



Ministério da Fazenda
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 18088.000557/2010-73
Recurso Voluntário
Acórdão nº 2402-011.474 – 2ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 13 de junho de 2023
Recorrente ASSOCIAÇÃO DA CRIANÇA DE DOURADO CASA DE SAÚDE SANTA EMÍLIA
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS

Período de apuração: 01/09/2010 a 30/09/2010

CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL (CTN). OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. DESCUMPRIMENTO. LANÇAMENTO DE OFÍCIO. PRAZO DECADENCIAL. INÍCIO DA CONTAGEM. REGRA GERAL. SÚMULA CARF. ENUNCIADO Nº 148. APLICÁVEL.

Tratando-se de lançamento de ofício decorrente do descumprimento de obrigação acessória, aplica-se a contagem de prazo decadencial prevista no art. 173, I, do CTN, ainda que se verifique pagamento antecipado da obrigação principal correlata ou esta tenha sido fulminada pela decadência com base no art. 150, § 4º, do mesmo Código.

PREVIDENCIÁRIO CUSTEIO AUTO DE INFRAÇÃO ISENÇÃO DE CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS INEXISTÊNCIA DE PEDIDO DE ISENÇÃO JUNTO AO INSS (SRF) DESCUMPRIMENTO DO ART. 55 DA LEI 8212/91 RETROATIVIDADE DA LEI 12.101/2009 ARTIGO 106, II, "B" DO CTN INAPLICABILIDADE.

O art. 55 da lei 8212/91 estabelece requisitos legais para que a entidade usufrua do direito a isenção de contribuições previdenciárias. O pedido de isenção e o consequente deferimento perante o INSS e, posteriormente SRF, constituem exigências legais que não podem ser afastadas sob o fundamento do art. 106, II do CTN já que não podem ser tidos como regras meramente procedimentais.

Somente a partir de 30/11/2009, a isenção/imunidade em relação as contribuições previdenciárias passou a ser regulamentada pela Lei 12.101, de 2009. Assim, a partir da dita lei é que o usufruto da isenção não mais depende de requerimento junto à Secretaria da Receita Federal do Brasil (ou INSS), bastando a posse do certificado emitido pelo órgão do Ministério da respectiva área de atuação e o cumprimento dos requisitos ali elencados.

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

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

MULTA DE OFÍCIO. JUROS DE MORA. PREVISÃO LEGAL. SÚMULA CARF. ENUNCIADOS NºS 4 E 108. APLICÁVEIS.

O procedimento fiscal que ensejar lançamento de ofício apurando imposto a pagar, obrigatoriamente, implicará cominação de multa de ofício e juros de mora.

OBRIGAÇÕES PRINCIPAL E ACESSÓRIA. DESCUMPRIMENTO. GFIP. INFORMAÇÃO MENSAL. AUSENTE. PENALIDADES ASSOCIADAS. EXIGÊNCIAS. LANÇAMENTO DE OFÍCIO. INOVAÇÃO LEGISLATIVA. RETROATIVIDADE BENIGNA. APLICÁVEL.

Aplica-se o instituto da retroatividade benigna relativamente às penalidades associadas correspondentes aos fatos geradores ocorridos até 30 de novembro de 2008, exigidas mediante lançamentos de ofício pelo descumprimento das obrigações principal e acessória do contribuinte prestar mensalmente, por meio da respectiva GFIP, as informações previstas na legislação tributária.

OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. DESCUMPRIMENTO. PENALIDADE. OBRIGAÇÃO PRINCIPAL. JULGAMENTO. EFEITO. VINCULAÇÃO.

O resultado do julgamento de recurso interposto contra decisão referente à obrigação tributária principal reflete naquele atinente à obrigação tributária acessória àquela vinculada. Logo, o julgamento do primeiro deverá anteceder ao do segundo, ainda que na mesma sessão da respectiva reunião.

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.

RESPONSABILIDADE POR INFRAÇÕES. INTENÇÃO DO AGENTE.

A responsabilidade por infrações da legislação tributária independe da intenção do agente ou do responsável e da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato.

ANISTIA. IMPOSSIBILIDADE. CONCESSÃO LEGAL.

Improcede o pedido de anistia, uma vez que apenas a lei pode concedê-la.

PROVAS. PRAZO PARA APRESENTAÇÃO. PRECLUSÃO. PERÍCIA. DESNECESSÁRIA. PROVA TESTEMUNHAL. IMPOSSIBILIDADE. AUSÊNCIA DE PREVISÃO LEGAL.

A prova documental no contencioso administrativo deve ser apresentada juntamente com a impugnação, precluindo o direito de fazê-lo em outro momento processual, salvo se fundada nas hipóteses expressamente previstas.

Indeferido pedido de perícia sempre que esta se mostra desnecessária.

Inexiste previsão no rito do processo administrativo fiscal para oitiva de testemunhas.

PARCELAMENTO. SETOR COMPETENTE.

O contencioso administrativo não é a instância adequada à formulação de pedido de parcelamento, devendo o contribuinte dirigir-se à unidade de atendimento da Receita Federal do Brasil.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, rejeitar a prejudicial de decadência suscitada no recurso interposto e, no mérito, negar-lhe provimento.

(documento assinado digitalmente)

Francisco Ibiapino Luz - Presidente e Relator

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

Relatório

Trata-se de recurso voluntário interposto contra decisão de primeira instância, que julgou procedente em parte a impugnação apresentada pela Contribuinte com a pretensão de extinguir crédito tributário decorrente do descumprimento da obrigação acessória de apresentar a GFIP com dados correspondentes aos fatos geradores de todas as contribuições previdenciárias (CFL-68).

Auto de Infração e Impugnação

Por bem descrever os fatos e as razões da impugnação, adoto excertos do relatório da decisão de primeira instância - Acórdão nº 14-34.797 - proferida pela 6ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Ribeirão Preto - DRJ/RPO - transcritos a seguir (processo digital, fls. 116 118):

O Auto-de-Infração de Obrigações Acessórias – AIOA nº 37.280.089-0, de 16/09/2010, foi lavrado em razão de ter sido constatado que a Autuada apresentou GFIP - Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social, com dados não correspondentes a todos fatos geradores de contribuições previdenciárias, pois deixou de informar os valores discriminados no Anexo “AIOA CFL 68 CÁLCULO DA MULTA”, o que constitui infração às disposições contidas no art. 32, inc. IV, da Lei nº 8.212, de 24.07.91, com a redação dada pela Lei nº 9.528, de 10.12.97.

Em razão da infração constatada e para o período até 11/2008, a penalidade estava prevista no art. 32, parágrafo 5º, da Lei nº 8.212/91, com a redação dada pela Lei nº 9.528/97, e art. 284, inc. II, do Regulamento da Previdência Social – RPS, aprovado pelo Decreto nº 3.048/99, na redação do Decreto nº 4.729/03, e atualizada pela Portaria Interministerial MPS/MF nº 333, de 29.06.2010 (DOU de 30.06.2010).

No entanto, em razão do advento da Medida Provisória nº 449/2008, convertida na Lei nº 11.941/2009, que alterou as penalidades aplicáveis tanto para o descumprimento de obrigações acessórias quanto de obrigações principais, em observância ao artigo 106, inc. II, “c”, do CTN, que trata da retroatividade de multa, comparou-se à multa imposta pela legislação vigente à época da ocorrência dos fatos geradores e a superveniente, de acordo com o Anexo “SAFIS – COMPARAÇÃO DE MULTAS”, incluindo no presente AIOA apenas as competências em que a legislação vigente à época mostrou-se mais benéfica, o que se verifica na coluna “MULTA MENOS SEVERA – ANTERIOR”, resultando a multa no valor de R\$ 352.009,62 (trezentos e cinquenta e dois mil, nove reais e sessenta e dois centavos), referente ao período de 01/2005 a 04/2008 (descontínuo), com fundamento na legislação vigente à época - art. 32, parágrafo 5º, da Lei nº 8.212/91, em conformidade com o Anexo “AIOA CFL 68 - GFIP ANTES DO INÍCIO DA AÇÃO FISCAL – VALORES DEVIDOS x VALORES DECLARADOS”.

Informa a Auditoria Fiscal, ainda, que não houve agravantes e que a Empresa é primária.

Tudo de conformidade com o Feito, Relatório Fiscal da Infração, Relatório Fiscal da Aplicação da Multa e Anexos, integrantes do presente processo.

A Empresa Autuada foi cientificada em 21/09/2010, conforme fls. 01 dos autos.

E dentro do prazo regulamentar, interpôs Impugnação consubstanciada nas seguintes alegações, em síntese:

a) diante à intimação para a entrega da documentação, no prazo de cinco dias, solicitou mais prazo, em face da posse da atual diretoria ter ocorrido em 01/04/2010 e no dia 30/04/2010 ter demitido seu contador, pelas razões que aponta, ficando a Entidade sem documentação e sem nenhum arquivo digital, e o atual contador refez todas as GFIP referentes ao período de 01/2005 a 12/2009;

b) no entanto, foi autuado e transcreve os Relatórios Fiscais, que não podem prosperar, visto que todas as GFIP foram refeitas e apresentadas à Auditoria Fiscal, de acordo com as exigências por ela formuladas e dentro do período de fiscalização e os anexos CÁLCULO DA MULTA e DEMONSTRATIVOS VALORES DEVIDOS x VALORES DECLARADOS, são aqueles entregues ANTES DO INÍCIO DA AÇÃO FISCAL;

c) por outro lado, ressalta que é uma entidade filantrópica, sem fins lucrativos, é reconhecida como entidade de Utilidade Pública Municipal – Estadual e Federal e sobrevive com os poucos recursos advindos do Governo e se mantém graças à ajuda e o trabalho de voluntários;

d) reporta-se novamente ao antigo contador que elaborava uma segunda GFIP, para recolher FGTS, quando um funcionário era demitido ou pedia demissão, fazendo constar apenas esse funcionário, apagando as GFIP entregues anteriormente e permanecia no sistema a última GFIP, somente com as informações referentes a um ou mais funcionários. Fato que somente teve conhecimento após comunicação da Auditoria e, portanto, em nenhum momento houve dolo por parte da Impugnante em lesar o Fisco;

e) por outro lado, há que ser reconhecido em favor da Impugnante, em virtude de seu caráter assistencial, devidamente certificado pelo CNAS, conforme Certidão com período de validade de renovação de 05/12/2005 a 04/12/2011, cópia inclusa, a isenção determinada na legislação previdenciária, nos termos dos art. 227 e 228 da IN/RFB nº 1.071/2010, que transcreve. Assim, não obstante a apresentação das GFIP retificadoras, não consideradas pela Auditoria Fiscal, e numa eventual condenação, há que ser excluída das multas as contribuições de que tratam os art. 22 e 23 da Lei nº 8.212/91, por ter direito a isenção, o que fica desde já requerido;

f) rebate o valor exorbitante da multa aplicada e traz o art. 32-A da Lei nº 11.941/2009 e requer, em caso de uma eventual condenação, a redução da multa para o valor de R\$ 500,00;

g) é uma entidade assistencial, sem fins lucrativos, sua diretoria não auferir nenhum rendimento, presta serviços relevantes à população douradense, atuando na área de saúde, e discorre sobre as dificuldades que enfrenta;

h) pede a concessão de anistia, nos termos do art. 180 e seguintes do CTN e informa que parcelou seus débitos junto à Receita Federal, nos termos da Lei nº 11.941/2009, conforme comprovantes inclusos;

i) requer que sejam observados os prazos referentes à prescrição e decadência, que é de cinco anos, na forma definida no art. 156, inc. V, do CTN, devendo ser declarados prescritos e decadentes todos os créditos anteriores ao referido prazo;

j) requer a produção de todas as provas permitidas por lei - documental, pericial e testemunhal, faz juntada de vários documentos e requer prazo para a juntada dos comprovantes de recolhimento mensal do INSS, haja vista que não tiveram tempo para xerocopiar todas as guias do período fiscalizado, uma vez que também está sob fiscalização do Ministério do Trabalho Federal, que exigiu quase toda a documentação que deveriam apresentar junto ao presente;

k) e, ao final, aguarda que seja dado provimento à presente Impugnação, para que posteriormente a multa imposta seja anulada ou reduzida para o valor de R\$ 500,00.

Na sequência, o presente AIOA foi remetido a esta Delegacia de Julgamento.

Porém, antes do julgamento do AI em questão, pelas razões explicitadas no Despacho desta Relatora, de nº 016, de 04/02/2011, o processo retornou à Origem, para a Auditoria Fiscal se manifestar quanto à apuração da multa mais benéfica, referente ao período de 01/2005 a 11/2008, e, ainda, a respeito das competências 13/2005 e 13/2006.

Em atendimento, a Auditoria elaborou novos demonstrativos de comparativo de multa mais benéfica, em suas palavras “... *corrigindo erros anteriores*”, mantendo a autuação apenas para o período de 07/2005 a 10/2005 e alterando o valor da multa para R\$ 22.908,64.

Cópia do Relatório Fiscal bem como das novas planilhas foram encaminhados à Autuada, conforme Aviso de Recebimento juntado aos autos, que cientificada em 01/março/2011, ficou-se inerte.

Julgamento de Primeira Instância

A 6ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Ribeirão Preto, julgou procedente em parte a contestação da Impugnante, nos termos do relatório e voto registrados no Acórdão recorrido, cuja ementa transcrevemos (processo digital, fls. 114 a 133):

ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS

Data do fato gerador: 16/09/2010

AUTO-DE-INFRAÇÃO. OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. DESCUMPRIMENTO.

Constitui infração à legislação previdenciária a apresentação de GFIP com informações incorretas ou omissas.

RESPONSABILIDADE POR INFRAÇÕES. INTENÇÃO DO AGENTE.

A responsabilidade por infrações da legislação tributária independe da intenção do agente ou do responsável e da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato.

INFRAÇÃO. APLICAÇÃO DE PENALIDADE. NOVOS CRITÉRIOS. MULTA MAIS BENÉFICA. RETIFICAÇÃO DE VALORES.

A Administração Pública Federal, em respeito ao princípio da legalidade e no exercício do controle do lançamento tributário, tem o dever-poder de reexaminar seus atos e retificar o valor da multa para adequá-la ao valor que efetivamente deve ser aplicada.

IMUNIDADE. ISENÇÃO DE CONTRIBUIÇÕES. NÃO CUMPRIMENTO DOS REQUISITOS ESTABELECIDOS EM LEI ORDINÁRIA. NOVO PEDIDO DE ISENÇÃO. COMPROVAÇÃO INEXISTENTE.

A Constituição Federal confere às entidades beneficentes de assistência social a isenção das contribuições sociais, desde que atendidos, cumulativamente, todos os requisitos estabelecidos em lei.

Somente estará isenta da quota patronal a empresa que requerer e obtiver o correspondente Ato Declaratório.

O indeferimento do reconhecimento da isenção pleiteada, oriundo de processo administrativo, autoriza o lançamento das contribuições sociais.

Após indeferimento da solicitação inicial, para a entidade usufruir a isenção da cota patronal, deveria ter requerido o benefício na forma da disposição legal e regulamentar, processado mediante requerimento ao Órgão competente, a quem cabia a concessão, fato esse não evidenciado nos autos.

ANISTIA. IMPOSSIBILIDADE. CONCESSÃO LEGAL.

Improcede o pedido de anistia, uma vez que apenas a lei pode concedê-la.

PRAZO DECADENCIAL. INOCORRÊNCIA.

Em se tratando de autuação em razão de descumprimento de obrigação acessória, aplica-se à regra geral.

PROVAS. PRAZO PARA APRESENTAÇÃO. PRECLUSÃO. PERÍCIA. DESNECESSÁRIA. PROVA TESTEMUNHAL. IMPOSSIBILIDADE. AUSÊNCIA DE PREVISÃO LEGAL.

A prova documental no contencioso administrativo deve ser apresentada juntamente com a impugnação, precluindo o direito de fazê-lo em outro momento processual, salvo se fundada nas hipóteses expressamente previstas.

Indeferido pedido de perícia sempre que esta se mostra desnecessária.

Inexiste previsão no rito do processo administrativo fiscal para oitiva de testemunhas.

PARCELAMENTO. SETOR COMPETENTE.

O contencioso administrativo não é a instância adequada à formulação de pedido de parcelamento, devendo o contribuinte dirigir-se à unidade de atendimento da Receita Federal do Brasil.

LEGALIDADE E CONSTITUCIONALIDADE. ÂMBITO ADMINISTRATIVO.

A instância administrativa é incompetente para se manifestar sobre a constitucionalidade das leis e a legalidade dos atos normativos infralegais.

Lançamento Procedente em Parte

(Destaques no original)

Recurso Voluntário

Discordando da respeitável decisão, o Sujeito Passivo interpôs recurso voluntário, basicamente repisando os argumentando apresentados na impugnação, nada de relevante acrescentando para a solução da presente controvérsia (processo digital, fls. 137 a 144).

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 14/09/2011 (processo digital, fl. 136), e a peça recursal foi interposta em 24/10/2011 (processo digital, fl. 137), 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.

Prejudicial 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).

Nesse pressuposto, 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 – IRRF (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;

(Destaques no original)

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 autuada, 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, dita compreensão fica facilitada 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 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 o 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 a rubrica especificamente exigida no auto de infração.

Diante disso, a fim de melhor captar aquilo que efetivamente **diz** reportada jurisprudência, como se **passa** o que ali está dito e, especialmente, de que **modo** as situações fáticas a ela se subsumem, torna-se relevante a exata caracterização do **pagamento antecipado** tratado no descrito Enunciado, o que, necessariamente, passa pela delimitação do **conteúdo semântico** nele presente. Nesses termos, é imperioso se compreender o sentido e a extensão de suas expressões “**considerado como devido pelo contribuinte na competência do fato gerador**” e “**rubrica especificamente exigida no auto de infração**”.

Mais especificamente, buscando facilitar a assimilação da primeira expressão, vale destacar o “**considerado como devido**” e “**fato gerador**”, eis que balizadores da inferência que se pretende demonstrar. Diante disso, conforme o já transcrito art. 150 do CTN, tratando-se de lançamento por homologação, cabe ao contribuinte **calcular** o tributo que considera **devido** e promover o respectivo pagamento, cuja homologação se dará posteriormente.

Em reportada perspectiva, não se imagina minimamente razoável o contribuinte, a exemplo, **confundir** o fato gerador da contratação de serviço executado mediante cessão de mão-de-obra (retenção de 11% sobre o valor bruto da nota fiscal) com aquele decorrente da remuneração por ele paga aos segurados empregados (20% do total pago). Com efeito, ambos têm fundamentações legais distintas, já que o primeiro se ampara no art. 31 da Lei nº 8.212/1991 e o segundo no art. 22, inciso I, do mesmo ato legal.

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

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

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

5. In casu, consoante assente na origem: (i) cuida-se de tributo sujeito a lançamento por homologação; (ii) a obrigação ex lege de pagamento antecipado das contribuições previdenciárias não restou adimplida pelo contribuinte, **no que concerne aos fatos 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 comprobatório de recolhimentos relacionados à retenção prevista no art. 31 da Lei nº 8.212/1991, nas competências objeto da Notificação Fiscal de Lançamento de Débitos, ainda que relativamente a outras prestadoras de serviços não evidenciadas na autuação.

(Destaquei)

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

Ementa:

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

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

[...]

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

[...]

Voto:

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

[...]

Já quanto ao levantamento FDA e FAB, embora inicialmente concorde com a tese esboçada pela ilustre procuradora de que, em inexistindo recolhimento antecipado sobre a rubrica específica, inclusive tendo sido vencida quando do julgamento do acórdão recorrido, entendo que está questão encontra-se superada pela edição da súmula 99 do

CARF. Referida súmula advém de **posição unânime** da Câmara Superior de Recursos Fiscais, que ao apreciar por diversas vezes a questão dos **pagamentos indiretos** firma entendimento de que em se tratando de **salário indireto** o recolhimento de qualquer montante sobre o **mesmo fato gerador**, mesmo que a outro título ou sobre outra rubrica, é suficiente para atender o comando legal de existência de pagamento antecipado, levando, por consequência a aplicação da regra esculpida no art. 150, § 4º do CTN. (Destaquei)

[...]

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

[...]

Acórdão 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 a 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 pela Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil. Com efeito, dita regulamentação se deu mediante o art. 52 da Instrução Normativa RFB nº 971, de 13 de novembro de 2009, enquanto vigente, bem como art. 29 da Instrução Normativa RFB nº 2.110, de 17 de outubro de 2022, publicada no DOU de 19/10/2022. Confira-se:

IN RFB nº 971, de 2009:

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;

IN RFB nº 2.110, de 2022:

Art. 29. Salvo disposição de lei em contrário, considera-se ocorrido o fato gerador da obrigação previdenciária principal e existentes seus efeitos:

I - em relação ao segurado: (Lei nº 8.212, de 1991, art. 20; e Regulamento da Previdência Social, de 1999, art. 198)

a) empregado, exceto o contratado para trabalho intermitente, e trabalhador avulso:

1. quando for paga, devida ou creditada a remuneração, o que ocorrer primeiro;

2. no momento do pagamento ou crédito da última parcela do décimo terceiro salário, observado o disposto nos arts. 68 e 69; e

3. 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; (Lei nº 8.212, de 1991, art. 21; e Regulamento da Previdência Social, de 1999, art. 199)

c) empregado doméstico: (Lei nº 8.212, de 1991, art. 20; e Regulamento da Previdência Social, de 1999, art. 198)

1. quando for paga ou devida a remuneração, o que ocorrer primeiro;

2. no momento do pagamento da última parcela do décimo terceiro salário, observado o disposto nos arts. 68 e 69; e

3. no mês a que se referirem as férias, mesmo quando recebidas antecipadamente na forma da legislação trabalhista;

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; (CLT, art. 452-A, §§ 6º e 8º; Lei nº 8.212, de 1991, art. 20; e Regulamento da Previdência Social, de 1999, art. 198, e art. 201, § 23)

II - em relação ao empregador doméstico: (Lei nº 8.212, de 1991, art. 24; e Regulamento da Previdência Social, de 1999, art. 211)

a) quando for paga ou devida a remuneração ao segurado empregado doméstico, o que ocorrer primeiro;

b) no momento do pagamento da última parcela do décimo terceiro salário, observado o disposto nos arts. 68 e 69; e

c) no mês a que se referirem as férias, mesmo quando recebidas antecipadamente na forma da legislação trabalhista;

III - em relação à empresa ou ao equiparado:

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; (Lei nº 8.212, de 1991, art. 22, caput, inciso I, e art. 30, inciso I, alínea "b"; e Regulamento da Previdência Social, de 1999, art. 201, caput, inciso I, e art. 216, caput, inciso I, alínea "b")

b) no mês em que for paga ou creditada a remuneração, o que ocorrer primeiro, ao segurado contribuinte individual que lhe presta serviços; (Lei nº 8.212, de 1991, art. 22, caput, inciso III, e art. 30, inciso I, alínea "b"; e Regulamento da Previdência Social, de 1999, art. 201, caput, inciso II, e art. 216, caput, inciso I, alínea "b")

c) no mês em que ocorrer a comercialização da produção rural, nos termos do Capítulo I do Título III; (Lei nº 8.212, de 1991, arts. 22-A e 25; Lei nº 8.870, de 1994, art. 25; e Regulamento da Previdência Social, de 1999, art. 200, art. 201, caput, inciso IV, e art. 201-A)

d) no dia da realização de espetáculo desportivo gerador de receita, quando se tratar de associação desportiva que mantenha equipe de futebol profissional; (Lei nº 8.212, de 1991, art. 22, §§ 6º e 7º; e Regulamento da Previdência Social, de 1999, art. 205, caput e § 1º)

e) 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; (Lei nº 8.212, de 1991, art. 22, §§ 6º e 9º; e Regulamento da Previdência Social, de 1999, art. 205, caput e § 3º)

f) no mês do pagamento ou crédito da última parcela do décimo terceiro salário, observado o disposto nos arts. 68 e 69; e (Regulamento da Previdência Social, de 1999, art. 216, § 1º)

g) no mês a que se referirem as férias, exceto as do empregado contratado para trabalho intermitente, mesmo quando pagas antecipadamente na forma prevista na legislação trabalhista; (Regulamento da Previdência Social, de 1999, art. 214, § 14)

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. 147; e (Lei nº 8.212, de 1991, art. 30, caput, inciso III; e Regulamento da Previdência Social, de 1999, art. 216, caput, inciso III)

V - em relação à obra de construção civil de responsabilidade de pessoa física, no mês em que ocorrer a prestação de serviços remunerados pelos segurados que edificam a obra. (Lei nº 8.212, de 1991, art. 15, parágrafo único, art. 22, caput, incisos I e II; e Regulamento da Previdência Social, de 1999, art. 12, parágrafo único, inciso IV, e art. 201, caput, incisos I e II)

§ 1º Considera-se creditada a remuneração na competência em que a empresa contratante for obrigada a reconhecer contabilmente a despesa ou o dispêndio ou, no caso de equiparado ou empresa legalmente dispensada da escrituração contábil regular, na data da emissão do documento comprobatório da prestação de serviços.

§ 2º Para os órgãos do poder público considera-se creditada a remuneração na competência da liquidação do empenho, entendendo-se como tal, o momento do reconhecimento da despesa.

§ 3º Nos casos em que se tratar de empregado contratado para prestação de trabalho intermitente na forma prevista no art. 452-A da CLT, o fato gerador da contribuição previdenciária incidente sobre a parcela relativa ao décimo terceiro proporcional e às férias proporcionais ocorrerá mensalmente quando essas parcelas forem pagas, devidas ou creditadas. (CLT, art. 452-A, §§ 6º e 8º; e Regulamento da Previdência Social, de 1999, art. 201, § 23)

Diante do acima exposto, pode-se sintetizar que dito 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, enquanto vigente a IN RFB nº 971, de 2009, 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,

despiciendo 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 CAREF, transcrito no tópico anterior.

Este também é o entendimento do Superior Tribunal de Justiça (STJ) no julgamento do Recurso Especial nº 973.733/SC, já referenciado precedentemente, de cuja ementa replico os seguintes excertos:

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 impositivo, ainda que se trate de tributos sujeitos a lançamento por homologação [...]

(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 CAREF 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 CAREF 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 do art. 96 da Instrução Normativa RFB nº 971, de 13 de novembro de 2009, enquanto vigente, bem como art. 68 da Instrução Normativa RFB nº 2.110, de 17 de outubro de 2022, publicada no DOU de 19/10/2022, *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.

IN RFB nº 2.110, de 2022:

Art. 68. O vencimento do pagamento das contribuições sociais previdenciárias incidentes sobre o décimo terceiro salário, exceto no caso de rescisão, dar-se-á no dia 20 de dezembro, e, no caso de segurado empregado doméstico, até o dia 7 de janeiro do ano seguinte, antecipando-se o prazo para o dia útil imediatamente anterior se não houver expediente bancário nas referidas datas. (Lei Complementar nº 150, de 2015, art. 34, § 1º, e art. 35; Lei nº 8.620, de 1993, art. 7º; e Regulamento da Previdência Social, de 1999, art. 211-C, caput, e art. 216, § 1º)

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 trazer o seguinte excerto da decisão recorrida, o qual contextualiza muito bem os fatos em debate, nestes termos (processo digital, fls. 129 e 130):

PRAZO DECADENCIAL. INOCORRÊNCIA.

[...]

Voltando para a situação concretizada no AI em tela, lançado por descumprimento de obrigação acessória, é inadequada a aplicação do art. 150, § 4º, do CTN, para fins de cálculo do prazo de decadência, porquanto o caput da referida norma de regência remete o intérprete à antecipação do pagamento. O descumprimento de obrigação tributária acessória não é instância procedimental que se equipare à antecipação do pagamento, devendo ser aplicado o comando geral previsto no art. 173, inc. I, do CTN, que prevê o prazo de cinco anos para a constituição do crédito previdenciário, contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

E da análise do AI em foco, lavrado em 16/09/2010 e ciência em 21/09/2010, não poderiam ser incluídas competências até 11/2004, pois encontrar-se-iam fulminadas pela decadência, com fulcro no art. 173, inc. I, do CTN. E como o presente AIOA abarca competências somente a partir de 01/2005, na inicial, e mantidas apenas as de 07/2005 a 10/2005, não há que se falar em prazo decadencial.

Como se vê, o cenário em análise atrai, necessariamente, a reprodução do Enunciado nº 148 de súmula do CARF visto precedentemente, segundo o qual, *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.*

Nestes termos, relativamente à competência 11/2004, o prazo decadencial visto na dita regra geral teve sua contagem iniciada em 1º/01/2005, restando seu termo 31/12/2009. Por conseguinte, se fosse o caso, quanto a esta e àquelas que lhes seriam anteriores, operaria-se a decadência do direito que o Fisco detinha de constituir o respectivo crédito tributário, eis que a ciência do respectivo lançamento ocorreu somente em 21/09/2010. Contudo, o crédito remanescente refere-se às competências 07 a 10 de 2005 (processo digital, fl. 2).

Nestes termos, sem razão a Recorrente.

Mérito

Descumprimento de obrigação acessória (CFL-68)

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

Lei nº 8.212, de 1991:

Art. 32. A empresa é também obrigada a:

[...]

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

[...]

§ 4º A não apresentação do documento previsto no inciso IV, independentemente do recolhimento da contribuição, sujeitará o infrator à pena administrativa correspondente a multa variável equivalente a um multiplicador sobre o valor mínimo previsto no art. 92, em função do número de segurados, conforme quadro abaixo: (Parágrafo e tabela acrescentados pela Lei nº 9.528, de 10.12.97). (Revogado pela Medida Provisória nº 449, de 2008)

[...]

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

Decreto 3.048, de 1999:

Art. 225. A empresa é também obrigada a:

[...]

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

geradores de contribuição previdenciária e outras informações de interesse daquele Instituto;

[...]

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

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

[...]

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

Mais especificamente, a autoridade fiscal nada mais fez do que aplicar a legislação de regência, pois os excertos do auto de infração ora transcritos conformam a exata infração apurada, bem como os dispositivos legais que a fundamentaram (processo digital, fls. 3 e 4):

RELATÓRIO FISCAL DA INFRAÇÃO:

Apresentou a empresa o documento a que se refere o art. 32, inc. IV, da Lei nº 8.212, de 24/07/1991, a GFIP - Guia do Fundo de Garantia e Informações à Previdência Social - com dados não correspondentes aos fatos geradores de todas as contribuições previdenciárias. Infringiu assim, a Lei nº 8.212, de 24/07/1991, art. 32, inc. IV e §§ 3º e 5º, acrescentado pela Lei nº 9.528, de 10/12/1997, combinado com art. 225, IV e § 4º, do Regulamento da Previdência Social - RPS, aprovado pelo Decreto nº 3.048, de 06/05/1999. Este Código de Fundamento Legal é utilizado para autuações relativas a períodos anteriores à MP nº 449/08, convertida na Lei nº 11.941/09, caso resulte em aplicação de penalidade mais benéfica para o sujeito passivo, face ao disposto no inciso II do art. 106 do CTN.

RELATÓRIO FISCAL DA MULTA APLICADA:

A multa aplicada, nos termos da Lei nº 8.212, de 24/07/1991, art. 32, §5º, acrescentado pela Lei nº 9.528, de 10/12/1997, e Regulamento da Previdência Social - RPS, aprovado pelo Decreto nº 3.048, de 06/05/1999, art. 284, inc. II, e art. 373, bem como Portaria Interministerial MPS/MF n. 333, de 29/06/10 (DOU de 30/06/10) equivale a 100% do valor da contribuição previdenciária não declarada, respeitado o limite máximo, por competência, conforme demonstrativo anexo, e é de R\$ 164.655,85 (cento e sessenta e quatro mil, seiscentos e cinquenta e cinco reais e oitenta e cinco centavos). Não houve agravantes e a empresa é primária, conforme Relatório de Antecedentes anexo. Este Código de Fundamento Legal é utilizado para autuações relativas a períodos anteriores à MP nº 449/08, convertida na Lei nº 11.941/09, caso resulte em aplicação de penalidade mais benéfica para o sujeito passivo, face ao disposto no inciso II do art. 106 do CTN.

Como se nota, citado lançamento levou em consideração, rigorosamente, as disposições legais vigentes à época.

Retroatividade benigna

É de notório conhecimento dos operadores do direito tributário que o instituto da retroatividade benigna permite a aplicação de lei a fato gerador de penalidade pelo descumprimento de obrigação tributária ocorrido antes da sua vigência, desde que mais benéfica

ao contribuinte e o correspondente crédito ainda não esteja definitivamente constituído, conforme diz o *Código Tributário Nacional (CTN)*, art. 106, II, “c”, “*verbis*”:

Art. 106. A lei aplica-se a ato ou fato pretérito:

[...]

II - tratando-se de ato não definitivamente julgado:

[...]

c) quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática.

Nesse pressuposto, a Medida Provisória nº 449, de 3 de dezembro de 2008, convertida na Lei nº 11.941, de 27 de maio de 2009, deu nova conformação aos arts. 32 e 35 da Lei nº 8.212, de 1991, refletindo diretamente nas penalidade moratórias e naquelas apuradas por meio do correspondente procedimento fiscal. Com efeito, alterou tanto as multas de ofício pelo descumprimento das obrigações principal e acessória como a multa e os juros de mora decorrentes do atraso no recolhimento das contribuições devidas, eis que, além de acrescentar os arts. 32-A e 35-A, revogou os §§ 4º e 5º do art. 32, assim como deu nova redação ao art. 35 e revogou seus incisos I a III, todos do referido Ato legal alterado.

Mais precisamente, de um lado, o dito art. 35, em sua nova redação, passa a tratar da multa moratória de 0,33% (trinta e três centésimos por cento) por dia de atraso, limitada a 20% (vinte por cento), decorrente do recolhimento intempestivo, mas espontâneo, das contribuições devidas, nestes termos:

Lei nº 8.212, de 1991:

Art. 35. Os débitos com a União decorrentes das contribuições sociais previstas nas alíneas *a*, *b* e *c* do parágrafo único do art. 11 desta Lei, das contribuições instituídas a título de substituição e das contribuições devidas a terceiros, assim entendidas outras entidades e fundos, não pagos nos prazos previstos em legislação, serão acrescidos de multa de mora e juros de mora, nos termos do art. 61 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996. (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009).

Lei nº 9.430, de 1996:

Art. 61. Os débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, cujos fatos geradores ocorrerem a partir de 1º de janeiro de 1997, não pagos nos prazos previstos na legislação específica, serão acrescidos de multa de mora, calculada à taxa de trinta e três centésimos por cento, por dia de atraso. (Vide Decreto nº 7.212, de 2010)

§ 1º A multa de que trata este artigo será calculada a partir do primeiro dia subsequente ao do vencimento do prazo previsto para o pagamento do tributo ou da contribuição até o dia em que ocorrer o seu pagamento.

§ 2º O percentual de multa a ser aplicado fica limitado a vinte por cento.

§ 3º Sobre os débitos a que se refere este artigo incidirão juros de mora calculados à taxa a que se refere o § 3º do art. 5º, a partir do primeiro dia do mês subsequente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês de pagamento. (Vide Medida Provisória nº 1.725, de 1998) (Vide Lei nº 9.716, de 1998)

De outro, as penalidades pelo descumprimento das obrigações acessórias previstas no citado art. 32, inciso IV, anteriormente capituladas nos seus §§ 4º e 5º, foram substituídas pelas multas incluídas art. 32-A, desde que apuradas em procedimento de ofício que trate isoladamente de tais obrigações acessórias - a não apresentação da GFIP ou sua entrega com incorreções ou omissões. Confira-se:

Art. 32-A. O contribuinte que deixar de apresentar a declaração de que trata o inciso IV do caput do art. 32 desta Lei no prazo fixado ou que a apresentar com incorreções ou omissões será intimado a apresentá-la ou a prestar esclarecimentos e sujeitar-se-á às seguintes multas: (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009). (Vide Lei nº 13.097, de 2015)

I – de R\$ 20,00 (vinte reais) para cada grupo de 10 (dez) informações incorretas ou omitidas; e (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009).

II – de 2% (dois por cento) ao mês-calendário ou fração, incidentes sobre o montante das contribuições informadas, ainda que integralmente pagas, no caso de falta de entrega da declaração ou entrega após o prazo, limitada a 20% (vinte por cento), observado o disposto no § 3º deste artigo. (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009).

§ 1º Para efeito de aplicação da multa prevista no inciso II do caput deste artigo, será considerado como termo inicial o dia seguinte ao término do prazo fixado para entrega da declaração e como termo final a data da efetiva entrega ou, no caso de não-apresentação, a data da lavratura do auto de infração ou da notificação de lançamento. (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009).

§ 2º Observado o disposto no § 3º deste artigo, as multas serão reduzidas: (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009).

I – à metade, quando a declaração for apresentada após o prazo, mas antes de qualquer procedimento de ofício; ou (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009).

II – a 75% (setenta e cinco por cento), se houver apresentação da declaração no prazo fixado em intimação. (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009).

§ 3º A multa mínima a ser aplicada será de: (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009).

I – R\$ 200,00 (duzentos reais), tratando-se de omissão de declaração sem ocorrência de fatos geradores de contribuição previdenciária; e (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009).

II – R\$ 500,00 (quinhentos reais), nos demais casos. (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009).

Por fim, as multas capituladas no reportado art. 35, incisos I, II e III, deram lugar àquela disposta no acrescentado art. 35-A, quando apurada em procedimento de ofício tratando do descumprimento da obrigação principal e/ou acessória. Afinal, o novo comando legal abarcou tanto a multa pelo descumprimento da obrigação principal como aquela decorrente da falta de entrega da GFIP ou quando sua entrega se deu com incorreção ou omissão, afastando-se a aplicação simultânea de tais penalidades, nestes termos:

Art. 35-A. Nos casos de lançamento de ofício relativos às contribuições referidas no art. 35 desta Lei, aplica-se o disposto no art. 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996. (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009).

Do até então posto, a partir da nova configuração dada à matéria, pode-se inferir acerca das referidas penalidades:

1. art. 35: trata da multa moratória decorrente do recolhimento intempestivo, **mas espontâneo**, das contribuições devidas. Por tais razões, inaplicável ao procedimento de ofício;

2. art. 32-A: trata da multa decorrente do procedimento de ofício isolado, que tenha por objeto a apuração do descumprimento da obrigação acessória atinente à entrega da GFIP (não apresentação ou apresentação com incorreção ou omissão);

3. art. 35-A: trata da multa decorrente do procedimento de ofício que apurou o descumprimento da obrigação acessória atinente à entrega da GFIP (não apresentação ou apresentação com incorreção ou omissão) cumulada com a multa por falta de recolhimento das contribuições não declaradas.

Ante o que se viu, a análise da retroatividade benigna passa, inicialmente, pelo conhecimento das penalidades apuradas no procedimento fiscal, eis que manifestado sopesamento circunscreve-se a matérias de cunho material análogo. Logo, há de se conhecer se reportada autuação se deu apenas em face do descumprimento da obrigação instrumental atinente à entrega da GFIP (não apresentação ou apresentação com incorreções ou omissões) ou se foi cumulada com a multa por falta de recolhimento das contribuições não declaradas.

Nessa seara, reportada retroatividade terá por parâmetro a origem da matéria autuada, se exclusivamente houve o descumprimento da obrigação acessória atinente à entrega da GFIP ou se este se deu cumulativamente com a falta de recolhimento das contribuições não declaradas, nestes termos:

1. quando a infração teve por motivação, exclusivamente, o descumprimento dos revogados §§ 4º e 5º do art. 32 da citada lei (obrigação acessória referente à entrega da GFIP): o sopesamento terá por parâmetro o valor autuado e aquele que supostamente restaria, fosse calculado na forma prevista no transcrito art. 32-A;

2. quando dito lançamento trata do descumprimento das obrigações principal e acessória já citadas, manifestada comparação terá por parâmetro o somatório das multas aplicadas pelo descumprimento das obrigações principal (art. 35, na redação anterior) e acessória (art. 32, §§4º ou 5º, na redação anterior) e aquele que supostamente restaria, fosse calculado na forma prevista no transcrito art. 35-A.

Ademais, trata-se de entendimento pacificado tanto na Receita Federal do Brasil como na Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, conforme se vê na Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 14, de 4 de dezembro de 2009. Confira-se:

Art. 2º No momento do pagamento ou do parcelamento do débito pelo contribuinte, o valor das multas aplicadas será analisado e os lançamentos, se necessário, serão retificados, para fins de aplicação da penalidade mais benéfica, nos termos da alínea "c" do inciso II do art. 106 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 - Código Tributário Nacional (CTN).

[...]

Art. 3º A análise da penalidade mais benéfica, a que se refere esta Portaria, será realizada pela comparação entre a soma dos valores das multas aplicadas nos lançamentos por descumprimento de obrigação principal, conforme o art. 35 da Lei nº 8.212, de 1991, em sua redação anterior à dada pela Lei nº 11.941, de 2009, e de obrigações acessórias, conforme §§ 4º e 5º do art. 32 da Lei nº 8.212, de 1991, em sua

redação anterior à dada pela Lei nº 11.941, de 2009, e da multa de ofício calculada na forma do art. 35-A da Lei nº 8.212, de 1991, acrescido pela Lei nº 11.941, de 2009.

Dito isso, salvo quanto à exceção acima replicada, depreende-se que a multa de ofício e os juros de mora se impõem, respectivamente, pelos arts. 44, I, e 61, § 3º, da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, com redação dada pela Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007. Confirma-se:

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes **multas**: (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007) (grifo nosso)

I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata; (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

Art. 61. [...]

§ 3º Sobre os débitos a que se refere este artigo incidirão **juros de mora** calculados à taxa a que se refere o § 3º do art. 5º, a partir do primeiro dia do mês subsequente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês de pagamento. (grifo nosso)

Acrescente-se que tais matérias já estão pacificadas perante este Conselho, conforme Enunciados nºs 4 e 108 de súmula da sua jurisprudência transcritos na sequência:

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. (**Vinculante**, conforme Portaria MF nº 277, de 07/06/2018, DOU de 08/06/2018).

Súmula CARF nº 108:

Incidem juros moratórios, calculados à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, sobre o valor correspondente à multa de ofício. (**Vinculante**, conforme Portaria ME nº 129, de 01/04/2019, DOU de 02/04/2019)

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

Ressalta-se, primeiramente, que o contexto fático amolda-se às penalidades associadas correspondentes a fatos geradores ocorridos até 30 de novembro de 2008, constituídas mediante lançamentos de ofício pelo descumprimento das obrigações principal e aquela acessória do contribuinte prestar mensalmente, por meio da respectiva GFIP, as informações previstas na legislação tributária. Confirma-se excertos da decisão de origem que ora transcrevemos (processo digital, fl. 123):

A nova legislação, para os lançamentos de ofício, prevê uma única multa para os casos de falta de recolhimento e de falta de declaração ou apresentação de declaração inexata em GFIP ou apenas a multa de mora quando não ocorrer o lançamento de ofício, enquanto que a legislação que vigia até a edição da Medida Provisória acima, previa uma multa de mora para a falta de recolhimento de contribuições (AIOP – Auto de Infração de Obrigações Principais) e mais uma multa pecuniária para falta de declaração ou declaração inexata em GFIP, cobrada através de um AIOA (Auto de Infração de Obrigações Acessórias).

De tais disposições legais e como na presente ação fiscal tem-se descumprimento de obrigação acessória e também principal, pelo mesmo fato gerador, mostra-se necessária à análise comparativa da multa - em conformidade com a legislação à época e a cominada no novo ordenamento jurídico, devendo prevalecer a mais benéfica ao Sujeito Passivo, nos termos das disposições contidas no art. 106, II, "c" do CTN.

A propósito, inaplicável a retroatividade benigna prevista no CTN, art. 106, operando-se a penalidade prevista no art. 32-A da Lei nº 8.212, de 1991, com a redação dada pela MP nº 449, de 2008. Contudo, consoante se viu, não há que se confundir a multa isolada aplicável à hipótese de mera omissão atinente à entrega tempestiva ou com incorreção da GFIP - nada se referindo com a falta de recolhimento das respectivas contribuições (art. 32-A) -, com a multa de ofício apurada em procedimento fiscal tanto pelo não-recolhimento como pela declaração incorreta das contribuições devidas (art. 35-A).

Assim considerado, a comparação para identificação da penalidade mais benigna entre a multa aplicada com fundamento no art. 32, inciso IV, § 5º, da Lei nº 8.212/91, na redação dada pela Lei nº 9.528/97, não poderá ser o mencionado art. 32-A, como pretende a Recorrente, mas sim o também inaugurado art. 35-A, que remeteu para o art. 44, inciso I, da Lei nº 9.430, de 1996.

Visto dessa forma, independentemente de manifestação deste Conselho, quando do pagamento ou parcelamento do manifestado débito, a unidade preparadora deverá identificar e cobrar a penalidade mais benéfica, dentre a constante da autuação correspondente ao descumprimento das obrigações principal e acessória, e aquela que supostamente restaria, fosse calculada na forma prevista no introduzido art. 35-A da reportada Lei.

Ante o exposto, acertada a decisão de origem que, tocante à matéria, julgou parcialmente procedente a impugnação da Contribuinte, restringindo dita autuação às competências 07 a 10 de 2005.

Retorno de diligência

Quando manifestada controvérsia foi inicialmente apreciada na sessão do dia 21 de janeiro de 2015, mencionado julgamento 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 2402-000.489, da qual extraio os seguintes excertos (processo digital, fls. 150 a 152):

Tem-se, portanto, que a análise da procedência ou não da cobrança de multa nestes autos, por se tratar de obrigação acessória, depende do julgamento da exigência do montante principal.

[...]

Diante disso, para que seja possível proceder com o julgamento do presente auto de infração, é necessário que sejam prestadas informações relacionadas às demais NFLD's lavradas neste procedimento fiscal, elencadas à (fl. 47).

Inicialmente, dentre as NFLD's mencionadas acima, devem ser identificadas pela fiscalização aquelas que versam sobre a exigência das contribuições previdenciárias (obrigação principal) que deixaram de ser declaradas e que resultaram na lavratura do presente auto de infração.

A unidade demandada informou a situação dos julgamentos atinentes aos processos das obrigações principais dos quais este é reflexo, nos seguintes termos (processo digital, fl. 154):

Em atendimento à Resolução nº 2402-000.489 - 4ª / 2ª Turma Ordinária do CARF, informamos que sobre os lançamentos de débitos conexos, referentes a Obrigações Principais, que originaram o presente Lançamento de Débito de aplicação de multa por falta de cumprimento de obrigações acessórias, foram expedidos os acórdãos abaixo informados e, se encontram nas seguintes situações:

Processo **18088.000554/2010-30**, referente **contribuições SAT/RAT**, 01/2005 a 12/2009, DEBCAD **37.280.083-1**, Recurso Voluntário conhecido e, no mérito **DADO PARCIAL PROVIMENTO**, reconhecendo a isenção no período a partir de 05/12/2005, conforme acórdão nº 2803-002-646 - 3ª Turma Especial, Sessão de 15 de agosto de 2013, (doc.fl.s.185 à 202), pendente de julgamento de **Recurso Especial apresentado pela PGFN**.

Processo **18088.000555/2010-84**, referente **contribuições da empresa**, 01/2005 a 04/2010, DEBCAD **37.280.084-0**, Recurso Voluntário conhecido e, no mérito **DADO PARCIAL PROVIMENTO**, reconhecendo a isenção no período a partir de 05/12/2005, Acórdão nº 2302.003.609 - 3ª Turma Especial em 22 de janeiro de 2015, (doc.fl.s.217 à 224), estando em cobrança administrativa do saldo referente a lançamento de acréscimos legais, DAL, incidentes sobre recolhimentos efetuados em atraso.

Processo **18088.000556/2010-29**, referente **contribuições devidas a Outras Entidades (terceiros)**, período 01/2005 a 12/2009, DEBCAD **37.280.085-8**, Recurso Voluntário conhecido e, no mérito **DADO PARCIAL PROVIMENTO**, reconhecendo a isenção no período a partir de 05/12/2005, Acórdão nº 2803-002.644 - 3ª Turma Especial, Sessão de 15 de agosto de 2013, (doc.fl.s.199 à 204), pendente de julgamento de **Recurso Especial apresentado pela PGFN**.

Processo **18088.000553/2010-95**, referente **contribuições descontadas dos segurados**, de 01/2005 a 12/2009, Recurso Voluntário conhecido e no mérito **NEGADO PROVIMENTO**, Acórdão 2803-002-642 - 3ª Turma Especial, Sessão de 15 de agosto de 2013, (doc.fl.s.195 a 198), AI DEBCAD **37.280.082-3**, débito desmembrado e **parcelado** L.11941/2009.

(Destaques no original)

Entidades imunes

Acerca das alegações recursais tocante à matéria, torna-se oportuno reproduzir o entendimento da 2ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais - Acórdão nº 9202-099.969 - manifestado no julgamento do Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional em face da decisão prolatada pela 3ª Turma Especial no julgamento do **processo dito principal** nº 18088.000554/2010-30. Nesse pressuposto, para facilitar a compreensão, transcrevemos, inclusive, a ementa, dispositivo e relatório, nestes termos (processo digital, fls. 191 a 195):

Ementa:

PREVIDENCIÁRIO CUSTEIO AUTO DE INFRAÇÃO ISENÇÃO DE CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS INEXISTÊNCIA DE PEDIDO DE ISENÇÃO JUNTO AO INSS (SRF) DESCUMPRIMENTO DO ART. 55 DA LEI 8212/91 RETROATIVIDADE DA LEI 12.101/2009 ARTIGO 106, II, "B" DO CTN INAPLICABILIDADE.

O art. 55 da lei 8212/91 estabelece requisitos legais para que a entidade usufrua do direito a isenção de contribuições previdenciárias. O pedido de isenção e o consequente deferimento perante o INSS e, posteriormente SRF, constituem exigências legais que não podem ser afastadas sob o fundamento do art. 106, II do CTN já que não podem ser tidos como regras meramente procedimentais.

Somente a partir de 30/11/2009, a isenção/imunidade em relação as contribuições previdenciárias passou a ser regulamentada pela Lei 12.101, de 2009. Assim, a partir da dita lei é que o usufruto da isenção não mais depende de requerimento junto à Secretaria da Receita Federal do Brasil (ou INSS), bastando a posse do certificado emitido pelo órgão do Ministério da respectiva área de atuação e o cumprimento dos requisitos ali elencados.

Dispositivo:

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, vencido o conselheiro João Victor Ribeiro Aldinucci, que lhe negou provimento.

Relatório:

Cuida-se de Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional em face do Acórdão nº 2803-002.643, proferido na Sessão de 15 de agosto de 2013, e que deu provimento parcial ao Recurso Voluntário, nos termos do dispositivo a seguir reproduzido:

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao recurso, para reconhecer o direito da recorrente à isenção no período de 05.12.2005 em diante, devendo assim ser excluídas do presente lançamento as rubricas referentes às contribuições patronais, no período.

O Acórdão foi assim ementado:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2005 a 31/12/2009

CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. ISENÇÃO. COMPROVAÇÃO. DOS REQUISITOS.

Demonstrado que a entidade possuía toda a certificação necessária à fruição do favor legal da isenção, esta deve ser reconhecida, independentemente da lavratura do extinto Ato Declaratório lavrado em decorrência do que previsto no §1º do art. 55 da lei 8.212/91.

O recuso visa rediscutir a seguinte matéria: **Retroatividade da Lei nº 12.101, de 2009.**

Em exame preliminar de admissibilidade, a presidência da Câmara de origem negou seguimento ao apelo. A Fazenda Nacional opôs agravo, os quais foram acolhidos, dando-se seguimento ao recurso.

Em suas razões recursais a Fazenda Nacional aduz, em síntese, que não se vislumbra no novo regramento introduzido pela Lei nº 12.101, de 2009 qualquer das hipóteses prevista na legislação capazes de ensejar a sua aplicação a fatos geradores pretéritos; que da simples leitura do art. 106, do CTN vê-se que o inciso I não tem aplicação ao caso, pois não se trata de interpretação; que também não é o caso do inciso II, pois não se trata de imposição de penalidade; que a nova regra estabelece condições mais gravosa para os contribuinte; que se aplica à hipótese a regra do art. 144 do CTN; que não é o caso também da isenção de que trata o § 1º do referido art. 144, pois a lei não

instituiu novo critério de apuração ou processo de fiscalização, nem ampliou poderes de investigação ou outorgou maiores garantias ao crédito.

É o relatório.

Voto:

Conselheiro Pedro Paulo Pereira Barbosa, Relator.

O recurso é tempestivo e atende aos demais pressupostos de admissibilidade. Dele conheço.

Quanto ao mérito, a matéria em discussão envolve o reconhecimento da isenção/imunidade tributária das entidades beneficentes de assistência social, relativamente a fatos geradores havidos antes da vigência da Lei nº 12.101, de 2009, mais especificamente sobre o procedimento a ser adotado nesse processo de reconhecimento. É que o Acórdão Recorrido reconheceu a isenção antes da vigência da Lei nº 12.101/09, mesmo diante do fato de que a contribuinte teve indeferido pedido de reconhecimento da isenção, nos termos do art. 55, da Lei nº 8.212, de 1.991.

Registre-se que, no presente caso, trata-se de lançamento formalizado no ano de 2010, referente a fatos geradores ocorridos nos anos de 2005 a 2007. Logo, o lançamento foi realizado na vigência da Lei nº 12.101, de 2009, e se refere a fatos anteriores a essa vigência. O fundamento da decisão foi o de que, eliminada a exigência do Ato Declaratório, e a contribuinte atendendo a todos os demais requisitos, deve ser reconhecida a isenção.

O que veio para ser rediscutido neste colegiado é a aplicabilidade (ou não) da nova lei no que se refere a normas de índole processual. O Acórdão Recorrido entendeu aplicável ao lançamento a norma processual introduzida pela nova legislação, ainda que posterior, mais especificamente quanto ao reconhecimento da imunidade. O fundamento da nulidade foi o de que a autoridade lançadora não poderia ter fundamentado o lançamento apenas no fato de que o contribuinte não requereu o benefício, como se tinha na legislação anterior, mas mencionar os requisitos para o gozo da isenção que não teriam sido observados, como exigia a nova legislação. Veja-se o seguinte trecho do voto condutor do Recorrido:

E nesse período os pedidos de isenção foram negados pois a recorrente não possuía os CEAS necessários, que vieram a ser expedidos somente após a MP 446/08 em razão do seu art. 37. Os deferimentos foram publicados nos DOU de 26.01.2009 e 04.02.2009.

Sintetizando, para o período de 05.12.2005 em diante a recorrente teve tardiamente o direito reconhecido ao CEAS, mas somente nos períodos de vigência da MP 446/08 e da lei 12.101/09 foi reconhecida a isenção pois não havia a exigência de Ato Declaratório.

Do que posto, temos que a recorrente tinha todos os requisitos para usufruir da isenção no período de 05.12.05 em diante, exceto o ato declaratório exigido na vigência do §1º do art. 55 da lei 8.212/91.

A supressão da exigência do ato declaratório, consoante lei 12.101/09, tem uma abrangência diferente, a nosso sentir, daquela exarada pelo i. julgador. Não havendo mais tal ato jurídico em nosso ordenamento, tendo a entidade comprovada a posse de toda a certificação necessária à fruição do favor legal da isenção, esta deve ser reconhecida, independentemente da lavratura do extinto Ato Declaratório.

De fato, compulsando o Relatório Fiscal, ali foi relatado que a instituição teve denegada a isenção da cota patronal das contribuições previdenciárias em três oportunidades (1997, 2005 e 2009).

Pois bem, na vigência do art. 55, da Lei nº 8.212, de 1.991, a isenção/imunidade deveria ser requerida pelo contribuinte e reconhecida por ato da autoridade administrativa, a quem competia averiguar se o contribuinte satisfazia os requisitos para o gozo do benefício, dentre eles a sua certificação como entidade beneficente e de assistência social. Confira-se:

Art. 55. Fica isenta das contribuições de que tratam os arts. 22 e 23 desta Lei a entidade beneficente de assistência social que atenda aos seguintes requisitos cumulativamente: (Revogado pela Lei nº 12.101, de 2009)

[...]

§ 1º Ressalvados os direitos adquiridos, a isenção de que trata este artigo será requerida ao Instituto Nacional do Seguro Social-INSS, que terá o prazo de 30 (trinta) dias para despachar o pedido. (Revogado pela Lei nº 12.101, de 2009)

Ou seja, o essencial é que a norma exigia o prévio reconhecimento formal, por meio de procedimento específico, para o gozo do benefício. Portanto, a ausência do requerimento da isenção era condição suficiente para que o contribuinte não fizesse jus ao gozo do benefício.

Com a Lei nº 12.101, de 2008, o gozo à isenção passou a ser exercido apenas com reconhecimento da entidade como de assistência social, independentemente de prévio exame por parte da autoridade administrativa tributária, com a ressalva de que, com a posterior constatação de descumprimento a algum dos requisitos, a autoridade administrativa lavraria o competente auto de infração. Vejamos:

Art. 31. O direito à isenção das contribuições sociais poderá ser exercido pela entidade a contar da data da publicação da concessão de sua certificação, desde que atendido o disposto na Seção I deste Capítulo.

Art. 32. Constatado o descumprimento pela entidade dos requisitos indicados na Seção I deste Capítulo, a fiscalização da Secretaria da Receita Federal do Brasil lavrará o auto de infração relativo ao período correspondente e relatará os fatos que demonstram o não atendimento de tais requisitos para o gozo da isenção. (Vide ADIN 4480)

§ 1º Considerar-se-á automaticamente suspenso o direito à isenção das contribuições referidas no art. 31 durante o período em que se constatar o descumprimento de requisito na forma deste artigo, devendo o lançamento correspondente ter como termo inicial a data da ocorrência da infração que lhe deu causa.

§ 2º O disposto neste artigo obedecerá ao rito do processo administrativo fiscal vigente.

O Acórdão Recorrido assim se pronunciou para concluir pelo reconhecimento da isenção:

A supressão da exigência do ato declaratório, consoante lei 12.101/09, tem uma abrangência diferente, a nosso sentir, daquela exarada pelo i. julgador. Não havendo mais tal ato jurídico em nosso ordenamento, tendo a entidade comprovada a posse de toda a certificação necessária à fruição do favor legal da isenção, esta deve ser reconhecida, independentemente da lavratura do extinto Ato Declaratório.

Divirjo desse entendimento. Primeiramente, não vejo em que se baseou o Colegiado *a quo* para afirmar que a contribuinte estava de posse “de toda a certificação necessária para a fruição do favor fiscal”, em relação ao período em questão, se o próprio órgão responsável para examinar e decidir sobre esse ponto, decidiu de forma contrária. No ano de 1997 o pedido foi indeferido sob o fundamento de que “a entidade, em período anterior à obtenção do Certificado de Entidade de Fins Filantrópicos recolheu apenas as contribuições referentes à retenção dos segurados, fato esse impeditivo para a concessão da isenção requerida; em 2005, o pedido foi indeferido pela falta de apresentação de Certificado de Entidade de Assistência Social vigente; em outubro de 2009 a contribuinte foi notificada de que não fazia jus à isenção e intimada a regularizar sua situação fiscal quanto ao recolhimento das contribuições sociais.

Aliás, em momento algum o recorrido examina esses elementos, e não consta nos autos nada que corrobore a afirmação de que a entidade preenchia todos os requisitos.

Enfim, penso que assiste razão à Fazenda Nacional. Não se aplica neste caso nenhuma das regras de retroação da norma. E como a contribuinte não tinha na ocasião reconhecido o direito à isenção, com mais razão ainda não poderia o Colegiado *a quo*, como base na legislação posterior, reconhecer essa isenção, em relação ao período pretérito.

Ante o exposto, conheço do Recurso Especial da Procuradoria é no mérito, dou-lhe provimento.

A propósito, dito entendimento foi igualmente reproduzido por aquela Turma no julgamento do Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional em face da decisão prolatada pela mesma 3ª Turma Especial no julgamento do **processo dito principal** nº 18088.000556/2010-29 – Acórdão nº 9202-009.970 (processo digital, fls. 197 a 201).

Fundamentos da decisão de origem

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

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

[...]

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

[...]

§ 3º A exigência do § 1º pode ser atendida com a transcrição da decisão de primeira instância, se o relator registrar que as partes não apresentaram novas razões de defesa perante a segunda instância e propuser a confirmação e adoção da decisão recorrida. (Redação dada pela Portaria MF nº 329, de 2017)

Nessa perspectiva, tocante às alegações remanescentes, 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:

DA OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA E DA OBRIGAÇÃO PRINCIPAL. INTENÇÃO.

Alega a Defendente que em nenhum momento houve dolo de sua parte para lesar o Fisco.

De início, é importante asseverar que infração, em matéria tributária, é qualquer ação ou omissão, voluntária ou involuntária, praticada pelo sujeito passivo contra a legislação. Em outras palavras: a responsabilidade por infrações à legislação tributária é de ordem objetiva, pois independe da vontade do agente ou do responsável.

A penalidade a ser aplicada no campo tributário independe das circunstâncias ou dos efeitos das infrações, bastando, para sua aplicação, que se caracterize o fato ocorrido como desobediência à sua legislação. O Código Tributário Nacional - CTN, ao tratar da responsabilidade por infrações assim determina em seu artigo 136, *in verbis*:

“Art. 136. Salvo disposição de lei em contrário, a responsabilidade por infrações da legislação tributária independe da intenção do agente ou do responsável e da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato.”

Desse modo, em princípio, não importa se o sujeito passivo teve ou não a intenção de transgredir a legislação tributária, sendo irrelevante para a punição do infrator, o elemento subjetivo do ilícito, isto é, se houve dolo ou culpa na prática do ato, ou, ainda se houve má-fé e nem omissão. Também não importa, em princípio, perquirir se o ato ilícito praticado gerou efeitos (por exemplo, se o sujeito passivo obteve vantagem com o não-recolhimento), nem interessa saber qual a natureza do ato ou a extensão dos seus efeitos.

Assevere-se, mais, a imposição de penalidades pelo descumprimento de obrigações acessórias independe se as contribuições correspondentes foram recolhidas. Isto porque consistem em deveres instrumentais tributários acessórios, isto é, não revelam dever de pagar tributo em si mesmo, mas prestam informações ou outros elementos necessários e que induzem ao dever de pagar.

De acordo com o art. 113 do CTN, a obrigação tributária pode ser principal ou acessória. A 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. E a obrigação acessória decorre da legislação tributária e tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, nela prevista no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos, e pelo simples fato de sua inobservância, converte-se em obrigação principal relativamente à penalidade pecuniária.

Estas duas obrigações (principal e acessória) não se confundem.

A constatação da falta de recolhimento de contribuições previdenciárias, apurados em auditoria fiscal, enseja a constituição de crédito tributário - Auto-de-Infração de Obrigação Principal - AIOP. Trata-se de obrigação principal.

Distinta é a obrigação acessória. O descumprimento de um dever instrumental constitui fato gerador para a imposição - obrigatória e vinculada - de penalidade pecuniária, consubstanciada em Auto-de-Infração de Obrigação Acessória - AIOA, que também é documento autônomo de crédito previdenciário.

São documentos de crédito decorrentes de fatos geradores distintos, ou seja, o cumprimento ou não da obrigação tributária principal não afasta o dever do cumprimento da obrigação acessória, nos exatos termos do art. 113 e §§ do CTN.

Dessa forma, constatado o descumprimento de obrigações tributárias, e considerando as disposições legais previstas na Legislação Previdenciária, não pode o agente fiscal

furtar-se ao cumprimento do legalmente estabelecido, sob pena de responsabilidade, de conformidade com o art. 142, parágrafo único, do CTN.

[...]

DA ANISTIA. DA IMPOSSIBILIDADE. CONCESSÃO LEGAL.

A Defendente pede a concessão de anistia e invoca o art. 180 e seguintes do CTN.

Não há como atendê-la. O próprio art. 180 disciplina que a anistia abrange exclusivamente as infrações cometidas anteriormente à vigência da lei que a concede. Ou seja, a anistia deve se conferida por lei, devendo ser cumpridos os requisitos previstos para sua concessão.

E esta instância julgadora não tem competência para tal e o caput do art. 37 do Texto Constitucional estabelece os fundamentais princípios orientadores da Administração Pública, dentre eles, destaca-se o da Legalidade, o qual é claro ao dispor que a administração só pode fazer exatamente o que a lei manda, determina.

Assim, inexistente previsão legal que ampare a solicitação da Defendente.

[...]

DO PRAZO PARA APRESENTAÇÃO DE PROVAS. PRECLUSÃO. TESTEMUNHA. AUSÊNCIA DE PREVISÃO LEGAL.

A Defendente requer a produção de todas as provas permitidas por lei - documental, pericial e testemunhal, e requer prazo para a juntada de demais comprovantes.

No entanto, conforme constou no IPC – Instrução para o Contribuinte, parte integrante dos autos, recebido o Auto-de-Infração, a Empresa tem o prazo de 30 (trinta) dias para impugnar a autuação, instruída com os documentos em que se fundamenta ou com as razões da não apresentação, especificando as provas que se pretenda produzir.

No tocante à juntada posterior de documentos, registre-se que no julgamento administrativo de primeira instância não há previsão legal para apresentação de outros tipos de provas que não sejam as documentais, que devem, em regra, ser apresentadas junto com a impugnação, e, no que tange à juntada posterior de documentos de interesse probatório, o mesmo somente é possível se presente um dos requisitos admitidos no § 4º do artigo 16 do Decreto nº 70.235/72, que dispõe sobre o Processo Administrativo Fiscal. Caso contrário, precluiu o seu direito de apresentá-los. No presente processo, não se vislumbra a presença de qualquer dos requisitos e, portanto, precluso o direito de apresentar novos elementos probatórios.

E em relação à realização de perícias/diligências, o assunto é regulado pelos artigos 16 e 18 do Decreto 70.235/72 (DOU de 07/03/1972).

A perícia/diligência pode ser realizada por determinação do julgador ou por solicitação da impugnante. Não basta o interessado simplesmente protestar pela perícia/diligência, sendo necessário demonstrar por que se pede tal verificação. Assim, a solicitação deverá conter os motivos que a justificam e os quesitos referentes aos exames desejados.

Verifica-se, pois, que a diligência/perícia não constitui direito subjetivo do autuado, cabendo ao julgador recusá-la se entendê-la desnecessária ou impraticável.

No presente, tendo sido pleiteada a realização de diligência, de forma genérica, é de se entendê-la totalmente desnecessária, posto que os documentos/elementos que embasaram o lançamento foram elaborados e apresentados pela própria Empresa. Nenhum fato novo trouxe a Autuada ao processo que motivasse a realização de

diligência/perícia. Ademais, o pedido de perícia não veio acompanhado dos requisitos necessários, conforme determina o Decreto nº 70.235/72.

Assim, fica indeferido o pedido de perícia formulado na Impugnação, pois além de pedido desacompanhado dos requisitos necessários, se mostra completamente desnecessária.

Já quanto à solicitação de prova testemunhal, não pode ser deferida, pois não há previsão no rito do processo administrativo fiscal para audiência de instrução, na qual seriam ouvidos testemunhas, e os depoimentos deveriam ter sido apresentados sob forma de declaração escrita, juntamente com a Impugnação.

PARCELAMENTO. SETOR COMPETENTE.

Por derradeiro das alegações da Impugnante, caso não seja reconhecido seu direito à isenção requer a inclusão do débito junto ao parcelamento do Refis/2009.

No entanto, observe-se que o pedido de parcelamento é um ato espontâneo do contribuinte, e conforme item 1 do anexo IPC – Instrução para o Contribuinte, “*Para emissão de guia de recolhimento, apresentação de impugnação ou **parcelamento**, o contribuinte **deverá dirigir-se à unidade de atendimento da Receita Federal do Brasil***”, não sendo esta a instância adequada para fazê-lo, mesmo porque o pedido de parcelamento deverá ser efetuado em termo próprio, com apresentação de toda a documentação pertinente e seguindo os trâmites legais, devendo o contribuinte, se assim o desejar, dirigir-se ao Órgão de origem para efetivar o parcelamento possível.

E, ainda, em que pese a Defendente informar que parcelou seus débitos junto à Receita Federal, nos termos da Lei nº 11.941/2009, conforme comprovantes inclusos, não traz aos autos quaisquer provas de sua alegação, que como já vimos acima, as provas devem ser apresentadas junto com a impugnação. E, lembrando, mesmo que a empresa parcele seus débitos (obrigação principal), tal fato não a afasta do seu dever de cumprimento de obrigação acessória, nos exatos termos do art. 113 e §§ do CTN, tema tratado acima, em tópico específico.

Julgamentos vinculados

Segundo a Lei nº 8.212, de 1991, art. 32, inciso IV, § 5º, já transcritos no tópico anterior, combinado com o art. 284, incisos I e II do Decreto nº 3.048, de 1999, a autuação decorrente do reportado dever instrumental terá por base de cálculo o valor devido correspondente à contribuição não declarada, ajustado com base no número de segurados na respectiva competência.

Assim entendido, já que o resultado do julgamento de recurso interposto contra decisão referente à obrigação tributária principal reflete naquele atinente à obrigação tributária acessória àquela vinculada, consoante Relatório da Diligência, destaca-se, no quadro abaixo, as autuações cujos efeitos terão de ser replicados no presente julgamento (processo digital, fl. 154):

Debcad	Processo principal	Situação do julgamento
37.280.083-1	18088.000554/2010-30	Julgado
37.280.084-0	18088.000555/2010-84	Julgado
37.280.085-8	18088.000556/2010-29	Julgado
37.280.082-3	18088.000553/2010-95	Julgado

Como visto, tratando-se de relação intrínseca estabelecida entre aquelas obrigações principais e esta acessória (CFL-68), quando afastada as bases de cálculo das primeiras por motivos diversos de suposta decadência em face do CTN, art. 150, §4º, igualmente inexistente o descumprimento desta segunda. Afinal, o contribuinte não poderá ser penalizado pelo suposto descumprimento de obrigação acessória à qual não se sujeitava.

Nestes termos, o provimento dado à matéria recursal discriminada abaixo não reflete diretamente no resultado desta controvérsia, porque o crédito remanescente refere-se às competências 07 a 10 de 2005, não alcançadas pela decisão ali prolatada.

Debcad nº 37.280.084-0 - processo fiscal nº 18088.000555/2010-84:

1. o crédito tributário correspondente à competência 12/2005 e àquelas que lhes são posteriores foi cancelado.

Conclusão

Ante o exposto, rejeito a prejudicial de decadência suscitada no recurso interposto e, no mérito, nego-lhe provimento.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)
Francisco Ibiapino Luz