



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	19515.004072/2010-34
ACÓRDÃO	2003-006.851 – 2ª SEÇÃO/3ª TURMA EXTRAORDINÁRIA
SESSÃO DE	12 de novembro de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	SANTHER FABRICA DE PAPEL SANTA THEREZINHA S/A
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Outros Tributos ou Contribuições

Período de apuração: 01/01/2005 a 31/12/2006

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL (PAF). AÇÃO JUDICIAL. OBJETOS COMUNS. UNIDADE DE JURISDIÇÃO. INSTÂNCIA ADMINISTRATIVA. RENÚNCIA. SÚMULA CARF. ENUNCIADO Nº 1. APLICÁVEL. RECURSO VOLUNTÁRIO. NÃO CONHECIMENTO.

A propositura de ação judicial por qualquer modalidade processual, antes ou após o lançamento de ofício, implica renúncia às instâncias administrativas quanto ao objeto contestado conjuntamente nos respectivos processos. Logo, resta passiva de apreciação na seara administrativa tão somente matéria distinta daquela constante do processo judicial.

PAF. INCONSTITUCIONALIDADES. APRECIÇÃO. SÚMULA CARF. ENUNCIADO Nº 2. APLICÁVEL. RECURSO VOLUNTÁRIO. NÃO CONHECIMENTO.

Compete ao poder judiciário aferir a constitucionalidade de lei vigente, razão por que resta inócua e incabível qualquer discussão acerca do assunto na esfera administrativa. Logo, este Conselho deverá se abster da apreciação de reporta matéria.

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL (PAF). JURISPRUDÊNCIA. PRECEDENTES. VINCULAÇÃO. INEXISTÊNCIA.

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

PAF. DOUTRINA. CITAÇÃO. EFEITOS. VINCULAÇÃO. INEXISTÊNCIA.

As citações doutrinárias, ainda quando provenientes de respeitáveis juristas, retratam tão somente juízos subjetivos que pretendem robustecer as razões defendidas pelo subscritor. Portanto, ante a ausente vinculação legalmente prevista, insuscetíveis de prevalecer sobre a legislação tributária.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, conhecer parcialmente do recurso interposto, não se apreciando a matéria objeto da discussão judicial nem as alegações tocantes à inconstitucionalidade para, na parte conhecida, negar-lhe provimento.

(documento assinado digitalmente)

Francisco Ibiapino Luz - Relator e Presidente em exercício

Participaram da presente sessão de julgamento os Conselheiros Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim, Francisco Ibiapino Luz (presidente em exercício), Ronnie Soares Anderson (substituto integral) e Leonardo Nunez Campos (substituto integral).

RELATÓRIO

Trata-se de recurso voluntário interposto contra decisão de primeira instância, que julgou improcedente a impugnação apresentada pela Contribuinte com a pretensão de extinguir crédito tributário referente à contribuição destinada a terceiros, entidades e fundos.

Contextualização processual

No procedimento fiscal, foram constituídos créditos tributários decorrentes das remunerações pagas aos segurados, os quais foram pautados para julgamento nesta reunião, mas, posteriormente, retirados de pauta (itens 11 e 13), conforme síntese extraída do Termo de Encerramento da Ação Fiscal (processo digital, fl. 34):

Item	Debcad	Rubrica	Período	PAF
11	37.261.847-2	Cont. SAT/RAT	01/2005 a 09/2005	19515.004071/2010-90
13	37.261.848-0	Cont. Terceiros	01/2005 a 12/2006	19515.004072/2010-34

Autuação

Segundo o Relatório Fiscal do Auto de Infração (Debcad nº 37.261.848-0), a Recorrente deixou de declarar e recolher as contribuições destinadas ao Instituto Nacional de Colonização e Reforma Agrária - INCRA -, razão por que foi constituído o crédito em litígio, nestes termos (processo digital, fls. 36 a 43):

9. DA NATUREZA DAS CONTRIBUIÇÕES APURADAS NO PRESENTE LANÇAMENTO FISCAL

9.1. Destinadas ao INCRA - Instituto Nacional de Colonização e Reforma Agrária: foi alíquota de 0,2% sobre os salários de contribuição de empregados (e aprendizes) mencionados no item 7.

9.2. Em virtude da existência de ação judicial promovida pela empresa contra a obrigação de efetuar os recolhimentos ao INCRA - processo nº 98.03.036987-3 -, a cobrança dos valores ora apurados permanecerá sobrestada até decisão final.

9.3. As contribuições destinadas às demais entidades e fundos foram incluídas nos Autos de Infração de DEBCAD nº 37.261.844-8 (Processo 19515.004069/2010-11).

(destaque no original)

Impugnação

Inconformada, a Autuada apresentou impugnação, trazendo de relevante para a solução da presente controvérsia o disposto na sequência (processo digital, fls. 51 a 78):

1. Aduz que o crédito correspondente às competências 11/2005 e àquelas que lhe são anteriores foi atingido pela decadência prevista no art. 150, § 4º, do CTN.

2. Ressalta que, com fulcro no inciso II do art. 151 do CTN, o crédito em litígio foi depositado nos autos do processo judicial nº 88.0025496-9, em trâmite perante a 18ª Vara Federal da Seção Judiciária de São Paulo, cuja incidência tributária está sendo questionada.

3. Arrazoa suposta inconstitucionalidade da reportada incidência.

4. Transcreve precedentes jurisprudenciais e citações doutrinárias perfilhados à sua pretensão.

.Julgamento de Primeira Instância

A 12ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em São Paulo julgou improcedente a contestação da Impugnante, nos termos do relatório e voto registrados no acórdão recorrido, cuja ementa transcrevemos (processo digital, fls. 283 a 296):

ACÇÃO JUDICIAL EM CURSO. LANÇAMENTO PARA PREVENIR A DECADÊNCIA. RENÚNCIA AO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO. MATÉRIA DIFERENCIADA. JULGAMENTO.

É obrigação da autoridade fiscalizadora efetuar o lançamento das contribuições para a Seguridade Social e Terceiros, nos termos do artigo 142, parágrafo único do Código Tributário Nacional (CTN), caso inexista decisão judicial que proíba tal procedimento, sendo o lançamento ato vinculado e obrigatório, que visa afastar a decadência.

A propositura, pelo sujeito passivo, de ação judicial implica renúncia ao contencioso administrativo no tocante à matéria em que os pedidos administrativo e judicial são idênticos, devendo o julgamento ater-se à matéria diferenciada.

SUSPENSÃO DA EXIGIBILIDADE - A suspensão da exigibilidade do crédito tributário (art. 151 do CTN) é impeditiva da promoção de sua execução judicial, mas não impede o Fisco de proceder ao lançamento eis que este é atividade vinculada e obrigatória (art. 142 do CTN) e visa impedir a ocorrência da decadência.

DECADÊNCIA. INOCORRÊNCIA.

Com a declaração de inconstitucionalidade do artigo 45 da Lei n.º 8.212/91, pelo Supremo Tribunal Federal (STF), por meio da Súmula Vinculante n.º 8, publicada no Diário Oficial da União em 20/06/2008, o lapso de tempo de que dispõe a fiscalização para constituir os créditos relativos às contribuições previdenciárias será regido pelo Código Tributário Nacional (CTN - Lei n.º 5.172/66).

O lançamento das contribuições relativas às competências abrangidas pelo presente Auto de Infração (AI) foi realizado no prazo quinquenal previsto no CTN, não havendo que se falar em decadência.

Recurso Voluntário

Discordando da respeitável decisão, o Sujeito Passivo interpôs recurso voluntário, basicamente ratificando os argumentos apresentados na impugnação (processo digital, fls. 304 a 344).

Contrarrazões ao Recurso Voluntário

Não apresentadas pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional.

É o relatório.

VOTO

Conselheiro **Francisco Ibiapino Luz**, Relator

Admissibilidade

O recurso voluntário é tempestivo, pois a ciência da decisão recorrida se deu em 09/03/2015 (processo digital, fl. 301), e a peça recursal foi interposta em 30/03/2015 (processo

digital, fl. 303), dentro do prazo legal para sua interposição. Contudo, embora atendidos os demais pressupostos de admissibilidade previstos no Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, dele conheço apenas parcialmente, ante a preclusão lógica vista no presente voto.

Princípio da unidade de jurisdição

Consoante se vê nos excertos que ora transcrevemos da decisão recorrida, a Recorrente impetrou ação judicial, pleiteando o direito de não recolher a contribuição devida ao INCRA, nestes termos (processo digital, fl. 291):

Sustenta a impugnante que o presente Auto de Infração é improcedente, por ter a empresa promovido em Juízo o exame da legalidade da cobrança da contribuição lançada, destinada ao INCRA, por meio de AÇÃO DECLARATÓRIA nº 88.0025496-9, perante a 18ª Vara da Seção Judiciária de São Paulo, tendo sido depositado judicialmente, nos autos da Medida Cautelar nº 88.0042291-8, os valores objeto deste auto de infração, estando, assim, suspensa a exigibilidade do referido crédito tributário, nos termos do artigo 151, inciso II, do CTN. Segundo ela, estando a matéria "sub-judice" e o valor cobrado depositado judicialmente, o presente AI deve ser cancelado, por ser um procedimento injusto e ilegítimo, resguardando, assim, íntegro o direito da ora impugnante, até que seja proferida decisão judicial definitiva.

Em virtude da referida ação judicial - AÇÃO DECLARATÓRIA nº 88.0025496-9, deve ser reconhecida a renúncia à via administrativa, no que diz respeito à contribuição devida ao INCRA [...]

Nessa perspectiva, tratando-se de iguais objeto e pedido, restou configurada a prevalência da decisão judicial, implicando renúncia à via administrativa em face do princípio da unidade de jurisdição. Logo, a unidade preparadora da Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil deverá cumprir o decidido judicialmente.

A propósito, citado contexto já está pacificado por este Conselho mediante a Súmula nº 1 de sua jurisprudência, assim enunciada:

Importa renúncia às instâncias administrativas a propositura pelo sujeito passivo de ação judicial por qualquer modalidade processual, antes ou depois do lançamento de ofício, com o mesmo objeto do processo administrativo, sendo cabível apenas a apreciação, pelo órgão de julgamento administrativo, de matéria distinta da constante do processo judicial. (Vinculante, conforme Portaria MF nº 277, de 07/06/2018, DOU de 08/06/2018).

Nesse pressuposto, não se conhece das alegações recursais atinentes à incidência da contribuição devida ao INCRA.

Princípios constitucionais

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

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

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

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

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

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

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

[...]

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

[...]

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

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

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

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

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

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

Do exposto, não conheço da reportada alegação recursal.

Alegações remanescentes

Assim entendido, restaram conhecidas e, conseqüentemente, estão aptos para apreciação tão somente as arguições tocantes (i) ao reconhecimento da suposta decadência do crédito constituído; (ii) aos precedentes jurisprudenciais e citações doutrinárias apontados.

Prejudicial de mérito

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 o crédito devido, **variando**, conforme as circunstâncias, **apenas a data de início da mencionada contagem**. É o que se abstrai dos arts. 150, § 4º, e 173, incisos I, II e parágrafo único, do CTN, *verbis*:

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

[...]

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

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

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

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

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

(destaque nosso)

Cotejando 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 **específica**, 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 nas citadas regras 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.

(destaques nossos)

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 **parágrafo único**, dito artigo estabelece **exceção** à regra elencada no apontado **inciso I**. Por conseguinte, abstrai-se que o **termo inicial** do descrito prazo decadencial levará em conta: (i) a data de início do procedimento fiscal; (ii) a forma de apuração do correspondente tributo; (iii) a antecipação do respectivo pagamento; (iv) a ocorrência de dolo, fraude ou simulação; e (v) a hipótese do lançamento anterior ter sido anulado 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 dolo, fraude ou simulação, e houver antecipação de pagamento do correspondente imposto, 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, parágrafo);

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 norma, já sob a perspectiva de sua aplicação às Contribuições Sociais Previdenciárias, adentra-se propriamente nas considerações relevantes para a tipificação da manifestada prejudicial. Nessa circunstância, infere-se que sua apuração **se dará mediante lançamento por homologação**, exatamente como determina o art. 30 da Lei nº 8.212, de 1991, *verbis*:

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;

(destaquei)

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 - **foco da divergência** -, 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 art. 99 do Regimento Interno do CARF - RICARF -, aprovado pela Portaria MF nº 1.634, de 21 de dezembro de 2023, de cuja ementa transcrevo os seguintes excertos:

PROCESSIONAL 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 imponíveis ocorridos no período**).

No manifestado desígnio, observa-se que o eixo conceitual presente no reportado enunciado, por si só, no meu entender, já afasta a suposta possibilidade do termo “rubrica” confundir-se com “hipótese de incidência” legalmente prevista, base imponível do fato gerador. Afinal, tratando-se de **obrigação tributária principal**, que surge juntamente com o seu fato gerador, como é o caso em análise, a lei traz todas as situações exigidas para a respectiva constituição, aí se incluindo a definição das alíquotas, bases de cálculo e contribuintes, conforme prescrevem os arts. 113, § 1º, e 114 do CTN. Confira-se:

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

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

[...]

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

Desse modo, 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. Confirma-se o teor dos dispositivos:

[...]

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

(destaquei)

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

Ementa:

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

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

[...]

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

[...]

Voto:

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

FRETE, TRANSPORTE (FRD) , no período de 02/2001 a 04/2003. (Destaque no original)

[...]

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

[...]

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

[...]

Acórdão 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)

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

Consoante se vê nos excertos ora transcritos, a Recorrente não efetivou qualquer recolhimento da referida contribuição (processo digital, fls. 294 e 295):

Ademais, cabe observar ainda que, em consulta ao Sistema GFIPWEB verifica-se que em todas as GFIPs apresentadas, relativas ao período de 2005 e 2006, constantes do banco de dados da Receita Federal do Brasil, a empresa não declarou os valores devidos da contribuição destinada ao INCRA, pois foi informado pela mesma o Código Outras Entidades: 0064 que refere-se, exclusivamente, às contribuições devidas ao SEBRAE, bem como não recolheu a referida contribuição, tendo promovido em Juízo o exame da legalidade de sua cobrança por meio de AÇÃO DECLARATÓRIA nº 88.0025496-9.

[...]

Dessa forma, tendo sido o lançamento de ofício formalizado em 03/12/2010, as competências de 01/2005 a 13/2006, nele foram incluídas legitimamente, não tendo sido nenhuma delas atingida pela decadência, porque ainda dentro do prazo estipulado no artigo 173, inciso I, do Código Tributário Nacional.

(destaque no original)

Assim entendido, aplica-se o prazo decadencial previsto no art. 173, inciso I, do CTN, restando sem razão a Recorrente, eis que não houve parcela do crédito atingida pela decadência.

Mérito

Vinculação jurisprudencial

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

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

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

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

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

Mais precisamente, as decisões judiciais e administrativas, regra geral, são desprovidas da natureza de normas complementares, tais quais aquelas previstas no art. 100 do CTN, razão por que não vinculam futuras decisões deste Conselho, conforme art. 98 do Regimento Interno do CARF - RICARF -, aprovado pela Portaria MF nº 1.634, de 21 de dezembro de 2023. Confirma-se:

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

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

I - já tenha sido declarado inconstitucional por decisão plenária transitada em julgado do Supremo Tribunal Federal, em sede de controle concentrado, ou em controle difuso, com execução suspensa por Resolução do Senado Federal; ou

II - fundamente crédito tributário objeto de:

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

b) Decisão transitada em julgado do Supremo Tribunal Federal ou do Superior Tribunal de Justiça, proferida na sistemática da repercussão geral ou dos recursos repetitivos, na forma disciplinada pela Administração Tributária;

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

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

e) Súmula da Advocacia-Geral da União, nos termos do art. 43 da Lei Complementar nº 73, de 1993.

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

Citações doutrinárias

A Recorrente busca robustecer suas razões de defesa mediante citações doutrinárias provenientes de respeitáveis juristas, as quais tão somente traduzem juízos subjetivos dos respectivos autores. Nesse contexto, não compreendem as normas complementares nem, muito menos, integram a legislação tributária, respectivamente, delimitadas por meio dos arts. 100 e 108 do CTN, *verbis*:

Art. 100. São normas complementares das leis, dos tratados e das convenções internacionais e dos decretos:

I - os atos normativos expedidos pelas autoridades administrativas;

II - as decisões dos órgãos singulares ou coletivos de jurisdição administrativa [...];

III - as práticas reiteradamente observadas pelas autoridades administrativas;

IV - os convênios que entre si celebrem a União, os Estados, o Distrito Federal [...]

[...]

Art. 108. Na ausência de disposição expressa, a autoridade competente para aplicar a legislação tributária utilizará sucessivamente, na ordem indicada:

I - a analogia;

II - os princípios gerais de direito tributário;

III - os princípios gerais de direito público;

IV - a equidade.

Ademais ditos ensinamentos sequer estão arrolados como meio de integração do direito positivo a teor Decreto-Lei nº 4.657, de 4 de setembro de 1942, art. 4º, com a redação dada pela Lei nº 12.376, de 30 de dezembro de 2010 (Lei de Introdução às normas do Direito Brasileiro – LINDB). Confira-se:

Art. 4º Quando a lei for omissa, o juiz decidirá o caso de acordo com a analogia, os costumes e os princípios gerais de direito.

A propósito, é notório que os entendimentos dos notáveis juristas refletem tanto no processo legislativo, por ocasião da construção legal, como na elaboração dos demais atos normativos, traduzindo valiosa contribuição para o avanço do direito positivo. No entanto, conquanto dignos de respeito e consideração, não podem sobrepor à legislação tributária, que é orientada pelo princípio da estrita legalidade.

Conclusão

Ante o exposto, conheço apenas parcialmente do recurso interposto, não se apreciando a matéria objeto da discussão judicial nem as alegações tocantes à inconstitucionalidade para, na parte conhecida, negar-lhe provimento.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Francisco Ibiapino Luz