



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



**Processo nº** 10540.002205/2007-51  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** 2402-010.518 – 2ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 06 de outubro de 2021  
**Recorrente** COLÉGIO PARTICULAR OPÇÃO DE ENSINO LTDA  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS**

Período de apuração: 01/03/1997 a 30/09/2005

CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. MULTA DE MORA. GRADAÇÃO. POSSIBILIDADE. A sistemática da gradação da multa de mora acarreta que, quanto mais tempo o obrigado tributário retiver o tributo devido, não o recolhendo aos cofres públicos, mais grave se revela a infração à obrigação tributária principal cometida, de molde que mais gravosa será a penalidade a ser imputada. Tal gradação não encontra óbices no ordenamento jurídico pátrio, de maneira que, para ser de observância obrigatória, exige-se tão somente que seja instituída mediante lei *stricto sensu*.

**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.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em acolher a prejudicial de decadência, cancelando-se o lançamento fiscal em relação às competências até 11/2000, inclusive, e, no mérito, em negar provimento ao recurso voluntário.

(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, Francisco Ibiapino Luz, Gregório Rechmann Junior, Marcelo Rocha Paura (suplente convocado), Marcio Augusto Sekeff Sallem, Rafael Mazzer de Oliveira Ramos e Renata Toratti Cassini,.

## Relatório

Trata-se de recurso voluntário (p. 321) em face da Decisão de Notificação n.º 04.423.4.0088/2006 (p. 313), que julgou improcedente a impugnação apresentada pelo sujeito passivo.

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

### DO LANÇAMENTO

Em ação fiscal desenvolvida na empresa identificada em epígrafe, precedida de Mandado de Procedimento Fiscal - MPF (fls. 85), foi lavrada Notificação Fiscal de Lançamento de Débito - NFLD na qual alberga as contribuições previdenciárias referentes à cota patronal, ao SAT e dos Terceiros, não recolhidas pelo contribuinte em época própria, para o período de 03/1997 a 09/2005.

2. Que os fatos geradores, alíquotas e contribuições estão demonstrados no relatório Discriminativo Analítico de Débito - DAD, Levantamento FP1 - fatos geradores apurados através das folhas de pagamentos, recibos de férias e pagamentos de 13º salários (para período anterior à implementação da GFIP), Levantamento GF1 - fatos geradores apurados em Guias de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social - GFIP apresentadas pelo contribuinte e Levantamento DAL - referente aos acréscimos legais devidos (fls. 04/28).

### DA IMPUGNAÇÃO

3. O contribuinte inconformado com a notificação fiscal apresentou, tempestivamente (fls.265), defesa (fls. 255/258), donde, sinteticamente, aduz:

4. Que o contribuinte faz jus não apenas à redução prevista no §11, do art. 239, do Decreto n.º 3.048/99, mas também e cumulativamente à redução de penalidade decorrente da hermenêutica combinada dos arts. 291 e 292 do mesmo diploma legal.

5. Que há obscuridade nos valores atribuídos ao crédito previdenciário quando compara a folha de rosto da NFLD e o relatório de Instruções para o Contribuinte - IPC. Desse modo, cumpre sanar esta irregularidade, sob pena de manifesto defeito na exigência tributária e por consequência, no lançamento respectivo.

O órgão julgador de primeira instância, nos termos da susodita Decisão de Notificação n.º 04.423.4.0088/2006 (p. 313), julgou improcedente a impugnação apresentada pelo sujeito passivo, conforme ementa abaixo reproduzida:

CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. COTA PATRONAL. SAT. TERCEIROS. SELIC.

A empresa é obrigada a recolher as contribuições a seu cargo, consoante alínea inciso I, do art. 30, da Lei n.º 8.212/91.

É devido o SAT consoante o estatuído no inciso II, do art. 22, da Lei n.º 8.212/91.

Compete à Secretaria da Receita Previdenciária a arrecadação e fiscalização das contribuições devidas a terceiros, conforme art. 3º, da Lei n.º 11.098/2005.

São devidos juros com base na Taxa SELIC e multa de mora de acordo com o art. 34, da Lei n.º 8.212/91.

### LANÇAMENTO PROCEDENTE

Cientificada da decisão de primeira instância, a Contribuinte apresentou o seu recurso voluntário (fl. 321), esgrimindo suas razões de defesa nos seguintes pontos, em síntese:

- Obscuridade acerca do real montante do crédito tributário exigido; e

- Perda do direito de o Fisco constituir parte do crédito tributário lançado, nos termos do art. 173, I, do CTN;

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 NFLD referente às contribuições previdenciárias (cota patronal), ao SAT e dos Terceiros, não recolhidas pelo contribuinte em época própria, para o período de 03/1997 a 09/2005.

Em sua peça recursal, a Contribuinte defende, em síntese, os seguintes pontos:

- Obscuridade acerca do real montante do crédito tributário exigido; e
- Perda do direito de o Fisco constituir parte do crédito tributário lançado, nos termos do art. 173, I, do CTN;

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

### **Da Obscuridade acerca do Montante do Crédito Tributário**

Neste ponto, a Recorrente defende, em síntese, que, *nos diversos documentos componentes da NFLD, os dados são conflitantes a ensejar confusão.*

Sobre o tema, o órgão julgador de primeira instância destacou e concluiu que:

10. Quanto à alegação de obscuridade, vale ressaltar que o relatório IPC foi elaborado pela Secretaria da Receita Previdenciária com o intuito de esclarecer o contribuinte de seus direitos. Assim, a legislação fiscal criou estímulos para que o sujeito passivo efetue o pagamento ou requeira o parcelamento do crédito no prazo para impugnação ou para recurso, daí a causa de variação de alíquotas demonstrada no IPC. Portanto, adotando o sujeito passivo uma das situações expressas no IPC (fls. 02) a multa poderá variar de 12% a 30%, ou seja, dependerá da atitude adotada pelo contribuinte.

11. Consequentemente, verifica-se a total obediência ao comando do art. 142, do Código Tributário Nacional, uma vez que outra atitude não poderia ser adotada por parte dos Auditores Fiscais da Previdência Social, pois, a atividade tributária, relação jurídica e não simples relação de poder, nos moldes do Estado Democrático de Direito, é vinculada ao princípio da legalidade. Portanto, foram respeitados os procedimentos previstos na legislação tributária tendo em vista a comprovação de todas as bases de cálculo e a correta aplicação da legislação tributária vigente.

Não há qualquer reparo a ser feito na decisão de primeira instância neste particular.

De fato, o que a Contribuinte chama de “confusão” se trata, em verdade, de uma variação no percentual da multa aplicada, nos estritos termos da legislação de regência da matéria, confira-se:

|                                 | Pagamento |            |
|---------------------------------|-----------|------------|
|                                 | Multa     | Total      |
| Até 15 dias da notificação      | 15.861,63 | 214.739,87 |
| Após 15 dias da notificação     | 19.827,09 | 218.705,33 |
| Até 15 dias da ciência do CRPS  | 26.436,08 | 225.314,32 |
| Após 15 dias da ciência do CRPS | 33.045,19 | 231.923,43 |

  

|                                 | Pagamento<br>% de multa |
|---------------------------------|-------------------------|
| Até 15 dias da notificação      | 12,00                   |
| Após 15 dias da notificação     | 15,00                   |
| Até 15 dias da ciência do CRPS  | 20,00                   |
| Após 15 dias da ciência do CRPS | 25,00                   |

O tema em análise se trata da gradação da multa de mora em razão da gravidade do atraso no recolhimento do tributo devido, de modo que, quanto mais tempo o obrigado tributário reter o tributo devido, não o recolhendo aos cofres públicos, mais grave se revela a infração à obrigação tributária principal cometida, mais gravosa será a penalidade a ser imputada. Tal gradação não encontra óbices no ordenamento jurídico pátrio, de maneira que, para ser de observância obrigatória, há de ser instituída mediante lei *stricto sensu*.

Estando os agentes fiscais inteiramente vinculados aos ditames da Lei, a inobservância desses comandos legais implicaria negativa de vigência por parte do Auditor Fiscal Notificante, fato que desaguaria inexoravelmente em responsabilidade funcional dos agentes do Fisco Federal.

Reitere-se que as disposições introduzidas pela legislação tributária em apreço, até o presente momento, não foram ainda vitimadas de qualquer sequela decorrente de declaração de inconstitucionalidade, seja na via difusa seja na via concentrada, exclusiva do Supremo Tribunal Federal, produzindo, portanto, todos os efeitos jurídicos que lhe são típicos.

Nega-se provimento, portanto, ao Recurso Voluntário neste particular

### **Da Decadência**

Neste ponto, a Recorrente defende que *na NFLD em análise foi adotado o critério decenal para efeito de decadência dos créditos. Entretanto, a jurisprudência do STJ há muito já pacificou entendimento acerca da natureza tributária das contribuições sociais e tem reiteradamente afastado a aplicação do que dispõe o art. 45 da Lei nº 8212/91, posto que incompatível com a sistemática constitucional, e preconizado a aplicação do art. 173 do CTN aos créditos previdenciários.*

Pois bem!!

A esse respeito, 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.

No caso em análise, 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 02/06/2006** (p. 2), tem-se que resta configurada a perda do direito de o Fisco constituir o crédito tributário até a competência de 11/2000, inclusive, independentemente da regra aplicável.

Assim, resta aferir se houve antecipação de pagamento em relação às competências compreendidas no período de 12/2000 a 05/2001. Isto porque, na hipótese de ter ocorrido pagamento antecipado em relação a essas competências, restaria caracterizada a decadência, nos termos do art. 150, § 4º, do CTN.

Neste ponto, cumpre registrar que o lançamento fiscal que deu origem ao presente processo administrativo, é composto pelos levantamentos abaixo identificados e respectivos períodos:

- Levantamento DAL – Diferença de Acréscimos Legais

Período: 11/1997 a 04/2002 (intercalado);

OBS.: não há lançamento no período entre 12/2000 a 05/2001; este levantamento pula de 08/2000 para 09/2001;

Conclusão: decaído até 11/2000, inclusive.

- Levantamento FP1 – Remuneração Folha de Pagamento

Período: 03/1997 a 13/1998 (intercalado);

Conclusão: decaído até 11/2000, inclusive.

- Levantamento GF1 – Remuneração Conforme GFIP

Período: 01/1999 a 09/2005;

OBS.: analisando-se o Discriminativo Analítico de Débito (DAD), o Relatório de Documentos Apresentados (RDA) e o Relatório de Apropriação de Documentos Apresentados (RADA), não foi identificado pagamento antecipado em relação às competências de 12/2000 a 05/2001;

Conclusão: decaído até 11/2000, inclusive.

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 02/06/2006** (p. 2), resta configurada a perda do direito de o Fisco constituir o crédito tributário até a competência de 11/2000, inclusive, em face da consumação da decadência, nos termos acima declinados.

### **Conclusão**

Ante o exposto, concluo o voto no sentido de acolher a prejudicial de decadência, cancelando-se o lançamento fiscal em relação às competências até 11/2000, inclusive, e, no mérito, em negar provimento ao recurso voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Gregório Rechmann Junior