



**Ministério da Economia**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



**Processo nº** 19515.008627/2008-01  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** 2402-010.572 – 2ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 09 de novembro de 2021  
**Recorrente** DGB LOGÍSTICA S/A DISTRIBUIDORA GEOGRÁFICA DO BRASIL  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

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

Período de apuração: 01/02/2003 a 30/09/2003

#### **DECADÊNCIA**

O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 anos, contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, quando não há pagamento antecipado, ou da ocorrência do fato gerador, quando o contribuinte recolhe antecipadamente o tributo devido, ainda que de forma parcial.

Existindo antecipação do pagamento, aplica-se o art. 150, § 4º do CTN para a determinação do termo inicial do prazo decadencial.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento ao recurso voluntário, cancelando-se integralmente o crédito tributário lançado, uma vez que atingido pela decadência.

(documento assinado digitalmente)

Denny Medeiros da Silveira - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Gregório Rechmann Junior – Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Ana Cláudia Borges de Oliveira, Denny Medeiros da Silveira, Diogo Cristian Denny (suplente convocado), Francisco Ibiapino Luz, Gregório Rechmann Junior e Renata Toratti Cassini.

### **Relatório**

Trata-se de recurso voluntário (p. 273) em face do Acórdão nº 16-24.264 (p. 224), que julgou improcedente a impugnação apresentada pelo sujeito passivo.

Nos termos do relatório r. decisão, tem-se que:

#### **DA AUTUAÇÃO**

Trata-se de Auto de Infração (AI), DEBCAD nº 37.193.827-9, lançado pela fiscalização contra o Contribuinte em epígrafe, relativo a contribuições devidas à Seguridade Social da parte dos segurados empregados e contribuintes individuais,

incidentes sobre suas remunerações, não recolhidas e não declaradas em Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social- GFIP.

O montante lançado, incluindo juros e multa, é de R\$ 1.911,05 (um mil e novecentos e onze reais e cinco centavos), abrangendo o período de 03/2003, 05/2003 a 07/2003, e 09/2003, consolidado em 26/12/2008.

O Relatório Fiscal, de fls. 12 a 18, informa que:

- Examinados os documentos e livros apresentados, foram identificadas retribuições a segurados da Previdência Social, a título de: indenização, verbas 1046/1342; abono, verba 1374; e serviço-valor bruto, verba 1801;

- Em relação a estas verbas remuneratórias, a empresa não as declarou em GFIP nem comprovou o recolhimento ou a provisão das correspondentes contribuições previdenciárias na escrita contábil;

- Questionada a respeito da natureza das verbas 1046/1342, e 1374, a empresa esclareceu, por meio de e-mail, que “as verbas questionadas são de caráter sindical conforme modelos abaixo: 1046 - Indenização referente à demissão de funcionário 30 dias que antecedem a data de reajuste sindical, 1374 - Indenização de funcionário demitido com mais de 5 anos de empresa e 40 anos de idade, 1342 - Indenização de funcionário demitido até 30 dias a partir do retorno das férias”;

- De acordo com disposição contida no artigo 111 do Código Tributário Nacional, a legislação que trata de exclusão ou suspensão e de outorga de isenção deve ser interpretada literalmente. E a Lei n.º 8212/91 enumera, no parágrafo 9º do artigo 28, as parcelas não integrantes do salário de contribuição;

- No entanto, não consta do citado dispositivo legal qualquer previsão de exclusão do salário de contribuição de verbas com a natureza das classificadas sob os códigos 1374 e 1342;

- A fiscalização não encontrou embasamento legal para a exclusão da incidência no caso dos pagamentos a Marcos Macedo Maynard Araújo, classificados na verba 1046. Tais pagamentos não estão de acordo com o disposto no item 9, da alínea “e”, do parágrafo 9º, do artigo 28 da Lei n.º 8212/91, seja pelo valor transacionado, muito superior ao salário mensal, seja pela época da demissão, a 60 dias da correção salarial;

- Ao examinar o contrato de trabalho e o instrumento de rescisão de contrato de trabalho, firmados respectivamente em 01/05/2001 e 01/03/2003, entre o Contribuinte e Marcos Macedo, verificou-se que a cláusula 7.2 a estabelecia a hipótese de rescisão do contrato antes do prazo definido na cláusula 2.1 (de 4 anos), nos estritos termos do artigo 479 da CLT, que determina que deve ser paga por metade a remuneração a que teria direito até o término do contrato;

- Assim, dos valores pagos a Marcos Macedo na verba 1046, correspondentes a um salário nominal para cada mês que faltou do prazo contratual, metade deve sofrer incidência, pois o item 3, da alínea “e”, do parágrafo 9º, do artigo 28 da Lei n.º 8212/91, estabelece que não integram o salário de contribuição as importâncias recebidas a título de indenização de que trata o artigo 479 da CLT;

- O Título “Dos Critérios e Procedimentos Utilizados para o Cálculo do Montante da Contribuição Previdenciária Devida neste Documento” indica os parâmetros adotados para a apuração das contribuições de segurados empregados e contribuintes individuais objeto do presente AI;

- O Título “Dos Documentos Examinados” relaciona todos os documentos e livros analisados na ação fiscal;

- A situação descrita no Título “Das Razões Do Lançamento Dos Créditos Previdenciários” configura, em tese, a prática do ilícito tipificado nos incisos I, II, e III, do art. 337-A do Código Penal, na redação da Lei n.º 9983/00. Assim, será objeto de

Representação Fiscal para Fins Penais, com comunicação à autoridade pública competente, para as providências cabíveis;

- Em razão de o Sistema de Auditoria Fiscal e os sistemas de controles dos débitos não estarem configurados para o cadastro de representantes legais qualificados como diretores, os relatórios REPLEG e VÍNCULOS trazem os diretores da companhia sob a qualificação de sócio-gerente;

- A fiscalização foi atendida por Otávio Aparecido Pedroso, gerente tributário, auxiliado por Magali Silva.

Complementam o Relatório Fiscal, e encontram-se anexos ao Auto de Infração: IPC - Instruções para o Contribuinte, de fls. 02 a 03; DAD - Discriminativo Analítico de Débito, de fl. 04; DSD - Discriminativo Sintético de Débito, de fl. 05; RL - Relatório de Lançamentos, de fl. 06; FLD - Fundamentos Legais do Débito, de fls. 07 a 08; REPLEG - Relatório de Representantes Legais, de fl. 09; VÍNCULOS - Relação de Vínculos, de fls. 10 a 11.

Foram juntadas, ainda, pela fiscalização: Termo de Re-Ratificação ao Contrato de Trabalho, às fls. 19 a 22; Instrumento de Rescisão de Contrato de Trabalho, às fls. 23 a 25; correspondência eletrônica e esclarecimentos, "Descrição do Pagamento de Verbas Indenizatórias", às fls. 26 a 29.

Conforme o Termo de Juntada por Apensação, à fl. 34, datado de 13/01/2009, foram apensados ao processo nº 19515008626/2008-58 (principal) os processos 19515.008627/2008-01 (processo em tela); 19515.008628/2008-47; 19515.008629/2008-91; 19515.008634/2008-02; 19515.008635/2008-49; e 19515.008636/2008-93.

#### **DA IMPUGNAÇÃO**

Tendo sido cientificado do Auto de Infração conforme fl. 01, o Contribuinte, dentro do prazo regulamentar, conforme despacho de fl. 194, contestou a autuação através do instrumento de fls. 36/73, com juntada dos seguintes documentos:

- cópia autenticada de documento de identidade do advogado, fl. 74;
- Doc. 1 - cópias autenticadas de Atas de Assembleia, Termos de Renúncia e Declaração e de Posse, fls. 75/107;
- Doc. 2 e Doc. 3 - cópia autenticada de Procuração, e Substabelecimento, fls. 108/111;
- Doc. 4 - cópia simples do presente Auto de Infração, fls. 112/132;
- Doc. 5 - cópias simples de GPS- Guias da Previdência Social, fls. 133/135;
- Doc. 6, fls. 136 a 192 - cópias simples de Acordo Coletivo para Reajuste Salarial 2003; Fichas de Registro de Empregado, Contratos de Trabalho, Termos de Rescisão do Contrato de Trabalho, comprovantes de depósito bancário, folhas de Pagamento, Termo de Re-Ratificação ao Contrato de Trabalho, e demonstrativos de rescisão.

#### **Dos Fatos**

Primeiramente, apresenta breve relato sobre o resultado da ação fiscal, e sobre o Auto de Infração em tela.

Argumenta que o auditor fiscal cometeu sucessivos equívocos na autuação: (i) decadência de parte dos valores lançados; (ii) não incidência das contribuições previdenciárias sobre as indenizações pagas pela Impugnante; (iii) incompetência da Autoridade Fiscal para caracterizar a natureza remuneratória dos valores pagos a título de indenização; (iv) nulidade decorrente da utilização de multa cuja previsão legal de aplicação foi revogada.

Deste modo, como se verificará, a exigência fiscal deve ser integralmente cancelada, com o integral provimento da impugnação.

### **Da Tempestividade**

No presente caso, a intimação deu-se em 29/12/2008, e assim, de acordo com o artigo 15 do Decreto n.º 70.235/72, o prazo para apresentação da impugnação somente expirará em 28/01/2009. Tempestiva, portanto, a impugnação.

### **Do Pagamento da Verba Referente ao Período de Apuração de 06/2003**

Esclarece que a Impugnante optou por quitar o montante referente à contribuição previdenciária devida sobre o salário de contribuição recebido por contribuintes autônomos, período de 06/2003, no valor total de R\$ 427,94 (quatrocentos e vinte e sete reais e noventa e quatro centavos), conforme atesta a Guia da Previdência Social- GPS anexa (doc. 05).

Portanto, o referido período não será objeto de defesa, restando apenas os períodos de fevereiro, março, maio, julho e setembro de 2003, que se referem à contribuição patronal e ao SAT/RAT, e serão impugnados a seguir.

Tendo em vista o pagamento realizado, deve ser extinta a cobrança do crédito tributário a título de contribuição previdenciária devida sobre o salário de contribuição de autônomos, período de 06/2003, em conformidade com o que dispõe o artigo 156, inciso I, do Código Tributário Nacional (CTN).

### **Do Direito**

#### **Preliminarmente**

#### **Do Cerceamento do Direito de Defesa Decorrente da Ausência de Demonstração da Base de Cálculo e da Alíquota Utilizada**

Da leitura do Discriminativo Analítico de Débitos - DAD, verifica-se que não há qualquer informação quanto à base de cálculo e alíquotas efetivamente utilizadas.

Muito embora a fiscalização tenha feito menção ao fato de que as alíquotas dos contribuintes individuais utilizada é de 11% e que a dos empregados obedeceram as faixas salariais, não demonstrou a apuração da contribuição devida, prejudicando a defesa da Impugnante.

A recomposição dos valores que foram objeto de autuação é impossível, visto que não foi demonstrado o cálculo efetuado para chegar aos valores que constituem o presente Auto de Infração.

E a tentativa de fazê-lo não leva ao resultado obtido pela fiscalização.

Como exemplo, cabe analisar o valor relativo a 03/2003, lançado como R\$ 130,17 (a título de principal). Foi utilizado o valor indenizado ao empregado naquele mês, qual seja R\$ 1.249,04.

Aplicando-se as alíquotas possíveis sobre tal base de cálculo tem-se que à alíquota de 8% a obrigação seria de R\$ 99,92, à alíquota de 9% a obrigação seria de R\$ 112,41, e à alíquota de 11% seria de R\$ 137,39. Ou seja, nenhuma das possibilidades leva à mesma conclusão da fiscalização.

Pelo exposto, resta prejudicado o direito de defesa da Impugnante, em afronta ao disposto no artigo 5º, incisos LV e LIV, e artigo 37, da Constituição Federal (CF), artigo 142 do Código Tributário Nacional (CTN), artigo 10 do Decreto n.º 70235/72, e artigo 50 da Lei n.º 9784/99.

Destaque-se que não basta que seja concedido prazo para apresentação de defesa, deve ser assegurado também o completo teor da acusação fiscal, sendo que a fiscalização não observou a regra completa e eficiente motivação. Transcreve jurisprudência.

#### **Do Erro na Metodologia do Cálculo**

Outra nulidade macula o lançamento, pois a fiscalização incorreu em erro quanto à metodologia de cálculo utilizada.

A contribuição devida pelo empregado à Previdência Social é calculada mediante a aplicação das alíquotas devidas conforme o montante da remuneração sobre o que a

legislação optou por denominar como salário de contribuição. Relaciona as Tabelas vigentes, e transcreve os artigos 28 e 20 da Lei n.º 8212/91.

Reproduz também o artigo 21 da Lei n.º 8212/91, e argumenta que o cálculo das contribuições devidas pelos empregados e pelos contribuintes individuais é efetuado mediante a aplicação de certas alíquotas sobre o salário de contribuição, que possui limites mínimo e máximo. Entretanto, a fiscalização não respeitou os limites máximos.

Admitindo-se, por absurdo, que as indenizações pagas pela Impugnante compõem o salário de contribuição, e que a fiscalização conhece seus beneficiários, e que possuía as folhas de salários e GFIP's dos períodos autuados, cabia-lhe adicionar o valor de tais indenizações ao montante da remuneração mensal de cada beneficiário, a fim de identificar, após o reajuste, qual seria o salário de contribuição, e, se for o caso, efetuar o lançamento de eventual diferença. Cita julgado.

As folhas de pagamento foram fornecidas à Autoridade Fiscal, e demonstram quais funcionários já haviam atingido o teto máximo do salário de contribuição.

Portanto, mesmo que as indenizações fossem consideradas remuneração, não seria devido nenhum valor a título de contribuição do empregado, sobre os valores recebidos por estes beneficiários.

Assim, verifica-se que a autoridade fiscal errou no presente lançamento, porque:

- a motivação errônea cerceia o direito à ampla defesa e compromete
- motivo do ato;
- partiu da premissa equivocada de que a indenização constitui base de incidência de contribuição previdenciária;
- desconsiderou o salário de contribuição máximo determinado em Lei, utilizando, assim, de metodologia equivocada para apurar o valor devido;
- não evidenciou a base de cálculo e a alíquota utilizada, além de utilizar alíquota e capitulação legal não referente à época dos fatos.

Pelo exposto, o lançamento é nulo, afrontando os artigos 142 e 112 do CTN.

#### **Da Decadência**

A exigência fiscal abrange o período de fevereiro, março, maio, junho, julho e setembro de 2003, do que se verifica que a sua integralidade está abrangida pela decadência, em razão de a Impugnante ter sido intimada do lançamento em dezembro de 2008, transcorridos mais de 5 anos dos fatos geradores ocorridos até novembro de 2003.

Discorre sobre a natureza de tributo das contribuições previdenciárias, citando os artigos 149, caput, e artigo 195 da Constituição, bem como os prazos de decadência a prescrição aplicáveis, artigo 146, inciso III, da CF/88, e artigo 150, parágrafo 4º, do CTN.

O Supremo Tribunal Federal decidiu pela inconstitucionalidade dos artigos 45 e 46 da Lei n.º 8212/91, objeto da Súmula n.º 8, com efeito vinculante nos termos do artigo 103, "a" da CF/88, inserido pela Emenda Constitucional n.º 45/2004, e artigos 64-A e 64-B da Lei n.º 9784/99. Transcreve julgado da Câmara de Recursos Fiscais.

Destaca que a própria administração acatou a inconstitucionalidade dos artigos 45 e 46 da Lei n.º 8212/91, reconhecida pela Suprema Corte, e editou o Parecer da Procuradoria da Fazenda Nacional - PGFN/CAT n.º 1617/2008.

Transcreve o artigo 42 da Lei Complementar n.º 73/1993, ementa do Acórdão n.º 16-19971 da Delegacia da Recita Federal de Julgamento em São Paulo, bem como trecho do citado Parecer PGFN/CAT n.º 1617/2008, e conclui que no caso em tela, não se trata de não recolhimento de tributo sujeito ao lançamento por homologação, mas de recolhimento que a Impugnante entendeu correto, sob cada rubrica (contribuição previdenciária devida pela empresa e o SAT/RAT).

Assim, para cada período houve o recolhimento do tributo devido, e mais, para cada rubrica disponível nos formulários de obrigações acessórias, cumprindo a observância da Súmula Vinculante n.º 8 do STF, do CTN, e, no caso da administração, do Parecer PGFN/CAT n.º 1617/2008, não olvidando ao Julgador criar rubricas inexistentes para não acolher a decadência.

Frisa, ainda, que a contagem do prazo previsto no parágrafo 4º do artigo 150 do CTN, inicia-se da ocorrência do fato gerador e se finda apenas com a notificação do lançamento, nos termos do artigo 142 do mesmo diploma legal.

Transcreve jurisprudência administrativa, e afirma que todos os valores relativos a pagamentos de indenizações, que a fiscalização entende como tendo natureza remuneratória, efetuados antes de dezembro de 2003, foram atingidos pela decadência, e integralmente extintos nos termos do artigo 156, inciso V, do CTN, devendo a autuação ser cancelada neste ponto.

### **Do Mérito**

#### **Da Incompetência da Autoridade Fiscal para a Presente Autuação**

Deve se consignada a competência da Justiça do Trabalho para apreciar a natureza dos pagamentos efetuados pela Impugnante a seus empregados, por força do artigo 114 da CF/88, na redação dada pela Emenda Constitucional (EC ) n.º 45/2004. Reproduz o dispositivo legal, e julgado do TRF 3ª Região.

Com a promulgação da EC n.º 45/2004, é da Justiça do Trabalho a exclusiva competência para reconhecer questões conflituosas relativas à natureza das verbas salariais ou remuneratórias.

O artigo 18 do Decreto n.º 4552/2002, que aprovou o Regulamento da Inspeção do Trabalho, trata da competência dos auditores fiscais no exercício de suas funções, e nele não se vislumbra a competência para declaração da natureza de determinado pagamento, efetuado pela Impugnante a empregado. Trata-se de matéria que depende de ampla dilação probatória, que apenas poderá ocorrer na esfera do Poder Judiciário.

#### **Da Natureza das Verbas Recebidas pelos Funcionários da Impugnante**

Foram previstas pela Impugnante, através de acordo coletivo, indenizações recebidas em função do tempo de trabalho e da idade, estabilidade para funcionário que volta de férias, além daquela garantida nos 30 dias que antecedem o reajuste sindical.

Deste modo, o funcionário que retorna de férias não pode ser demitido nos 30 dias posteriores a esse retorno, assim como o funcionário com mais de 5 anos de empresa, e 40 anos de idade, deve ser indenizado com um salário, no caso de rescisão sem justa causa. Devem ser indenizados, ainda, os funcionários demitidos nos 30 dias que antecedem o reajuste salarial previsto em acordo coletivo.

No entanto, apesar do caráter indenizatório das verbas relacionadas a seguir, a fiscalização considerou como salário de contribuição:

- Os valores recebidos em 02/2003 pela funcionária Renata Maria Moreira de Melo Nardy, a título de indenização por ter sido demitida em até 30 dias do retorno das férias (verba 1342);
- Os valores recebidos em 03/2003 pelo funcionário Sidnei Rodrigues Cabral, que possuía mais de 5 anos de empresa e 40 anos de idade, quando demitido desmotivadamente (verba 1374);
- Indenização pela rescisão do contrato de trabalho (verba 1046), ao funcionário Marcos Macedo Maynard Araújo, nos períodos de 05/2003, 07/2003, e 09/2003.

Pelo exposto, os pagamentos destinados aos funcionários da Impugnante, bem como aos demais colaboradores, foram efetuados sob a rubrica de indenização, pois visavam a recompor as perdas (materiais ou subjetivas) sofridas pela rescisão sem justa causa.

Os referidos pagamentos não podem ser considerados como salário ou remuneração, visto não serem provenientes da contraprestação pelo trabalho, não havendo, nem sequer, que se falar em habitualidade, como se verá adiante.

#### **Da Diferença Conceitual entre Salário e Remuneração e Indenização**

Apoiado nos artigos 3º e 457 da CLT, artigo 7º, inciso I da Constituição Federal, bem como em doutrina e jurisprudência, discorre sobre os conceitos de salário, remuneração, e indenização.

Argumenta que os valores recebidos pelos funcionários da Impugnante, objeto desta autuação, possuem natureza de indenização, pois: i) tornam-se devidos pelo rompimento do contrato de trabalho; ii) têm como base exigências em legislações pertinentes, plenamente caracterizadas como indenizatórias.

Assim, o pagamento de indenizações aos empregados da Impugnante não pode ser considerado remuneração ou salário, pois tal pagamento não está sujeito à habitualidade, regularidade, ou periodicidade, nem correspondem à contrapartida em razão da prestação de mão de obra.

Além do que, a outorga das indenizações estava vinculada à demissão sem justa causa somada ao tempo de empresa dos funcionários, ou à estabilidade garantida nos 30 dias que antecedem o ajuste sindical, ou os 30 dias posteriores ao retorno das férias.

#### **Da Não Incidência das Contribuições Previdenciárias sobre as Indenizações Recebidas em Função da Rescisão do Contrato de Trabalho sem Justa Causa**

Menciona o artigo 195 da Constituição Federal, bem como os artigos 22, inciso I (transcreve), e 28, inciso 1, ambos da Lei n.º 8212/91, e alega que a contribuição previdenciária incide sobre verbas de natureza salarial, e não sobre indenização.

Nesse sentido, as indenizações em tela não se destinam a retribuir o trabalho, tanto que os funcionários já haviam sido remunerados normalmente pela atividade exercida. E como é evidente pela simples análise do auto de infração lavrado, não se configura ganho habitual, já que os valores foram recebidos somente na rescisão do contrato de trabalho.

O artigo 22 da Lei n.º 8212/91 ainda estabelece, no parágrafo 2º, que não integram a remuneração as parcelas tratadas no item 7 do parágrafo 9º do artigo 28 da Lei n.º 8212/91. Transcreve os dispositivos legais, bem como a alínea “j”, do inciso V, do parágrafo 9º, do artigo 214 do Regulamento da Previdência Social - RPS (Decreto n.º 3048/99), que determina a não incidência da contribuição sobre as verbas recebidas a título de ganhos eventuais.

Pelo exposto, não há suporte fático para a autuação:

- Os pagamentos efetuados pela Impugnante a título de indenizações são decorrentes da rescisão imotivada do contrato de trabalho, visando à recomposição das perdas havidas pelos funcionários, e, como demonstrado, não se amoldam ao conceito de salário ou remuneração, trazido pela legislação trabalhista;

- Enquadrando-se no conceito de ganhos eventuais à luz da legislação previdenciária, as indenizações pagas pela empresa estão abarcadas pela regra de isenção contida no parágrafo 9º, item 7, do artigo 28 da Lei n.º 8212/91, e artigo 214, parágrafo 9º, inciso V, alínea “j”, do Regulamento da Previdência Social - RPS.

Destaca, ainda, o princípio da legalidade contido no artigo 5º, inciso II, da Constituição Federal, e, de modo mais específico, da legalidade tributária, conforme artigo 150, inciso I, da CF/88.

Conclui que não há suporte fático ou legal para a presente autuação fiscal, a qual deve ser cancelada.

### **Das Penalidades**

#### **Da Capitulação Legal Indevida e do Descabimento de Aplicação da Multa Prevista no Art. 35, Incisos I a III da Lei n.º 8.212/91 em Razão de sua Revogação pela Medida Provisória n.º 449/2008**

Pelos argumentos apresentados, não é cabível o lançamento de ofício contra a Impugnante, inexistindo fundamento para imposição de qualquer multa de ofício, pois a penalidade pecuniária constitui acessório da obrigação principal.

Além do que, a multa é indevida pois não houve a aplicação da norma que estava em vigor - a intimação da lavratura do presente Auto de Infração foi em 29/12/2008, após a entrada em vigor da Medida Provisória (MP) n.º 449/2008.

O Auto de Infração foi fundamentado no artigo 35 incisos I, II, e III, da Lei n.º 8212/91 (com alterações da Lei n.º 9876/99), e artigo 239, III, "a", "b", e "c", parágrafos 2º ao 6º e II, e artigo 242 do RPS. No entanto, com a alteração do artigo 35 da Lei n.º 8212/91 pela MP n.º 449/2008, verifica-se que o referido dispositivo trata de multa de mora.

Por outro lado, no caso de lançamento de ofício, o fundamento para imposição da multa é o artigo 35-A da Lei n.º 8212/91, inserido pela MP n.º 449/2008 (transcreve).

Transcreve julgado e conclui pela inexistência de subsunção do fato à norma, com ofensa ao artigo 142 do Código Tributário Nacional (CTN), e ao artigo 10, inciso IV, do Decreto n.º 7023 5/ 72. Portanto, deve ser cancelada a autuação nesta parte.

#### **Dos Juros - Da Não Aplicação da Taxa SELIC**

Traça breve histórico da taxa SELIC e contesta o cálculo dos juros de mora com utilização da referida taxa, por ter natureza remuneratória e não indenizatória.

Cita jurisprudência e afirma que os juros moratórios devem ser limitados a 1% ao mês, uma vez que o CTN prefixou este percentual para aqueles casos em que a lei não tenha estabelecido a taxa de juros de mora (artigo 161, parágrafo 1º do CTN).

Alega também que a Taxa SELIC só poderia exceder este limite se previsto em lei complementar, pois o Código Tributário Nacional não pode ser derogado por mera lei ordinária.

Conclui que a SELIC não pode ser aplicada no cálculo dos juros moratórios, por ser inconstitucional.

#### **Dos Juros Sobre a Multa**

Argumenta que a Defendente tem o direito de não sofrer a aplicação dos juros sobre a multa de mora, objeto do lançamento de ofício.

Apoiado no parágrafo 1º do artigo 161 do CTN, afirma que no caso da multa decorrente de lançamento de ofício, a incidência dos juros, se devido, deveria ocorrer a partir do trigésimo dia após a ciência do lançamento, quando estaria configurada a mora.

Reitera o argumento de que seriam aplicáveis, no máximo, juros de 1% ao mês, e não a Taxa SELIC.

#### **Do Pedido**

Ante o exposto, requer que seja acatada a preliminar de decadência, ou ainda, requer que seja, no mérito, dado provimento integral à impugnação, cancelando-se o lançamento.

Requer, ainda, a produção de todas as provas em Direito admitidas, especialmente a juntada posterior de documentos.

O órgão julgador de primeira instância, nos termos do susodito Acórdão n.º 16-24.264 (p. 224), julgou improcedente a impugnação apresentada pelo sujeito passivo, conforme ementa abaixo reproduzida:

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS**

Período de apuração: 01/03/2003 a 30/09/2003

**PAGAMENTO PARCIAL.**

Recolhimentos efetuados através de GPS, após a ciência do Auto de Infração, são considerados para efeito de liquidação parcial do crédito, uma vez que constituem pagamentos de valores tidos como incontroversos, configurando a anuência do sujeito passivo à exigência, não acarretando retificação do lançamento, cabendo sua apropriação ao crédito pelo setor responsável da Delegacia de jurisdição do sujeito passivo.

**AUTO DE INFRAÇÃO (AI). FORMALIDADES LEGAIS.**

O Auto de Infração (AI) encontra-se revestido das formalidades legais, tendo sido lavrado de acordo com os dispositivos legais e normativos que disciplinam o assunto, apresentando, assim, adequada motivação jurídica e fática, bem como os pressupostos de liquidez e certeza, podendo ser exigido nos termos da Lei.

**CERCEAMENTO DE DEFESA. INOCORRÊNCIA.**

Não há cerceamento de defesa quando o Auto de Infração (AI) e seus anexos integrantes são regularmente cientificados ao sujeito passivo, sendo-lhe concedido prazo para defesa, e quando estejam indicados os fundamentos de fato e de direito que autorizam o lançamento, tendo sido observados todos os princípios que regem o processo administrativo fiscal.

**CONTRIBUIÇÃO DOS SEGURADOS EMPREGADOS.**

A contribuição previdenciária devida pelos segurados empregados varia de acordo com a faixa salarial do trabalhador, considerando, à época da ocorrência dos fatos geradores, a redução compensatória da CPMF instituída pela Lei nº 9.311/ 1996.

**DECADÊNCIA. INOCORRÊNCIA.**

A Súmula Vinculante nº 8 do STF declarou inconstitucionais os artigos 45 e 46, da Lei 8.212/91, que tratam de prescrição e decadência, razão pela qual, -em se tratando de lançamento de ofício, deve-se aplicar o prazo decadencial de cinco anos, contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele que o lançamento poderia ter sido efetuado (artigo 173, inciso I, do Código Tributário Nacional - CTN).

**COMPETÊNCIA DA JUSTIÇA DO TRABALHO. LIMITES.**

A competência da Justiça do Trabalho limita-se a determinar o recolhimento das contribuições previdenciárias provenientes das sentenças condenatórias em pecúnia que proferir, e dos valores objeto de acordo homologado, que integrem o salário de contribuição.

**COMPETÊNCIA DO AUDITOR FISCAL DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL PARA APURAR O SALÁRIO DE CONTRIBUIÇÃO.**

Nos casos extra-judiciais, constatado pela fiscalização o pagamento de valores que se enquadram no conceito de salário de contribuição, na legislação previdenciária, é indiscutível a competência do Auditor Fiscal da Receita Federal do Brasil (AFRFB) para apuração e lançamento das contribuições previdenciárias devidas, dado o caráter de que se reveste a atividade administrativa do lançamento, que é vinculada e obrigatória.

**SALÁRIO DE CONTRIBUIÇÃO. PARCELAS INTEGRANTES.**

Entende-se por salário de contribuição a totalidade dos rendimentos pagos, devidos ou creditados aos empregados e contribuintes individuais, a qualquer título, inclusive sob a forma de utilidades.

Em relação às contribuições previdenciárias, somente as exclusões arroladas exaustivamente na legislação não integram o salário de contribuição.

**ACORDO COLETIVO DE TRABALHO. INCAPACIDADE DE ALTERAR OBRIGAÇÕES DEFINIDAS EM LEI.**

Os Acordos Coletivos de Trabalho comprometem empregadores e empregados, não possuindo capacidade de alterar as normas legais que obrigam terceiros, ou de isentar o Contribuinte de suas obrigações definidas por Lei.

#### MULTA. ALTERAÇÃO LEGISLATIVA. RETROATIVIDADE BENIGNA.

A lei aplica-se a fato pretérito quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática.

O cálculo para aplicação da multa mais benéfica ao Contribuinte deverá ser efetuado no momento do pagamento, parcelamento ou execução do crédito, comparando-se a legislação vigente à época dos fatos geradores com os termos da Lei n.º 11.941/2009, considerando todos os processos conexos nesta comparação.

#### PRODUÇÃO DE PROVAS. APRESENTAÇÃO DE DOCUMENTOS

A apresentação de provas, inclusive provas documentais, no contencioso administrativo, deve ser feita juntamente com a impugnação, precluindo o direito de fazê-lo em outro momento, salvo se fundamentado nas hipóteses expressamente previstas.

#### CONSTITUCIONALIDADE DE LEI.

A declaração de inconstitucionalidade de lei ou atos normativos federais, bem como de ilegalidade destes últimos, é prerrogativa outorgada pela Constituição Federal ao Poder Judiciário.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Cientificada da decisão de primeira instância, a Contribuinte apresentou o seu recurso voluntário (p. 273), reiterando os termos da impugnação apresentada.

Sem contrarrazões.

É o relatório.

## Voto

Conselheiro Gregório Rechmann Junior, Relator.

O recurso voluntário é tempestivo e atende os demais requisitos de admissibilidade. Deve, portanto, ser conhecido.

Conforme exposto no relatório supra, trata-se o presente caso de Auto de Infração referente às contribuições previdenciárias, correspondentes à parte dos segurados empregados e contribuintes individuais, tendo como fatos geradores as *retribuições a segurados da Previdência Social a título de indenização, verbas 1046/1342, abono, verba 1374 e serviço-valor bruto, verba 1801*.

Em sua peça recursal, a Contribuinte, reiterando os termos da impugnação apresentada, defende, em síntese, os seguintes pontos:

- \* cerceamento do direito de defesa decorrente da ausência de demonstração da base de cálculo e da alíquota utilizada;

- \* necessidade de apreciação das provas apresentadas por força do princípio da verdade material;

- \* decadência;

- \* incompetência da autoridade fiscal para efetuar o presente lançamento;
- \* natureza das verbas recebidas pelos seus funcionários;
  - diferença conceitual entre salário e remuneração e indenização;
- \* não incidência das contribuições previdenciárias sob as indenizações recebidas em função da rescisão do contrato de trabalho sem justa causa;
- \* capitulação legal indevida e do descabimento de aplicação da multa prevista no art. 35, incisos I e II da Lei n.º 8.212/91 em razão da sua revogação pela Medida Provisória n.º 449/2008;
- \* não aplicação da Taxa SELIC; e
- \* não incidência dos juros sobre a multa.

Passemos, então, à análise das razões de defesa da Recorrente.

### **Da Decadência**

Neste ponto, a Recorrente defende que *a exigência fiscal abrange o período de fevereiro, março, maio, junho, julho e setembro de 2003, do que se verifica que a sua integralidade está abrangida pela decadência, em razão de ter sido intimada do lançamento do crédito tributário apenas em dezembro de 2008, ou seja, transcorridos mais de cinco anos dos fatos geradores.*

Destaca, ainda, que:

A lei aplicável a matéria sob exame (decadência) é a Lei n.º 5.172 de outubro de 1966 (Código Tributário Nacional), que determina em seu artigo 150 § 4º que o prazo decadencial para constituição dos tributos sujeitos ao lançamento por homologação é de 5 (cinco) anos contados do fato gerador da obrigação tributária.

(...)

A própria administração, acatando a inconstitucionalidade dos artigos 45 e 46, da Lei n.º 8.212/91, editou o Parecer da Procuradoria da Fazenda Nacional - PGFN/ CAT n.º 1617/2008, segundo o qual a regra decadencial aplicável a casos como o presente, em que houve recolhimento parcial das contribuições previdenciárias, é a do parágrafo 4º do artigo 150 do Código Tributário Nacional.

(...)

O caso em tela, não se trata, de ausência de recolhimento de contribuições previdenciárias, mas apenas do fato de a Recorrente ter declarado e recolhido corretamente os valores entendidos como devidos, de maneira que não há que se cogitar a hipótese de não recolhimento do tributo sujeito ao lançamento por homologação, mas de recolhimento que a Recorrente entendeu correto sob cada rubrica (contribuição previdenciária devida pela empresa e o SAT/ RAT).

A DRJ, por seu turno, entendeu ser aplicável ao caso em análise o quanto disposto no art. 173, I, do CTN:

No presente caso, entretanto, não cabe a aplicação do CTN, artigo 150, parágrafo 4º, citado pelo Contribuinte em sua defesa.

De acordo com o Relatório Fiscal, constituem fatos geradores do presente AI o pagamento, a empregados e contribuintes individuais, de verbas que não integraram a base de cálculo dos recolhimentos efetuados pela empresa, nem foram declaradas em GFIP - Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social.

A Defendente afirma que “não se trata, portanto, de ausência de recolhimento de contribuições previdenciárias, mas apenas do fato de a Impugnante ter declarado e recolhido corretamente os valores entendidos como devidos (página 17 da Defesa, fl. 52 dos autos).

No entanto, conforme o Relatório Fiscal, a empresa não reconhece os valores pagos a empregados e contribuintes individuais, objeto do presente AI, como fatos geradores de contribuição previdenciária, e não informou as referidas verbas em GFIP.

(...)

Assim, por óbvio, não houve qualquer antecipação de recolhimento das contribuições previdenciárias incidentes sobre os mencionados fatos geradores, e, desta forma, cabe o lançamento de ofício das contribuições devidas, extinguindo-se o direito da Fazenda Pública em constitui-los dentro de 5 (cinco) anos a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, a rigor do que determina o CTN, em seu artigo 173, inciso I.

Pois bem!!

No que tange à aferição do lustro decadencial, dois aspectos devem ser considerados: o prazo e o termo inicial para contagem da decadência.

Quanto ao prazo decadencial, é importante destacar que o Supremo Tribunal Federal declarou inconstitucionais os art. 45 e 46 da Lei nº 8.212/91 e editou a Súmula Vinculante nº 8, com o seguinte teor:

Súmula Vinculante nº 08 – São inconstitucionais o parágrafo único do artigo 5º do Decreto-Lei nº 1.569/77 e os artigos 45 e 46 da Lei nº 8.212/91, que tratam de prescrição e decadência de crédito tributário.

A partir da edição da Súmula Vinculante nº 8, ocorrida em 20/06/2008, todos os órgãos judiciais e administrativos ficam obrigados a acatá-la.

Desse modo, o prazo decadencial para lançamento das contribuições previdenciárias passa de dez para cinco anos, nos termos do CTN.

Falta agora determinar o termo inicial para sua contagem.

Como regra geral, o termo inicial para a contagem do prazo decadencial é aquele definido no inciso I, do art. 173 do CTN, nos seguintes termos:

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

Entretanto, nos tributos sujeitos a lançamento por homologação, havendo pagamento antecipado por parte do sujeito passivo, ainda que parcial, o prazo decadencial conta-se nos termos do §4º do art. 150 do CTN, que assim dispõe:

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.

Destarte, é primordial verificar a existência ou não de pagamento a fim de ser fixada qual das duas regras será utilizada para a determinação do termo inicial para a contagem do prazo decadencial.

Neste particular, registre-se pela sua importância que, nos termos do Enunciado de Súmula CARF n.º 99, *para fins de aplicação da regra decadencial prevista no art. 150, § 4º, do CTN, para as contribuições previdenciárias, caracteriza pagamento antecipado o recolhimento, ainda que parcial, do valor considerado como devido pelo contribuinte na competência do fato gerador a que se referir a autuação, mesmo que não tenha sido incluída, na base de cálculo deste recolhimento, parcela relativa a rubrica especificamente exigida no auto de infração.*

Ou seja: ao contrário do entendimento perfilhado pelo órgão julgador de primeira instância, para a caracterização de pagamento antecipado, cumpre verificar se houve recolhimento, por parte do contribuinte, do tributo objeto da autuação, que, no caso dos presentes autos, corresponde à contribuição previdenciária, parte dos segurados empregados e contribuintes individuais.

Sobre o tema, confira-se o excerto abaixo reproduzido do Acórdão n.º 9202-008.667, de 17 de março de 2020, de relatoria da Conselheira Maria Helena Cotta Cardozo, *in verbis*:

Assim, nos casos em que há pagamento antecipado, o termo inicial é a data do fato gerador, na forma do § 4º, do art. 150, do CTN. Por outro lado, na hipótese de não haver antecipação do pagamento, o dies a quo é o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, conforme prevê o inciso I, do art. 173, do mesmo Código.

Destarte, o deslinde da questão passa necessariamente pela verificação da existência ou não de pagamento e, mais especificamente, que tipo de recolhimento poderia ser considerado. No presente caso, a autuação se referiu a valores relativos a Auxílio-Alimentação e Abono de Férias pagos aos segurados empregados, bem como incidentes nas remunerações pagas a trabalhadores autônomos e a título de pró-labore, de sorte que é aplicável a Súmula CARF n.º 99:

Para fins de aplicação da regra decadencial prevista no art. 150, § 4º, do CTN, para as contribuições previdenciárias, caracteriza pagamento antecipado o recolhimento, ainda que parcial, do valor considerado como devido pelo contribuinte na competência do fato gerador a que se referir a autuação, mesmo que não tenha sido incluída, na base de cálculo deste recolhimento, parcela relativa a rubrica especificamente exigida no auto de infração.

Nesse passo, foi efetuada diligência à Unidade de Origem, que por meio da Informação Fiscal de e-fls. 339 a 341 e do documento de e-fls. 345/346, confirmou a existência de pagamentos antecipados, relativos à NFLD em questão, nos períodos de 01/01/1999 a 31/12/2000:

3. Em consulta ao sistema de Arrecadação menu recolhimento, conta corrente da empresa, constatamos recolhimentos em todas competências no período 01/01/1999 a 31/12/2000, no código 2100 (empresas em geral), conforme documentação em anexo.

4. Após análise dos pagamentos efetuados em GPS, no período de 01/1999 a 12/2000, constatamos que parte dos recolhimentos se referem ao INSS e outra parte a outras entidades.

Assim, deve ser aplicado o art. 150, § 4º, do CTN. Como a ciência ao sujeito passivo foi levada a cabo em 07/12/2006 (fls. 108), constata-se que a única competência em litígio, de 12/2000, fora efetivamente fulminada pela decadência.

Diante do exposto, conheço do Recurso Especial interposto pela Contribuinte e, no mérito, dou-lhe provimento, declarando a decadência relativamente à competência de 12/2000.

No caso concreto, a Contribuinte trouxe aos autos, junto com recurso voluntário apresentado, cópias dos comprovantes de pagamento das Guias da Previdência Social (GPS) referentes aos meses objeto da autuação (p.p. 333 a 345 e 358 a 391).

Dessa forma, aplica-se no presente caso a regra prevista no art. 150, § 4º do CTN para a contagem do prazo decadencial, segundo a qual o direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados da ocorrência do fato gerador.

Neste espeque, tendo em vista que o lançamento tributário só se considera definitivamente constituído após a ciência (notificação) do sujeito passivo da obrigação tributária (art. 145 do CTN), **que, no caso concreto, ocorreu em 29/12/2008** (p. 4), resta configurada a perda do direito de o Fisco constituir o crédito tributário até a competência de 11/2003, inclusive, em face da consumação da decadência, nos termos acima declinados.

### **Conclusão**

Ante o exposto, concluo o voto no sentido de dar provimento ao recurso voluntário, cancelando-se o lançamento fiscal, vez que atingido pela decadência. Prejudicada a análise das demais razões recursais.

(documento assinado digitalmente)

Gregório Rechmann Junior