



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10314.728448/2014-15
ACÓRDÃO	2002-009.822 – 2ª SEÇÃO/2ª TURMA EXTRAORDINÁRIA
SESSÃO DE	16 de setembro de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	MMR IND. E COMÉRCIO DE CHOCOLATES MUNIK LTDA
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

Período de apuração: 01/01/2009 a 28/02/2010

CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. DECADÊNCIA. OBRIGAÇÃO PRINCIPAL. ANTECIPAÇÃO DE PAGAMENTO. OCORRÊNCIA EM PARTE. APLICAÇÃO ARTIGO 150, § 4º, DO CTN. SÚMULA CARF No 99. OBSERVÂNCIA OBRIGATÓRIA.

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, tendo a contribuinte efetuado o recolhimento das contribuições previdenciárias incidentes sobre a remuneração dos segurados empregados registrados, na esteira da jurisprudência consolidada neste Colegiado, consagrada na Súmula CARF no 99.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, conhecer do Recurso Voluntário e, no mérito, dar-lhe parcial provimento para reconhecer a decadência das competências 04/2009 a 07/2009 e 10/2009.

Assinado Digitalmente

Marcelo Freitas de Souza Costa – Relator

Assinado Digitalmente

Marcelo de Sousa Sateles – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros André Barros de Moura, Carlos Eduardo Avila Cabral(substituto[a] integral), Luciana Costa Loureiro Solar, Marcelo Freitas de Souza Costa, Rafael de Aguiar Hirano, Marcelo de Sousa Sateles (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de Auto de Infração lavrado contra o contribuinte acima identificado, relativo às contribuições previdenciárias parte patronal e as destinadas aos TERCEIROS, incidentes sobre a remuneração paga aos segurados empregados, no período de 01/01/2009 a 28/02/2010, consubstanciado nos seguintes DEBCADs:

AI DEBCAD nº 51.001.804-1: compreende a contribuição da empresa (20%), inclusive aquela destinada ao financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho (SAT/RAT/GILRAT – 2%).

AI DEBCAD nº 51.001.805-0: compreende as contribuições destinadas às Entidades ou Fundos denominados Terceiros (5,8%).

De acordo com o Relatório Fiscal (e-fls. 1.051/1.055), extrai-se:

Após análise das folhas de pagamento foram encontramos valores pagos ou creditados a empregados e contribuintes individuais, considerados pela fiscalização como base de cálculo de Contribuições Previdenciárias, mas que não foram informados em GFIP. “A empresa transmitiu várias GFIPs, algumas com apenas parte dos empregados, fazendo com que os dados anteriores fossem sobrepostos e, portanto, deixassem de estar declarados.” Foram utilizados os seguintes códigos de levantamento para a apuração dos valores lançados, conforme anexos dos Autos de Infração: FE: Base de Cálculo dos empregados não declarada em GFIP; FI: Base de Cálculo dos contribuintes individuais não declarada em GFIP; GE:

Base de Cálculo dos empregados declarada em GFIP; SG: Contribuição descontada dos segurados declarada em GFIP; e SN: Contribuição descontada dos segurados não declarada em GFIP.

A autoridade fiscal aplicou a multa de ofício qualificada no patamar de 150%.

Após apresentação de impugnação por parte da contribuinte e solidários, foi proferido Acórdão nº 06-52.994 - 6ª TURMA da DRJ em Curitiba/PR de e-fls. 1.194/1.204, a qual julgou procedente o lançamento.

Inconformado com referida decisão, APENAS o contribuinte apresentou recurso (efls.

1.243/1.253), pugnando pela decretação da decadência dos fatos geradores lançados.

Aduz que após o advento da Súmula Vinculante n. 8 do STF, deve-se observar o prazo de cinco anos, repisando às alegações da impugnação, sendo o crédito constituído em 27/11/2014, fulminado pela decadência.

Ao fim requer que seja julgado totalmente improcedente o presente Auto de Infração, com o cancelamento da integralidade do crédito tributário.

É o relatório.

VOTO

Conselheiro **Marcelo Freitas de Souza Costa**, Relator

O recurso é tempestivo e atendo aos demais pressupostos de admissibilidade, portanto dele conheço.

Antes de adentrarmos a análise, cabe esclarecer que a única matéria questionada nº recurso voluntário é a prejudicial de mérito da decadência.

DA DECADÊNCIA O contribuinte alega que diante da cientificação em 27/11/2014, deve ser decretada a decadência de parte do lançamento tendo em vista o prazo insculpido no artigo 173, inciso I do CTN.

Acontece que, o contribuinte em sua fundamentação se confunde no que concerne a aplicação dos dispositivos legais que versam a matéria, pugna pela aplicação do 173, porém, na forma de contagem, diz respeito a aplicação do § 4º do artigo 150 do CTN.

De uma forma ou de outra, analisaremos o tema para aplicação da legislação mais benéfica para o contribuinte.

O exame dessa matéria impõe sejam levadas a efeito algumas considerações, senão vejamos.

O artigo 45, inciso I, da Lei nº 8.212/91, estabelece prazo decadencial de 10 (dez)anos para a apuração e constituição das contribuições previdenciárias, como segue:

Art. 45 – O direito da Seguridade Social apurar e constituir seus créditos extingue-se após 10 (dez) anos contados:

I – do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o crédito poderia ter sido constituído;

[...]

Por outro lado, o Código Tributário Nacional em seu artigo 173, caput, determina que o prazo para se constituir crédito tributário é de 05 (cinco) anos, contados do exercício seguinte àquele em que poderia ter sido lançado, *in verbis*:

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;

[...]

Com mais especificidade, o artigo 150, § 4º, do CTN, contempla a decadência para os tributos sujeitos ao lançamento por homologação, nos seguintes 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.

O núcleo da questão reside exatamente nesses três artigos, ou seja, qual deles deve prevalecer para as contribuições previdenciárias, tributos sujeitos ao lançamento por homologação.

Ocorre que, após muitas discussões a respeito do tema, o Supremo Tribunal Federal, em 11/06/2008, ao julgar os RE's nºs 556664, 559882 e 560626, por unanimidade de votos, declarou a inconstitucionalidade do artigo 45 da Lei nº 8.212/91, oportunidade em que aprovou a Súmula Vinculante nº 08, abaixo transcrita, rechaçando de uma vez por todas a pretensão do Fisco:

Súmula nº 08: São inconstitucionais o parágrafo único do artigo 5º do Decreto-lei 1569/77 e os artigos 45 e 46 da Lei 8.212/91, que tratam de prescrição e decadência de crédito tributário.

Registre-se, ainda, que na mesma Sessão Plenária, o STF achou por bem modular os efeitos da declaração de inconstitucionalidade em comento, estabelecendo, em suma, que somente não retroagem à data da edição da Lei em relação a pedido de restituição judicial ou

administrativo formulado posteriormente à 11/06/2008, concedendo, por conseguinte, efeito *ex tunc* para os créditos pendentes de julgamentos e/ou que não tenham sido objeto de execução fiscal.

Consoante se positiva da análise dos autos, a controvérsia a respeito do prazo decadencial para as contribuições previdenciárias, após a aprovação/edição da Súmula Vinculante nº 08, passou a se limitar a aplicação dos artigos 150, § 4º, ou 173, inciso I, do Código Tributário Nacional.

Indispensável ao deslinde da controvérsia, mister se faz elucidar, resumidamente, as espécies de lançamento tributário que nosso ordenamento jurídico contempla, como segue.

Primeiramente destaca-se o lançamento de ofício ou direto, previsto no artigo 149 do CTN, onde o fisco toma a iniciativa de sua prática, por razões inerentes a natureza do tributo ou quando o contribuinte deixa de cumprir suas obrigações legais. Já o lançamento por declaração ou misto, contemplado no artigo 147 do mesmo Diploma Legal, é aquele em que o contribuinte toma a iniciativa do procedimento, ofertando sua declaração tributária, colaborando ativamente. Alfim, o lançamento por homologação, inscrito no artigo 150 do Códex Tributário, em que o contribuinte presta as informações, calcula o tributo devido e promove o pagamento, ficando sujeito a eventual homologação por parte das autoridades fazendárias.

Dessa forma, estando às contribuições previdenciárias sujeitas ao lançamento por homologação, defende parte dos julgadores e doutrinadores que a decadência a ser aplicada seria aquela constante do artigo 150, § 4º, do CTN, levando-se em consideração a natureza do tributo atribuída por lei, independentemente da ocorrência de pagamento, entendimento compartilhado por este conselheiro.

Ou seja, a regra para os tributos sujeitos ao lançamento por homologação é o artigo 150, § 4º, do Código Tributário, o qual somente não prevalecerá nas hipóteses de ocorrência de dolo, fraude ou conluio, o que ensejaria o deslocamento do prazo decadencial para o artigo 173, inciso I, do mesmo Diploma Legal.

Não é demais lembrar que o lançamento por homologação não se caracteriza tão somente pelo pagamento. Ao contrário, trata-se, em verdade, de um procedimento complexo, constituído de vários atos independentes, culminando com o pagamento ou não.

Observe-se, pois, que a ausência de pagamento não desnatura o lançamento por homologação, especialmente quando a sujeição dos tributos àquele lançamento é conferida por lei.

E, esta, em momento algum afirma que assim o é tão somente quando houver pagamento.

Não fosse assim, o que se diria quando o contribuinte apura prejuízos e não tem nada a recolher, ou mesmo quando se encontra beneficiado por isenções e/ou imunidades, onde, em que pese haver o dever de elaborar declarações pertinentes, informando os fatos geradores

dos tributos dentre outras obrigações tributárias, deixa de promover o pagamento do tributo em razão de uma benesse fiscal?

Cabe ao Fisco, porém, no decorrer do prazo de 05 (cinco) anos, contados do fato gerador do tributo, nos termos do artigo 150, § 4º, do CTN, proceder à análise das informações prestadas pelo contribuinte homologando-as ou não, quando inexistir concordância. Neste último caso, promover o lançamento de ofício da importância que imputar devida.

Aliás, como afirmado alhures, a regra nos tributos sujeitos ao lançamento por homologação é o prazo decadencial insculpido no artigo 150, § 4º, do CTN, o qual dispôs expressamente os casos em que referido prazo deslocar-se-á para o artigo 173, inciso I, na ocorrência de dolo, fraude ou simulação comprovados. Somente nessas hipóteses a legislação específica contempla a aplicação de outro prazo decadencial, afastando-se a regra do artigo 150, § 4º. Como se constata, a toda evidência, a contagem do lapso temporal em comento independe de pagamento.

Ou seja, comprovando-se que o contribuinte deixou efetuar o recolhimento dos tributos devidos e/ou promover o autolancamento com dolo, utilizando-se de instrumentos ardilosos (fraude e/ou simulação), o prazo decadencial será aquele inscrito no artigo 173, inciso I, do CTN. Afora essa situação, não se cogita na aplicação daquele dispositivo legal. É o que se extrai da perfunctória leitura das normas legais que regulamentam o tema.

Por outro lado, alguns julgadores e doutrinadores entendem que somente aplicar-seia o artigo 150, § 4º, do CTN quando comprovada a ocorrência de recolhimentos relativamente ao fato gerador lançado, seja qual for o valor. Em outras palavras, a homologação dependeria de antecipação de pagamento para se caracterizar, e a sua ausência daria ensejo ao lançamento de ofício, com observância do prazo decadencial do artigo 173, inciso I.

Ressalta-se, ainda, o entendimento de outra parte dos juristas, suscitando que o artigo 150, 4º, do Código Tributário Nacional, prevalecerá quando o contribuinte promover qualquer ato tendente a apuração da base de cálculo do tributo devido, seja pelo pagamento, escrituração contábil, declaração do imposto em documento próprio, etc. Melhor elucidando, o contribuinte deverá adotar algum procedimento com o fito de apurar o tributo para que pudesse se cogitar em “homologação”.

Afora posicionamento pessoal a propósito da matéria, por entender que as contribuições previdenciárias devem observância ao prazo decadencial do artigo 150, § 4º, do Códex Tributário, independentemente de antecipação de pagamento, salvo quando comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação, o certo é que a partir da alteração do Regimento Interno do CARF, os julgadores deste Colegiado estão obrigados a “reproduzir” as decisões do STJ tomadas por recurso repetitivo, razão pela qual deixaremos de abordar aludida discussão, mantendo o entendimento que a aplicação do dispositivo legal retro depende da existência de recolhimentos do mesmo tributo no período objeto do lançamento, na forma decidida por aquele Tribunal Superior nos autos do Resp nº 973.733/SC, assim ementado:

PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA.

ARTIGO 543C, 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 (Precedentes da Primeira Seção: Resp 766.050/PR, Rel. Ministro Luiz Fux, julgado em 28.11.2007, DJ 25.02.2008; AgRg nos EREsp 216.758/SP, Rel. Ministro Teori Albino Zavascki, julgado em 22.03.2006, DJ 10.04.2006; e EREsp 276.142/SP, Rel. Ministro Luiz Fux, julgado em 13.12.2004, DJ 28.02.2005).

2. É que a decadência ou caducidade, no âmbito do Direito Tributário, importa n° perecimento do direito potestativo de o Fisco constituir o crédito tributário pelo lançamento, e, consoante doutrina abalizada, encontra-se regulada por cinco regras jurídicas gerais e abstratas, entre as quais figura a regra da decadência do direito de lançar nos casos de tributos sujeitos ao lançamento de ofício, ou nos casos dos tributos sujeitos ao lançamento por homologação em que o contribuinte não efetua o pagamento antecipado (Eurico Marcos Diniz de Santi, "Decadência e Prescrição no Direito Tributário", 3ª ed., Max Limonad, São Paulo, 2004, págs.

163/210).

3. O dies a quo do prazo quinquenal da aludida regra decadencial rege-se pelo disposto no artigo 173, I, do CTN, sendo certo que o "primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado" corresponde, iniludivelmente, ao primeiro dia do exercício seguinte à ocorrência do fato imponível, ainda que se trate de tributos sujeitos a lançamento por homologação, revelando-se inadmissível a aplicação cumulativa/concorrente dos prazos previstos nos artigos 150, § 4º, e 173, do Codex Tributário, ante a configuração de desarrazoado prazo decadencial decenal (Alberto Xavier, "Do Lançamento n° Direito Tributário Brasileiro", 3ª ed., Ed. Forense, Rio de Janeiro, 2005, págs.

91/104; Luciano Amaro, "Direito Tributário Brasileiro", 10ª ed., Ed. Saraiva, 2004, págs. 396/400; e Eurico Marcos Diniz de Santi, "Decadência e Prescrição no Direito Tributário", 3ª ed., Max Limonad, São Paulo, 2004, págs. 183/199).

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; e (iii) a constituição dos créditos tributários respectivos deu-se em 26.03.2001.

6. Destarte, revelam-se caducos os créditos tributários executados, tendo em vista o decurso do prazo decadencial quinquenal para que o Fisco efetuasse o lançamento de ofício substitutivo.

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

Na esteira desse raciocínio, uma vez delimitado pelo STJ e, bem assim, pelo Regimento Interno do CARF que nos lançamentos por homologação a antecipação de pagamento é indispensável à aplicação do instituto da decadência, nos cabe tão somente nos quedar a aludida conclusão e constatar ou não a sua ocorrência.

Entrementes, a controvérsia em relação a referido tema encontra-se distante de remansoso desfecho, se fixando agora em determinar o que pode ser considerado como antecipação de pagamento das contribuições, sobretudo em face das diversas modalidades e/ou procedimentos adotados por ocasião do lançamento fiscal.

Para afastar qualquer dúvida a esse respeito foi editada a Súmula CARF nº 99, que assim dispõe:

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.

Essa súmula é de observância obrigatória, nos termos do “caput” do art. 72 do Regimento Interno do CARF, inserto no Anexo II da Portaria MF nº 343, de 09/06/2015.

A autoridade lançadora entendeu pela aplicação do artigo 173 do CTN pela constatação de sonegação, senão vejamos:

2.2.5. Esta auditoria fiscal considerou o disposto no Art. 173, inc. I, do Código Tributário Nacional - CTN aprovado pela Lei nº 5.172 de 25/10/1966, tendo em vista a ocorrência, em tese, de crime de sonegação de contribuição previdenciária previsto no Art. 337-A, incisos I e III, do Código Penal, fato este que ensejará a emissão de Representação Fiscal para Fins Penais.

2.2.6. A multa de ofício do AI é de 75% sobre o valor das contribuições devidas e não declaradas nem recolhidas. A multa de ofício pode ser, ainda, qualificada ou agravada, conforme o caso, com base nos §§ 1º e 2º do art. 44 da Lei nº 9.430/96.

Como confirmou-se a conduta de sonegação previdenciária, conclui-se que a multa de ofício do presente levantamento deve ser QUALIFICADA/DUPLICADA, alcançando o patamar de 150%. O Relatório DD-Discriminativo do Débito detalha este cálculo.

A DRJ concluiu no mesmo sentido, conforme trecho a seguir:

20. Acontece, porém, segundo apontado pela fiscalização, o Impugnante reduziu intencionalmente e indevidamente, em GFIP, a base de cálculo das contribuições previdenciárias, caracterizando a conduta de sonegação e levando, inclusive, à emissão de Representação Fiscal Para Fins Penais (RFFP). Dessa forma, tendo em vista a parte final do § 4º do art. 150 do CTN, tem -se por atraída a regra do art. 173, inciso I do CTN, restando, pois, não decadentes as contribuições lançadas e referentes às competências anteriores a 12/2009.

Acontece que, s.m.j., esta não é a melhor conclusão para o caso, tendo em vista que a autoridade autuante em nenhum momento fundamenta a motivação para eventual SONEGAÇÃO, entende-se para isso a NECESSIDADE do DOLO, ou seja, ato intencional por parte do contribuinte.

No presente caso, a autoridade autuante NÃO TERCEU NENHUMA LINHA SEQUER sobre o eventual DOLO, FRAUDE ou SIMULAÇÃO para atrair a aplicação do artigo 173, I do CTN.

A mera falta de pagamento, por si só, já é uma hipótese de “sonegação” (no sentido literal da palavra), que significa: deixar de pagar tributo. No entanto, como é de conhecimento daqueles que lidam com o Direito Tributário, tem de haver o ato intencional (dolo) por parte do contribuinte para, por exemplo, majoração da multa e aplicação do prazo insculpido no artigo 173 do CTN.

Ademais, o texto legal insculpido no artigo 150, 4º, do Código Tributário Nacional, é claro ao dispor sobre as hipóteses em que não se aplica o referido preceito legal, ou seja, “fraude”, “simulação” e “dolo”, quando comprovadas. Em outras palavras, não há no texto legal nenhum indicativo em relação a sonegação e as hipóteses de dolo, fraude ou simulação devem ser comprovadas por parte da autoridade fazendária, o que, no presente caso, não há sequer uma linha versando sobre o tema.

Superado esse ponto, falta analisarmos a existência ou não de pagamento.

Em suma, despiciendas maiores elucubrações a propósito da matéria, uma vez que a simples análise dos autos nos leva a concluir pela existência de antecipação de pagamento nas competências 04/2009, conforme extrai-se do “Relatório de Documentos Apresentados – RDA” (e-fls. 1.045/1.048) e “Relatório de Apropriação de Documentos Apresentados – RADA” (e-fls. 1.016/1.019).

Observa-se que apesar da autoridade fiscal ter lançado o crédito tributário a partir da competência 01/2009 para alguns estabelecimentos, só há comprovação de recolhimento (para

todos os estabelecimentos) a partir da competência 04/2009. Dito isto, para as competências 01/2009 a 03/2009 deve ser aplicada a contagem decadencial nos termos do artigo 173, I do CTN.

Já para as competências 04/2009 até 11/2009, aplicada o §4º do artigo 150.

Neste diapasão, tendo a fiscalização constituído o crédito previdenciário em 27/11/2014 (AR e-fls. 1.059/1.060) com a devida ciência do contribuinte, verifica-se que os fatos geradores da competência 04 a 07/2009 e a competência 10/2009, inclusive, encontram-se extintas pela decadência, nos termos do art. 150, § 4º, do CTN.

Mantem-se válido o lançamento referente as competências 01/2009 até 03/2009 por ausência de antecipação de pagamento nos moldes da Súmula CARF n. 99.

Conclusão

Por todo o exposto, voto por conhecer do Recurso Voluntário e, no mérito, dar-lhe parcial provimento para reconhecer a decadência das competências 04/2009 a 07/2009 e 10/2009.

Assinado Digitalmente

Marcelo Freitas de Souza Costa