



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 23034.000516/2005-85
Recurso Voluntário
Acórdão nº 2402-010.958 – 2ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 6 de dezembro de 2022
Recorrente CENTRAIS ELETRICAS DO NORTE DO BRASIL
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: OUTROS TRIBUTOS OU CONTRIBUIÇÕES

Período de apuração: 01/12/1995 a 31/12/2003

CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL (CTN). PRAZO DECADENCIAL. MATÉRIA DE ORDEM PÚBLICA. APRECIÇÃO DE OFÍCIO. PRECLUSÃO. AUSENTE.

A prejudicial de decadência constitui-se matéria de ordem pública, à conta disso, tanto insuscetível de disponibilidade pelas partes como pronunciável a qualquer tempo e instância administrativa. Logo, pode e deve ser apreciada de ofício, pois não se sujeita às preclusões temporal e consumativa, que normalmente se consumam pela inércia do sujeito passivo.

CTN. LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. PRAZO DECADENCIAL. INÍCIO DA CONTAGEM. REGRA ESPECIAL. SÚMULA CARF. ENUNCIADO Nº 99. APLICÁVEL.

Tratando-se de lançamento por homologação, ausentes apropriação indébita, dolo, fraude e simulação, aplica-se a contagem de prazo prevista no art. 150, § 4º, do CTN, quando a contribuição correspondente ao fato gerador da respectiva competência for retida ou recolhida espontaneamente. Com efeito, 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.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, dar provimento ao recurso voluntário interposto, cancelando-se o crédito tributário atinente à competência 1/2000 e àquelas que lhe são anteriores, eis que atingido pela decadência..

(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 e Vinícius Mauro Trevisan.

Fl. 2 do Acórdão n.º 2402-010.958 - 2ª Seju/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo nº 23034.000516/2005-85

Relatório

Trata-se de recurso voluntário interposto contra decisão de primeira instância, que julgou parcialmente procedente a impugnação apresentada pela Contribuinte com a pretensão de extinguir crédito decorrente da contribuição social destinada ao salário-educação.

Autuação

A Recorrente deixou de recolher a contribuição social destinada ao salário-educação, motivo por que foi constituído o crédito aqui contestado, conforme se vê nos excertos da Informação nº 88/2005 e da Notificação para Recolhimento de Débito (NRD) nº 000165/2005 da Coordenação Geral de Arrecadação, de Cobrança e de Inspeção do Fundo Nacional de Desenvolvimento da Educação (FNDE), que ora transcrevemos:

Informação nº 88/2005 (processo digital, fl. 94):

1. Trata o presente processo de inspeção, realizada pelos técnicos desta Coordenação-Geral de Arrecadação, de Cobrança e de Inspeção - CGACI., em 07/04/2005, às fls. 01 e 55 a 59, na qual é relatado débito referente ao Salário-Educação, proveniente de falha de recolhimento, deduções indevidas e compensações indevidas, para as competências 12/1995, 01 e 06 a 08/1996, 01,02,07 e 08/1997, 01 e 07/1998, 01 e 07/1999, 01/2000, 02 e 12/2001, 06 e 12/2002, 06 e 12/2003.

2. De acordo com os Demonstrativos de Recolhimentos, às fls. 78/80, verificamos que até a presente data a empresa não efetuou os recolhimentos para regularizar a situação.

3. Ressaltamos que a competência 06/1995, não será inclusa nesta cobrança por motivo de decadência, de acordo com o artigo 565 da Instrução Normativa MPS / SRP n.º 3, de 14 de julho de 2005.

[...]

5. Diante do exposto, sugerimos a emissão da Notificação para Recolhimento de Débito - NRD, de acordo com os Quadros de Lançamento e Atualização de Débitos às fls 81 a 83.

NRD nº 000165/2005 (processo digital, fl. 92):

NOTIFICAÇÃO PARA RECOLHIMENTO DE DÉBITO - NRD	
Nº: 0000165/2005	DATA: 07 de dezembro de 2005
DADOS DA EMPRESA	
Nome / Razão Social: CENTRAIS ELETRICAS DO NORTE DO BRASIL SA	
CNPJ: 00.357.038/0049-60	
Processo: 23034.000516/2005-85	

[...]

Fica essa EMPRESA notificada a recolher, no prazo de 15 (quinze) dias, contados a partir do recebimento desta, a crédito do FNDE, o valor de R\$ 697.081,04 (Seiscentos e noventa e sete mil, oitenta e um reais e quatro centavos), de acordo com o "Quadro de Atualização de Débito" e "Guia de Recolhimento" anexos, que tem validade até o último dia útil do mês em curso, sob pena de ser promovida a imediata cobrança judicial.

[...]

O débito em questão, apontado de acordo com Relatórios e Demonstrativos anexos, decorre de irregularidades verificadas nos recolhimentos referentes ao Salário-Educação, e/ou na aplicação dos recursos do Sistema de Manutenção do Ensino Fundamental – SME, consoante o disposto na legislação aplicável, conforme a fundamentação legal abaixo descrita e demais instruções pertinentes.

Impugnação

Inconformada, a Impugnante apresentou contestação, assim resumida no relatório da Informação nº 575, de 13 de julho de 2006, da Divisão de Análise de Defesa do Fundo Nacional de Desenvolvimento da Educação (FNDE), nestes termos (processo digital, fl. 113):

2. A notificada apresentou defesa tempestiva, com data de recebimento no Protocolo do FNDE — Tramita 275291/05-7, em 30 de dezembro de 2005, As fls. 88 e 89, onde afirma os seguintes pontos:

- a) que, efetuou o recolhimento da competência 02/2001, no valor de R\$ 23.467,34 (vinte e três mil, quatrocentos e sessenta e sete reais e trinta e quatro centavos), As fls. 90, 99 e 99;
- b) que, tem a posse de documentos que comprovam o indébito de maioria das competências inclusas na cobrança; e
- c) que, ainda não obteve a devolução de valor recolhido a maior, no mês de 08/2004, no importe original de R\$ 197.873,46 (cento e noventa e sete mil, oitocentos e setenta e três reais e quarenta e seis centavos), As fls. 18, 91 a 94.

Proposição da Divisão de Análise de Defesa do FNDE

A Divisão de Análise de Defesa do FNDE propôs o deferimento parcial da defesa apresentada pela Impugnante sob os seguintes fundamentos - Informação nº 575, de 2006 (processo digital, fls. 113 a 115):

3. No que concerne ao quesito (a), registramos a procedência da afirmação como se pode verificar nas folhas retrocitadas.

4 Quanto ao item (b), a assertiva não se coaduna com a realidade dos fatos, haja vista que a não apresentação dos sobreditos documentos.

5. Com referência ao item (c), salientamos que, à restituição de valores recolhidos a maior e / ou indevidamente, aplica-se no que couber, os dispositivos compreendidos entre os artigos nºs 197 a 202, da Instrução Normativa MPS / SRP nº 3, de 14/07/2005.

6. Dessarte, informamos que apenas a competência 02/2001, será excluída da presente cobrança, e que, as demais componentes da notificação em análise, remanescem a débito.

7. Ante ao exposto, sugerimos o **Deferimento Parcial da Defesa**, em consonância com a defesa apresentada pela empresa, esclarecendo, ainda, que após a exclusão do valor atinente à competência 02/2001, conforme constam dos Quadros de Lançamento e Atualização de Débitos emitidos neste mês, o débito importa em R\$ 673.185,37 (seiscentos e setenta e três mil, cento e oitenta e cinco reais e trinta e sete centavos), às fls. 100 a 102.

(Destaques no original)

Julgamento de Primeira Instância

O presidente do FNDE decidiu pelo deferimento parcial da defesa que a Impugnante apresentou exatamente como propôs a Divisão de Análise de Defesa do referido Fundo, consoante se vê nos termos abaixo transcritos (processo digital, fl. 115):

Decido pelo **DEFERIMENTO PARCIAL DA DEFESA**.

Retornem os autos à DIADE, para que seja providenciada a expedição de Ofício à empresa em questão, dando-lhe ciência do que foi decidido e informando quanto às alternativas de recolhimento do débito, da formalização de acordo para parcelamento da dívida, bem como do seu direito de interpor recurso ao Conselho Deliberativo do FNDE, no prazo de 30 (trinta) dias, contados da data da ciência desta decisão, com as razões e, se for o caso, documentos que o fundamentem, esclarecendo que a interposição de recurso deverá obedecer às disposições do § 2º, do artigo 15, do Decreto

n.º 3.142, de 16/08/1999, com redação dada pelo § 1º do artigo 1º, do Decreto nº 4.983, de 30/12/2003.

(Destaques no original)

A propósito, conforme excertos transcritos precedentemente, o julgador de origem reconheceu parcial procedência da impugnação apresentada pela Contribuinte, cancelando o crédito atinente à competência 2/2001.

Recurso Voluntário

Discordando da respeitável decisão, o Sujeito Passivo interpôs recurso voluntário, alegando, genericamente, que os fatos geradores ocorridos anteriormente a dezembro de 2000 não poderiam ter sido objeto de lançamento, por ter se operado a decadência do direito que o Fisco detinha de constituir o respectivo crédito tributário (processo digital, fls. 133 a 139).

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 29/9/2010 (processo digital, fl. 131), e a peça recursal foi interposta em 28/10/2010 (processo digital, fl. 133), dentro do prazo legal para sua interposição. Logo, já que atendidos os demais pressupostos de admissibilidade previstos no Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, dele tomo conhecimento.

Preliminares

Matéria não impugnada

Prazo decadencial

Na impugnação, a Contribuinte discorda da autuação em seu desfavor, mas nela não se insurge quanto ter se operado a decadência do direito que o Fisco detinha de constituir crédito tributário atinente a parcela das competências autuadas, tese inaugurada somente no recurso voluntário. Por conseguinte, regra geral, este Conselho estaria impedido de se manifestar acerca da referida alegação recursal, já que o julgador de origem não teve a oportunidade de a conhecer e sobre ela decidir, porque sequer constava na contestação sob sua análise.

No entanto, reportado objeto constitui-se matéria de ordem pública, à conta disso, tanto insuscetível de disponibilidade pelas partes como pronunciável a qualquer tempo e instância administrativa. Logo, pode e deve ser apreciado de ofício, pois não se sujeita às preclusões temporal e consumativa, que normalmente se consumam pela inércia do sujeito passivo.

Trata-se de comando estabelecido pelo art. 487 da Lei nº 13.105, de 16 de março de 2015 (novo Código de Processo Civil – CPC), de aplicação subsidiária ao Processo Administrativo Fiscal, nestes termos:

Art. 487. Haverá resolução de mérito quando o juiz:

[...]

II - decidir, de ofício ou a requerimento, sobre a ocorrência de decadência ou prescrição.

Ademais, é pacífica a jurisprudência sedimentada acerca da reportado matéria, tanto na seara judicial como na administrativa, consoante se vê nos excertos que passo a transcrever:

Decisões do STJ:

AgInt no AREsp 786.109/RJ, Rel. Ministro HERMAN BENJAMIN, SEGUNDA TURMA, julgado em 07/02/2017, DJe 06/03/2017:

AGRAVO INTERNO EM RECURSO ESPECIAL. PROCESSUAL CIVIL. PRESCRIÇÃO. MATÉRIA DE ORDEM PÚBLICA. AUSÊNCIA DE PRECLUSÃO. SÚMULA 83/STJ. OFENSA AO ART. 32 DO CTN. SÚMULA 7/STJ.

1. A jurisprudência do STJ firmou-se no sentido de que as matérias de ordem pública, tais como prescrição e decadência, nas instâncias ordinárias, podem ser reconhecidas a qualquer tempo, não estando sujeitas à preclusão.

[...]

REsp 1.239.257/PR, Rel. Ministro Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, DJe 31.3.2011:

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL. DECADÊNCIA ARGUIDA NAS RAZÕES DA APELAÇÃO. MATÉRIA DE ORDEM PÚBLICA. AUSÊNCIA DE PRECLUSÃO. JUNTADA DO PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL APENAS COM A INTERPOSIÇÃO DA APELAÇÃO. PRODUÇÃO DA PROVA DOCUMENTAL DE MODO EXTEMPORÂNEO. INADMISSIBILIDADE. 1. A jurisprudência do STJ firmou-se no sentido de que as matérias de ordem pública, tais como prescrição e decadência, nas instâncias ordinárias, podem ser reconhecidas a qualquer tempo, não estando sujeitas à preclusão.

[...]

Decisões do CARF:

Acórdão nº 9202-009.552 - CSRF / 2ª Turma – Sessão de 26 de maio de 2021:

DECADÊNCIA. MATÉRIA DE ORDEM PÚBLICA. CONHECIMENTO DE OFÍCIO EM SEDE DE JULGAMENTO DE RECURSO VOLUNTÁRIO. NECESSIDADE.

A decadência constitui matéria de ordem pública, não atingida pela preclusão, de modo que sua arguição em embargos de declaração deve ser acolhida como omissão no julgamento do recurso voluntário e submetida à apreciação do Colegiado embargado.

Acórdão nº 9202-008.676 - CSRF / 2ª Turma – Sessão de 17 de março de 2020:

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. MATÉRIA NÃO IMPUGNADA. PRECLUSÃO.

Considera-se não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada, não podendo a autoridade julgadora dela conhecer, salvo nos casos expressamente previstos em lei. Tratando-se de matéria dita de ordem pública, pode a autoridade julgadora, considerada as circunstâncias do caso concreto, conhecer, ou não, de ofício.

Acórdão nº 9101-004.256 - CSRF / 1ª Turma – Sessão de 9 de julho de 2019:

DECADÊNCIA. MATÉRIA DE ORDEM PÚBLICA. CONHECIMENTO DE OFÍCIO EM SEDE DE JULGAMENTO DE RECURSO VOLUNTÁRIO. NECESSIDADE. A decadência constitui matéria de ordem pública, não atingida pela preclusão, de modo

que sua arguição em embargos de declaração deve ser acolhida como omissão no julgamento do recurso voluntário e submetida à apreciação do Colegiado embargado.

Ante o que está posto, descrita prejudicial de mérito deverá ser conhecida e apreciada de ofício, ainda que somente suscitada no recurso interposto.

Prejudicial de mérito - Prazo decadencial

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 penalidade pelo descumprimento de obrigação acessória. Nessa perspectiva, 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 a CSP não mais será o reportado decênio legal, e sim de 5 (cinco) anos, exatamente, dentro dos contornos dados pelo Código Tributário Nacional (CTN).

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 e 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. Nessa perspectiva, 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, inciso I).

Por pertinente, a compreensão do que está posto no CTN, art. 173, fica facilitada quando se vê as normas para elaboração, redação, alteração e consolidação de leis, presentes na Lei Complementar nº 95, de 26 de fevereiro de 1998. Mais especificamente, consoante o art. 11, inciso III, alíneas “c” e “d”, da reportada Lei Complementar, os incisos I e II e § único supracitados trazem enumerações atinentes ao caput (CTN, art. 173, incisos I e II) e exceção às regras enumeradas precedentemente (CTN, art. 173, § único) respectivamente. Confira-se:

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.

À vista dessas premissas, o termo inicial do descrito prazo decadencial levará em conta - além das hipóteses de apropriação indébita de CSP, dolo, fraude e simulação -, a forma de apuração do correspondente tributo e a antecipação do respectivo pagamento. Portanto, o início do mencionado prazo quinquenal se dará a partir:

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 às penalidades e aos tributos não versados anteriormente (item 1), desde que o respectivo procedimento fiscal não se tenha iniciado em data anterior (CTN, art. 173, inciso I);

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

Por oportuno, cabível trazer considerações relevantes acerca de citadas regras especial e geral, as quais sinalizam a data de início da contagem do referida prazo decadencial. Nessa perspectiva, 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 Fisco poderá iniciar procedimento fiscal tendente a constituir suposto crédito tributário.

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

Cuidando-se de lançamento por homologação, ausentes apropriação indébita, dolo, fraude e simulação, aplica-se a contagem do prazo decadencial prevista no art. 150, § 4º, do CTN, quando houver retenção ou recolhimento espontâneo de contribuição correspondente ao respectivo fato gerador na competência autuada. Com efeito, 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, nestes termos:

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. Assim entendido, é imperioso se compreender o sentido e a extensão de suas expressões “**considerado como devido pelo contribuinte na competência do fato gerador**” e “**rubrica especificamente exigida no auto de infração**”.

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

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

Trata-se de entendimento também perfilhado com a decisão do Superior Tribunal de Justiça (STJ) no julgamento do Recurso Especial nº 973.733/SC, submetida ao rito do art. 543-C do Código de Processo Civil, **de cumprimento obrigatório pelos integrantes deste Conselho**, consoante § 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 inócorre, 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 arregimentou 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, 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, despciendas 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)

Regra geral (art. 173, inciso I, do CTN)

Trata-se de mandamento que deverá ser compulsoriamente aplicado quanto aos fatos não versados tanto na regra especial vista precedentemente (CTN, art.150, §4º) como pelos contextos específicos da fiscalização ser iniciada antes do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado (CTN, art. 173, § único) e da autuação anulada por vício formal (CTN, art. 173, inciso II). Assim entendido, a contagem do descrito prazo decadencial, **obrigatoriamente**, inicia-se no primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, nos seguintes cenários:

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

2. Nos lançamentos por homologação, **quando presente as práticas** de apropriação indébita, dolo, fraude e simulação, **independentemente de haver** retenção ou recolhimento espontâneo de contribuição correspondente ao respectivo fato gerador na competência autuada. Trata-se de entendimento já sumulado por este Conselho mediante os Enunciados nºs 72 e 106 de sua jurisprudência, nestes termos:

Súmula CARF nº 72:

Caracterizada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação, a contagem do prazo decadencial rege-se pelo art. 173, inciso I, do CTN. **(Vinculante, conforme Portaria MF nº 277, de 07/06/2018, DOU de 08/06/2018).**

Súmula CARF nº 106:

Caracterizada a ocorrência de apropriação indébita de contribuições previdenciárias descontadas de segurados empregados e/ou contribuintes individuais, a contagem do prazo decadencial rege-se pelo art. 173, inciso I, do CTN. **(Vinculante, conforme Portaria MF nº 277, de 07/06/2018, DOU de 08/06/2018).**

3. Nos lançamentos de **penalidades** pelo descumprimento de obrigações acessórias, **ainda que a obrigação principal correlata** tenha sido paga ou atingida pela decadência sob fundamento do art. 150, §4º, do CTN. Afinal, manifestada sanção administrativa

é imposta tão somente por meio do lançamento de ofício, afastando-se, de pronto, o benefício estabelecido no art. 150, §4º, do CTN, que é próprio do lançamento por homologação. Confira-se a determinação do Enunciado nº 148 de súmula deste Conselho:

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.

Circunstanciadas as vinculações obrigatórias à presente “Regra”, adentraremos no delineamento das datas em que o Fisco poderá iniciar procedimento fiscal tendente a constituir supostos créditos tributários, demarcação indispensável para o início de contagem do supracitado lapso temporal. Em dita perspectiva, 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 da Lei nº 8.212, de 1991, com atualização, assim como da Instrução Normativa RFB nº 971, de 13 de novembro de 2009, *verbis*:

Lei nº 8.212, de 1991:

Art. 30. A arrecadação e o recolhimento das contribuições ou de outras importâncias devidas à Seguridade Social obedecem às seguintes normas: (Redação dada pela Lei nº 8.620, de 5.1.93)

I - a empresa é obrigada a:

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

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

IN RFB nº 971, de 2009:

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

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

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

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

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

A autuação (NRD n.º 0000165/2005) foi postada para o domicílio tributário da Recorrente em 8 de dezembro de 2005, com recebimento **por ela confirmado** como tendo ocorrido no dia 16 do mesmo mês e ano (processo digital, fls. 95 e 96). Portanto, ainda que reportada ciência não conste do aviso de recebimento (AR), há de se considerá-la efetivada no apontado mês 12/2005, seja com a **validação** dada pela Contribuinte ou com o **transcorrer** de 15 dias após a data de expedição da respectiva intimação, consoante disposição contida no art. 23, inciso II, §2º, inciso II, do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, *verbis*:

Art. 23. Far-se-á a intimação:

[...]

II - por via postal, telegráfica ou por qualquer outro meio ou via, com prova de recebimento no domicílio tributário eleito pelo sujeito passivo; (Redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997)

[...]

§ 2º Considera-se feita a intimação:

[...]

II - no caso do inciso II do caput deste artigo, na data do recebimento ou, se omitida, quinze dias após a data da expedição da intimação; (Redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997)

Consoante visto no relatório, considerado que o crédito atinente à competência 2/2001 foi integralmente excluído no julgamento de origem, restou em controvérsia o salário-educação apurado nas seguintes competências: (12/95); (1, 6, 7 e 8/96); (1, 2, 7 e 8/97); (1 e 7/98); (1 e 7/99); (1/00); (12/01); (6 e 12/02) e (6 e 12/03). Ademais, cuida-se de tributo apurado por homologação, sem apropriação indébita de CSP, dolo, fraude e simulação, e a ciência do lançamento se deu em **dezembro de 2005**. Nesse cenário, tem-se que:

1. Tratando-se das competências compreendidas entre 12/95 e 7/99, sendo esta última a mais recente, o prazo decadencial visto na regra geral - CTN, art. 173, I - teve sua contagem iniciada em 1º/1/2000, restando seu término em **31/12/2004**, anteriormente à ciência do lançamento. Logo, quanto a esta e àquelas que lhes são **anteriores, operou-se a decadência** do direito que o Fisco detinha de constituir o respectivo crédito tributário.

2. Tocante à competência 1/2000, aplica-se a regra especial - CTN, art. 150, § 4º - já que existente pagamento antecipado, consoante se vê no Demonstrativo de Recolhimentos e Quadro de Lançamento de Débitos (processo digital, fls. 18 e 110). Portanto, **operou-se a decadência** do direito que o Fisco detinha de constituir o respectivo crédito tributário, pois o lapso decadencial teve sua contagem iniciada em 1º/2/2000, restando seu término em 31/1/2005, igualmente anterior à ciência do lançamento.

3. Relativamente à competência 12/2001, o prazo decadencial visto na regra especial - CTN, art. 150, § 4º - teve sua contagem iniciada em 1º/1/2002, restando seu término em 31/12/2006, posteriormente à ciência do lançamento. Por conseguinte, quanto a esta e àquelas que lhes são **posteriores, não se operou a decadência** do direito que o Fisco detinha

de constituir o respectivo crédito tributário, independentemente da ocorrência de pagamento antecipado.

Conclusão

Ante o exposto, dou parcial provimento ao recurso interposto, cancelando-se o crédito tributário atinente às competências 1/2000 e anteriores, eis que atingido pela decadência.

(documento assinado digitalmente)

Francisco Ibiapino Luz