAE:	Terceiros:	Moeda Originária: Real		
BASE DE CÁLCULO:						
		<u>CRÉDITOS CONSIDERADOS</u>				
RUBRICAS	ALÍQUOTA	APURADO	DIVERSOS	GPS	DEDUZIDO	DIFERENÇA
37 Multa s/recolhin		0.07				0.07
TOTAL LÍQUIDO:		0.07				0.07

Alíquota SAT/RAT

A Lei nº 8.212, de 1991, art. 22, inciso II, alíneas “a”, “b” e “c”, com a redação dada pela Lei nº 9.732, de 11 de dezembro de 1998, traz a matriz legal da contribuição para o financiamento dos benefícios concedidos em razão da incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho (SAT/RAT), *verbis*:

Art. 22. A contribuição a cargo da empresa, destinada à Seguridade Social, além do disposto no art. 23, é de:

[...]

II - para o financiamento do benefício previsto nos arts. 57 e 58 da Lei nº 8.213, de 24 de julho de 1991, e daqueles 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: (Redação dada pela Lei nº 9.732, de 1998).

- a) 1% (um por cento) para as empresas em cuja atividade preponderante o risco de acidentes do trabalho seja considerado leve;
- b) 2% (dois por cento) para as empresas em cuja atividade preponderante esse risco seja considerado médio;
- c) 3% (três por cento) para as empresas em cuja atividade preponderante esse risco seja considerado grave.

O Decreto nº 3.048, de 1999, art. 202, §§ 3º e 4º, na redação vigente à época de ocorrência dos fatos geradores objetos da presente autuação, ao regulamentar manifestada contribuição, assim definiu “atividade preponderante” e a graduação do “risco de acidentes do trabalho”:

Art. 202. A contribuição da empresa, destinada ao financiamento da aposentadoria especial, nos termos dos arts. 64 a 70, e dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho corresponde à aplicação dos seguintes percentuais, incidentes sobre o total da remuneração paga, devida ou creditada a qualquer título, no decorrer do mês, ao segurado empregado e trabalhador avulso:

[...]

§ 3º Considera-se preponderante a atividade que ocupa, na empresa, **o maior número de segurados** empregados e trabalhadores avulsos.

[...]

§ 4º A atividade econômica preponderante da empresa e os respectivos riscos de acidentes do trabalho compõem a Relação de Atividades Preponderantes e **correspondentes Graus de Risco**, prevista no Anexo V.

(destaques nosso)

Válido registrar que o Supremo Tribunal Federal (STF), ao julgar o Recurso Extraordinário (RE) nº 343.446-2/SC, assentou tanto a constitucionalidade da reportada contribuição, ainda que não instituída por meio de lei complementar, como a definição de “atividade preponderante” e a graduação dos respectivos riscos de acidente do trabalho, nestes termos:

CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÃO: SEGURO DE ACIDENTE DO TRABALHO – SAT. Lei 7.787/89, arts. 3º e 4º; Lei 8.212/91, art. 22, II, redação da Lei 9.732/98. Decretos 612/92, 2.173/97 e 3.048/99. C.F., artigo 195, § 4º; art. 154, II; art. 5º, II; art. 150, I.

I. – Contribuição para o custeio do Seguro de Acidente do Trabalho – SAT: Lei 7.787/89, art. 3º, II; Lei 8.212/91, art. 22, II: alegação no sentido de que são ofensivos ao art. 195, § 4º, c/c art. 154, I, da Constituição Federal: improcedência. Desnecessidade de observância da técnica da competência residual da União, C.F., art. 154, I. Desnecessidade de lei complementar para a instituição da contribuição para o SAT.

[...]

III. – As Leis 7.787/89, art. 3º, II, e 8.212/91, art. 22, II, definem, satisfatoriamente, todos os elementos capazes de fazer nascer a obrigação tributária válida. O fato de a lei deixar para o regulamento a complementação dos conceitos de “atividade preponderante” e “grau de risco leve, médio e grave”, não implica ofensa ao princípio da legalidade genérica, C.F., art. 5º, II, e da legalidade tributária, C.F., art. 150, I.

[...]

Ademais, por meio do Enunciado nº 351 de sua súmula, o Superior Tribunal de Justiça (STJ) já pacificou que apontada contribuição terá sua alíquota definida em função do nível de risco dos afazeres praticados em cada estabelecimento, assim considerado quando individualizado pelo respectivo CNPJ. Contudo, tratando-se de cadastro único, referido percentual será determinado levando-se em consideração a graduação do perigo representado pela atividade preponderante do contribuinte. Confira-se:

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.

Nessa perspectiva, a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN) editou o Ato Declaratório nº 11, de 20 de dezembro de 2011, aprovado pelo Ministro da Fazenda, dispensando a apresentação de contestação e de interposição de recursos, bem como a desistência dos já interpostos, desde que inexistia outro fundamento relevante, nestes termos:

“nas ações judiciais que discutam a aplicação da alíquota de contribuição para o Seguro de Acidente do Trabalho (SAT), 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.”

Com efeito, dito entendimento é de aplicação obrigatória por este Conselho, conforme preceitua o art. 98, parágrafo único, inciso II, alínea “c”, do Regimento Interno do CARF (RICARF), aprovado pela Portaria MF nº 1.634, de 21 de dezembro de 2023. Confira-se:

Art. 98. Fica vedado aos membros das Turmas de julgamento do CARF afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto.

Parágrafo único. O disposto no caput não se aplica aos casos de tratado, acordo internacional, lei ou decreto que:

[...]

II - fundamento crédito tributário objeto de:

[...]

c) dispensa legal de constituição, Ato Declaratório do Procurador-Geral da Fazenda Nacional ou parecer, vigente e aprovado pelo Procurador-Geral da Fazenda Nacional, que conclua no mesmo sentido do pleito do particular, nos termos dos arts. 18 e 19 da Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002;

Outrossim, o Decreto nº 10.410, de 30 de junho de 2020, incluiu o § 3º - A no art. 202 do Decreto nº 3.048, de 1999, assim como deu nova redação ao § 3º do mesmo artigo, perfilhando revelada norma com o entendimento dada à matéria pelo STJ. Por conseguinte, a atividade preponderante continuou sendo aquela que “ocupa o maior número de segurados da empresa” com cadastro único ou naquela assim verificada em cada estabelecimento, individualizado pelo respectivo CNPJ. Confira-se a nova configuração regulamentar:

Art. 202. [...]

[...]

§ 3º Considera-se preponderante a atividade que ocupa, em cada estabelecimento da empresa, o maior número de segurados empregados e de trabalhadores avulsos. (Redação dada pelo Decreto nº 10.410, de 2020)

§ 3º-A Considera-se estabelecimento da empresa a dependência, matriz ou filial, que tenha número de Cadastro Nacional da Pessoa Jurídica - CNPJ próprio e a

obra de construção civil executada sob sua responsabilidade. (Incluído pelo Decreto nº 10.410, de 2020)

Ante o exposto, é pacífico que referida contribuição é fixada em função do nível de perigo dos afazeres praticados na atividade preponderante do contribuinte com cadastro único ou naquela verificada em cada estabelecimento, individualizado pelo respectivo CNPJ.

Contextualizada a matéria, passo à análise do caso concreto.

A Recorrente insurge-se contra contribuição para o SAT/RAT, calculada pela fiscalização à alíquota de 3% (três por cento), aduzindo ser aplicável aquela definida em função da atividade preponderante em cada um de seus estabelecimento, nestes termos (processo digital, fl. 755):

Assim sendo, vislumbra-se a irrefutável existência de inconstitucionalidade e ilegalidade da contribuição ao SAT na forma em está sendo exigido, visto que o cálculo do adicional do Seguro do Acidente do Trabalho deve obedecer, no mínimo, o efetivo grau de risco de cada um dos setores dos estabelecimentos, e não por grau unificado para todas as empresas.

No entanto, consoante o Relatório de Lançamentos e Relatório do Auto de Infração, as contribuições apuração se referiam apenas ao estabelecimento de CNPJ nº 15.194..590/0001-08 (processo digital, fls. 58 a 67 e 89 a 97). Ademais, acerca da competência remanescente (12/200), assim manifestou-se o julgador de origem (processo digital, fl. 735):

O contribuinte tem CNAE 3511.4 Construção e Reparação de Embarcações e Estruturas Flutuantes, com Grau de Risco 3; que corresponde ao risco grave - alíquota 3,00%.

Ante o exposto, tratando-se de atividade preponderante no cadastro fiscalizado, mantém-se a alíquota aplicada pela fiscalização. Afinal, se fosse o caso, caberia à Recorrente provar que a contribuição referente à competência remanescente (12/00), corresponde a estabelecimentos que carregam riscos laborais distintos. E isso não há no processo!

Contribuições destinadas a terceiros, entidades e fundos

Com referência aos Terceiros (Salário Educação, Sesc, Sebrae e Incra) cabe salientar que todas essas contribuições estão previstas em lei e o lançamento foi efetuado de acordo com a legislação pertinente, não sendo competência administrativa tratar sobre alegações de ilegalidade ou de inconstitucionalidade de leis, consoante se vê na sequência.

Princípios constitucionais

Ditos princípios caracterizam-se preceitos programáticos frente às demais normas e extensivos limitadores de conduta, motivo por que têm apreciação reservada ao legislativo e ao judiciário respectivamente. O primeiro, deve considerá-los, preventivamente, por ocasião da construção legal; o segundo, ulteriormente, quando do controle de constitucionalidade. À vista disso, resta inócua e incabível qualquer discussão acerca do assunto na esfera administrativa, sob

o pressuposto de se vê tipificada a invasão de competência vedada no art. 2º da Constituição Federal de 1988.

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

Por oportuno, o lançamento é ato privativo da autoridade administrativa, pelo qual se verifica e registra a ocorrência do fato gerador, a fim de apurar o quantum devido pelo sujeito passivo da obrigação tributária prevista no artigo 113 da Lei n.º 5.172, de 25 de outubro de 1966 - Código Tributário Nacional (CTN). Portanto, à luz do art. 142, § único, do mesmo Código, trata-se de atividade legalmente vinculada, razão por que a fiscalização está impedida de fazer juízo valorativo acerca da oportunidade e conveniência da aplicação de suposto princípio constitucional, enquanto não traduzido em norma proibitiva ou obrigacional da respectiva conduta, *verbis*:

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

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

Diante do exposto, concernente aos argumentos recursais de que tais comandos foram agredidos, supostamente em face de suposta inconstitucionalidade da alíquota SAT/RAT e das contribuições destinadas a terceiros, manifesta-se não caber ao CARF apreciar questão de feição constitucional. Nestes termos, a Medida Provisória n.º 449, de 3 de dezembro de 2008, convertida na Lei n.º 11.941, de 27 de maio de 2009, acrescentou o art. 26-A no Decreto n.º 70.235, de 1972, o qual determina:

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

[...]

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

[...]

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

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

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

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

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

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

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

Fundamentos da decisão de origem

O art. 114, § 12, inciso I, do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (RICARF), aprovado pela Portaria MF nº 1.634, de 21 de dezembro de 2023, faculta o relator fundamentar seu voto mediante os fundamentos da decisão recorrida, bastando registrar dita pretensão, nestes termos:

Art. 114. As decisões dos colegiados, em forma de acórdão ou resolução, serão assinadas pelo presidente, pelo relator, pelo redator designado ou por conselheiro que fizer declaração de voto, devendo constar, ainda, o nome dos conselheiros presentes, ausentes e impedidos ou sob suspeição, especificando-se, se houver, os conselheiros vencidos, a matéria em que o relator restou vencido e o voto vencedor.

[...]

§12. A fundamentação da decisão pode ser atendida mediante:

I - declaração de concordância com os fundamentos da decisão recorrida;

Nessa perspectiva, quanto às demais questões levantadas no recurso acerca das contribuições destinadas a terceiros, a 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:

26. O Salário-Educação; no período de 01/96 a 06/96, é regido pelo Decreto-Lei nº 1.422/75 combinado com o Decreto nº 87.043/82, e no período de 02/97 a 07/97, 09/97, 11/97 a 02/98, 05/98 a 11/98, 01/99 a 03/99, 08/99 a 05/00, 07/00 a 09/00, 11/00 13/00, pela Lei nº 9.424/96:

[...]

27. As contribuições para o INCRA estão previstas no art. 6º, §4º, da Lei nº 2.613, de 23 de setembro de 1955, c/c o art. 1º, inciso I, do Decreto-Lei nº 1.146, de 31 de dezembro de 1970, DOU de 31/12/70:

[...]

28. O Parecer/CJ nº 1.113/98 firmou entendimento de ser devida a contribuição para o INCRA por todos os empregadores:

[...]

29. As contribuições para o Sesi e Senai foram lançadas nesta NFLD, conforme o Relatório Fiscal às fls. 87, e são efetivamente devidas pelas empresas enquadradas no plano sindical da Confederação Nacional da Indústria, consoante classificação do art. 577 da CLT. e seu anexo, como no presente caso.

30. Dispõe o Decreto-Lei nº-6.246, de 5 de fevereiro de 1944, DOU de 8/02/44, que modifica o sistema[^] de cobrança da contribuição devida ao Serviço Nacional de Aprendizagem Industrial (SENAI):

[...]

31. Dispõe o Decreto-Lei nº 9.403, de 25 de junho de 1946, DOU de 28/06/46, que atribui à Confederação Nacional da Indústria o encargo de criar, organizar e dirigir o Serviço Social da Indústria e dá outras providências:

[...]

32. As contribuições para o SEBRAE têm, como sujeito passivo, os mesmos contribuintes do SENAI, SENAC, Sesi e SESC, portanto, corretamente lançadas, e estão previstas no art. 8º, §3º, da Lei nº 8.029/90 combinado com o art. 1º do Decreto-Lei nº 2.318/86:

[...]

33. A Lei nº 8.212/91, em seu art. 94 com a redação original e com a redação dada pela Lei nº 9.528/97,ⁱ autoriza a arrecadação e fiscalização pelo INSS das contribuições devidas a Terceiros:

[...]

Como visto, tocante à matéria, também sem razão a Recorrente.

Conclusão

Ante o exposto, acolho a preliminar tocante à garantia recursal e suspensão da exigibilidade do crédito tributário suscitada no recurso voluntário interposto e, no mérito, dou-lhe parcial provimento, cancelando-se o crédito tributário atinente às competências 11/2000 e anteriores, assim como aquele referente à competência 13/2000, eis que atingido pela decadência.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Francisco Ibiapino Luz