



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10665.720332/2017-09
ACÓRDÃO	2002-010.197 – 2ª SEÇÃO/2ª TURMA EXTRAORDINÁRIA
SESSÃO DE	19 de março de 2026
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	CDR SERVICOS EIRELI
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

Período de apuração: 01/01/2012 a 31/12/2013

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS. IMPOSSIBILIDADE DE CONTROLE DE CONSTITUCIONALIDADE.

É vedado ao contencioso administrativo afastar a aplicação de lei sob fundamento de violação a princípios constitucionais, ainda que invocados como critérios interpretativos, devendo a análise restringir-se à legalidade do lançamento à luz da legislação infraconstitucional, nos termos do art. 26-A do Decreto nº 70.235/1972 e da Súmula CARF nº 2.

DECADÊNCIA. LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. CONFIGURAÇÃO DE DOLO. APLICAÇÃO DO ART. 173, I, DO CTN.

A caracterização de dolo, evidenciada pela apresentação reiterada de declarações com omissão de receitas e pela retificação de informações com o objetivo de suprimir tributos devidos, afasta a aplicação do art. 150, § 4º, do CTN, ataindo a regra do art. 173, I. Iniciado o prazo decadencial no primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, não se verifica a decadência do direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário.

JUROS DE MORA. TERMO INICIAL. LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO.

Nos tributos sujeitos a lançamento por homologação, os juros de mora incidem desde o vencimento da obrigação tributária, independentemente da lavratura do auto de infração, que possui natureza declaratória, sendo inaplicável a tese de que a mora apenas se configuraria com a constituição formal do crédito.

MULTA DE OFÍCIO. ALEGAÇÃO DE CONFISCO. INCOMPETÊNCIA DO CARF.

A análise de eventual caráter confiscatório da multa tributária envolve matéria de natureza constitucional, cuja apreciação é vedada ao

contencioso administrativo, nos termos da Súmula CARF nº 2, não sendo possível afastar penalidade legalmente prevista sob tal fundamento.

REPRESENTAÇÃO FISCAL PARA FINS PENAIIS. INCOMPETÊNCIA DO CARF.

O CARF não é competente para se pronunciar sobre controvérsias relativas à representação fiscal para fins penais, nos termos da Súmula CARF nº 28, razão pela qual não se conhece da matéria.

MULTA QUALIFICADA. REDUÇÃO. APLICAÇÃO DE LEI MAIS BENÉFICA.

Comprovada a ocorrência de dolo, é cabível a qualificação da multa. Todavia, deve ser aplicada a penalidade no percentual de 100%, em observância à legislação superveniente mais benéfica, com base no art. 106, II, “c”, do CTN, mediante comparação entre os regimes sancionatórios aplicáveis.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer em parte do Recurso Voluntário, não conhecendo das alegações sobre representação fiscal para fins penais e inconstitucionalidade. Na parte conhecida, dar-lhe parcial provimento para reduzir a multa qualificada para o percentual de 100 por cento.

Assinado Digitalmente

Fernando Gomes Favacho – Relator

Assinado Digitalmente

Marcelo de Sousa Sateles – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Rafael de Aguiar Hirano, Andre Barros de Moura, Luciana Costa Loureiro Solar, Marcelo Freitas de Souza Costa, Fernando Gomes Favacho, Marcelo de Sousa Sateles (Presidente).

RELATÓRIO

Trata o **Auto de Infração** de lançamento de crédito tributário correspondente a contribuições previdenciárias, quota patronal, acrescido de multa e juros (fl. 2). A empresa é optante do SIMPLES NACIONAL, porém exerceu atividades de prestação de serviços de limpeza (fl. 109), conforme consta em sua Declaração de Firma Individual, estando sujeita à contribuição previdenciária prevista no artigo 22, incisos I e II alínea 'c' da Lei 8.212/91.

A sócia administradora da empresa, Patrícia Fernanda de Oliveira, foi responsabilizada solidariamente, nos termos dos artigos 124, I¹ e 135, III do CTN, conforme Termo de Sujeição Passiva Solidária (fls. 63 e 64).

Cientificadas do lançamento, por via postal, a empresa autuada em 16/06/2017 e a responsável solidária, Patrícia Fernanda de Oliveira, em 14/06/2017 (fls. 66 e 67), ambas apresentam suas impugnações, (fls. 227 a 238 e 74 a 90), respectivamente.

Impugnação da autuada. A autuada suscita, em preliminar, a decadência do direito de lançar quanto aos fatos geradores ocorridos antes de 6/6/2012, por terem ocorrido entre janeiro de 2012 e dezembro de 2013, com lançamento apenas em 7/6/2017; questiona ainda a validade da intimação por edital sem prévia tentativa pessoal ou postal e invoca a exclusão de responsabilidade com base na denúncia espontânea, sustentando que a entrega das declarações constitui o crédito tributário (Súmula 436 do STJ). Aduz que, por se tratar de microempresa, a fiscalização deveria ter caráter orientador (art. 55 da LC nº 123/2006), alegando violação aos princípios da razoabilidade, proporcionalidade e não confiscatoriedade na aplicação das multas, bem como nulidade do lançamento pela ausência de especificação dos serviços sujeitos ao ISS. Ao final, requer o reconhecimento das nulidades e da decadência, a exclusão ou redução das multas, a extinção ou suspensão dos débitos e a desconsideração de dolo ou fraude, com afastamento de corresponsabilidade e de repercussões penais até o encerramento do contencioso administrativo.

Impugnação da responsável. A responsável alega, preliminarmente, sucessão empresarial nos termos do art. 133 do CTN em razão da transferência integral das quotas a terceira, bem como a inaplicabilidade da responsabilidade do art. 135 do CTN por ausência de dolo ou atos de gestão vinculados aos fatos geradores; suscita ainda decadência quanto aos fatos anteriores a 6/6/2012, nulidade da notificação por edital sem prévias tentativas pessoal ou postal (fl. 77), violação ao art. 55 da LC nº 123/2006 e aos princípios da razoabilidade, proporcionalidade e não confiscatoriedade, além de nulidade por falta de especificação dos serviços tributados pelo ISS. No mérito, pleiteia a exclusão da responsabilidade pela denúncia espontânea, em razão da apresentação das declarações, e sustenta a irrelevância penal e a ausência de justa causa para representação fiscal. Requer, ao final, o acolhimento das preliminares, a nulidade dos autos, o reconhecimento da decadência, a exclusão ou redução das multas, a extinção ou suspensão dos débitos e o afastamento de imputação de dolo ou fraude, com suspensão de eventual persecução penal.

¹ CTN, Art. 124. São solidariamente obrigadas: I - as pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal; (...).

O **Acórdão 04-44.371** – 2ª Turma da DRJ/CGE (fl. 241 a 249), em Sessão de 30/10/2017, foi ementado da seguinte forma:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2012 a 31/12/2013

NULIDADE

Tendo sido o lançamento efetuado com observância dos pressupostos legais e não havendo prova de violação das disposições contidas no artigo. 142 do CTN e artigos 10 e 59 do Decreto nº 70.235, de 1972, não há que se falar em nulidade do lançamento em questão. É incabível a alegação de cerceamento ao direito de defesa, quando as infrações apuradas estiverem identificadas e os elementos dos autos demonstrarem a que se refere a autuação, dando-lhe suporte material suficiente para que o sujeito passivo possa conhecê-los e apresentar sua defesa.

DECADÊNCIA

O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito Tributário, relativamente ao imposto de renda, sujeito ao lançamento por homologação, extingue-se em cinco anos, contados da data da ocorrência do fato gerador, nos termos do § 4º do art. 150 do Código Tributário Nacional - CTN. Na ausência de pagamento ou ocorrência de dolo, fraude ou simulação, o prazo decadencial do imposto rege-se pela regra do art. 173, inciso I, do CTN, segundo o qual a contagem do prazo de cinco anos inicia-se a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado. Lançamentos efetuados cientificados antes destas datas não são alcançados pela decadência.

MULTA QUALIFICADA

A conduta do sujeito passivo de apresentar declaração retificadora zerada apesar de ter expressivo faturamento evidencia a intenção de impedir ou retardar o conhecimento, por parte da autoridade fazendária, dos respectivos fatos geradores e, portanto, o evidente intuito de sonegação que tipifica a multa qualificada.

ESPONTANEIDADE

Considera-se espontânea a confissão de débito antes do primeiro ato de ofício, escrito, cientificando o sujeito passivo da obrigação tributária.

A contribuinte CDR Serviços interpôs **Recurso Voluntário** (fl. 258 a 270), em que alega: possibilidade de discussão de princípios constitucionais em esfera administrativa (fl. 259); decadência (fl. 261); mora a partir do auto de infração (fl. 263); caráter confiscatório da multa (fl. 264); e impossibilidade de representação fiscal para fins penais (fl. 268).

É o Relatório.

VOTO

Conselheiro **Fernando Gomes Favacho**, Relator.

1. Admissibilidade.

Nos termos do art. 33 do Decreto nº 70.235/72, o prazo para interposição do recurso voluntário é de 30 dias, contado da ciência da decisão. Contando-se de 25/10/2017 a 23/11/2017, perfazem-se exatamente 30 dias, razão pela qual o recurso foi interposto dentro do prazo legal, devendo ser conhecido.

Registre-se que apenas a pessoa jurídica atuada interpôs Recurso Voluntário, inexistindo insurgência recursal apresentada pela responsável solidária. As alegações deduzidas exclusivamente pela responsável solidária em sede de impugnação, e não reiteradas em Recurso Voluntário próprio, não foram devolvidas à apreciação deste Conselho, encontrando-se acobertadas pela preclusão, razão pela qual não comportam exame nesta instância.

Em relação à responsável solidária, devem ser considerados acobertados pela preclusão todos os temas de índole subjetiva que não foram devolvidos à instância recursal, tais como a discussão acerca da responsabilidade pessoal prevista no art. 135 do CTN, a alegada sucessão empresarial, a ilegitimidade para figurar no polo passivo e as teses atinentes à inexistência de dolo ou à irrelevância penal. O exame deste Recurso Voluntário limita-se, portanto, à pessoa jurídica recorrente e às matérias por ela expressamente suscitadas.

2. Princípios constitucionais em esfera administrativa.

A recorrente sustenta ser admissível a apreciação, no âmbito administrativo, de alegações fundadas em princípios constitucionais, afirmando que sua defesa não pretende afastar a aplicação de lei por inconstitucionalidade, mas sim interpretar e aplicar a legislação infraconstitucional à luz de princípios como razoabilidade, proporcionalidade e não confiscatoriedade, os quais integrariam o próprio sistema tributário e orientariam a atuação da Administração Pública, não se confundindo com controle concentrado ou difuso de constitucionalidade.

A alegação de possibilidade de discussão de princípios constitucionais na esfera administrativa não comporta acolhimento. Embora seja legítimo ao contribuinte invocar princípios gerais do Direito como elementos interpretativos da legislação tributária, é vedado aos órgãos do contencioso administrativo afastar a aplicação de lei ou deixar de observá-la sob fundamento de inconstitucionalidade, nos termos do art. 26-A² do Decreto 70.235/1972 e da Súmula CARF nº 2. Assim, na medida em que as teses apresentadas buscam, ainda que indiretamente, infirmar a aplicação das normas legais que regem a incidência, a multa e os consectários do crédito tributário, sob pretexto de ofensa a princípios constitucionais, não podem ser examinados por este Conselho, devendo a análise restringir-se à legalidade do lançamento à luz da legislação infraconstitucional vigente.

² Art. 26-A. No âmbito do processo administrativo fiscal, fica vedado aos órgãos de julgamento afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade. (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009)

3. Decadência. Configuração do dolo.

A contribuinte reitera a preliminar de decadência, sustentando que os fatos geradores ocorreram entre janeiro de 2012 e dezembro de 2013, tendo o lançamento sido formalizado apenas em 7 de junho de 2017, razão pela qual estaria extinto o direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário relativamente aos fatos geradores anteriores a 6 de junho de 2012, nos termos do art. 173, I, do Código Tributário Nacional.

A decisão de primeira instância afastou a decadência sob o fundamento de que, em razão da caracterização de dolo — evidenciada pela apresentação de declarações retificadoras com zeramento de receitas —, seria inaplicável a regra do art. 150, § 4º, do CTN, devendo incidir o prazo previsto no art. 173, I.

De fato, o Relatório Fiscal aponta condutas que, em tese, poderiam indicar tentativa de ocultação de fatos geradores, tais como a apresentação de GFIPs sem declaração das contribuições devidas e a retificação de declarações com zeramento de receitas em período no qual houve retenções efetuadas por tomadoras de serviços.

Tais elementos configuram indícios relevantes de irregularidade na conduta da contribuinte. Contudo, a caracterização de dolo, fraude ou simulação, para fins de afastamento da sistemática do art. 150, § 4º, do CTN e aplicação da regra do art. 173, I, exige prova robusta e inequívoca da intenção deliberada de impedir ou retardar o conhecimento do fato gerador pelo Fisco.

No caso concreto, existem inconsistências relevantes nas declarações prestadas, de forma que era comprovadamente sabido pelo contribuinte e que demonstra a intenção consciente de fraudar o Fisco, não sendo admissível a presunção do elemento subjetivo a partir de tais circunstâncias.

A 1ª instância entendeu da seguinte forma:

(fl. 246) Não se verifica a alegada decadência. É fato que os tributos sujeitos ao lançamento por homologação, havendo pagamento antecipado, têm sua decadência regulada pelo art. 150 do CTN, *verbis*: (...)

A aplicabilidade desse dispositivo depende de haver pagamento antecipado, ao menos parcial, do tributo devido, o que ocorre no presente caso. Entretanto, em razão da constatação de dolo, conforme o § 4º, a regra aplicável à decadência desloca-se para a disposição geral prevista no próprio CTN, art. 173: (...)

De acordo com o tópico “Multa qualificada” do presente voto, a autoridade fiscal aplicou a multa qualificada de 150% com base no art. 44, §1º, combinada com os artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, configurando o dolo previsto no final do § 4º, do art. 150, em comento, impedindo sua aplicação.

Assim, como os fatos geradores deram-se a partir do ano-calendário 2012, conta-se o prazo decadencial a partir de 1º de janeiro de 2013, podendo a ciência do

lançamento ser feito até 31 de dezembro de 2017, razão pela qual não se verificou a decadência arguida. (grifos não constam no original)

Vejamos o Relatório Fiscal:

(fl. 16) 11. Para que possamos explicitar as condutas do contribuinte que se enquadram nos artigos de lei acima descritos, que levaram a qualificação da multa e a aplicação da alíquota de 150% passamos a descrever os atos constatados durante a ação fiscal:

- O contribuinte apresentou as GFIP'S de 01/2012 a 13/2013 com informação de optante pelo SIMPLES NACIONAL, deixando de declarar as contribuições previdenciárias e para financiamento dos benefícios decorrentes dos riscos ambientais do trabalho previstas na Lei 8.212/91, incisos I e II alínea 'c', com o claro objetivo de não recolher os tributos devidos;
- O contribuinte apresentou declarações retificadoras para o SIMPLES NACIONAL em 2011, 2012 e 2013, zerando as suas receitas anteriormente declaradas com o claro objetivo de não recolher os tributos devidos, estando claro que haviam receitas a serem declaradas pois houve recolhimentos pelas tomadoras de serviço, que são baseadas nas notas fiscais de serviços prestados emitidas pela empresa.

12. Concluímos, portanto, que os atos acima relatados caracterizam conduta de impedir ou retardar o conhecimento dos fatos geradores por parte da autoridade fazendária, o que em tese, caracteriza o crime de sonegação descrito no artigo 71 da Lei nº 4.502/1964.

No caso concreto, os elementos constantes dos autos — especialmente a apresentação reiterada de GFIPs sem declaração das contribuições devidas, aliada à retificação de declarações com zeramento de receitas em períodos nos quais houve retenções por tomadoras de serviços — evidenciam conduta consciente e deliberada voltada à ocultação de fatos geradores, não se tratando de meras inconsistências formais. Tais circunstâncias, analisadas em conjunto, configuram prova do dolo exigido para afastar a sistemática do art. 150, § 4º, do Código Tributário Nacional, atraindo a aplicação da regra geral do art. 173, I, do mesmo diploma.

Dessa forma, considerando que os fatos geradores ocorreram a partir do ano-calendário de 2012, o prazo decadencial tem início em 1º de janeiro de 2013, não se verificando a decadência do direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário, devendo ser integralmente mantido o lançamento quanto a esse ponto.

4. Mora sobre a multa de ofício.

Alega a recorrente que a mora não poderia ser computada desde os vencimentos originais das obrigações, mas apenas a partir da lavratura do auto de infração, sustentando que, antes da constituição formal do crédito tributário por meio do lançamento, inexistiria exigibilidade apta a justificar a incidência de juros de mora nos moldes aplicados pela fiscalização.

A alegação de que os juros de mora somente seriam devidos a partir da lavratura do auto de infração não merece acolhida. Nos tributos sujeitos a lançamento por homologação, como é o caso das contribuições previdenciárias, a obrigação tributária nasce com a ocorrência do fato gerador, sendo o crédito exigível desde o vencimento legalmente previsto, independentemente da posterior constituição formal por meio de lançamento de ofício.

Aliás, a Súmula CARF n. 5 trata indiretamente do tema: *São devidos juros de mora sobre o crédito tributário não integralmente pago no vencimento*, ainda que suspensa sua exigibilidade, salvo quando existir depósito no montante integral.

A lavratura do auto de infração tem natureza meramente declaratória e não constitutiva do dever de pagar, razão pela qual a mora se configura a partir do inadimplemento no prazo legal e não da formalização do lançamento, sendo legítima, portanto, a incidência de juros de mora desde os vencimentos originais das contribuições devidas.

5. Caráter confiscatório da multa. Desqualificação.

A contribuinte afirma que a multa aplicada possui caráter manifestamente confiscatório, por ser desproporcional à infração imputada e dissociada de qualquer critério de razoabilidade, violando o princípio da vedação ao confisco e extrapolando a finalidade meramente sancionatória da penalidade tributária.

A discussão acerca de eventual desproporcionalidade ou violação ao princípio da vedação ao confisco envolve juízo de natureza eminentemente constitucional, cuja apreciação extrapola a competência do contencioso administrativo fiscal, vedado de afastar a aplicação de penalidade legalmente prevista sob tal fundamento, nos termos da Súmula CARF nº 2.

6. Representação fiscal para fins penais.

Por fim, sustenta a impossibilidade de encaminhamento de representação fiscal para fins penais antes do encerramento definitivo do processo administrativo, alegando que a constituição do crédito tributário ainda se encontra sub judice e que inexistente obrigação tributária líquida e certa, de modo que eventual persecução penal seria prematura e careceria de justa causa.

Aqui há aplicação direta de súmula:

Súmula CARF nº 28

Aprovada pelo Pleno em 08/12/2009

O CARF não é competente para se pronunciar sobre controvérsias referentes a Processo Administrativo de Representação Fiscal para Fins Penais.

Sem razão o contribuinte.

Conclusão.

Ante o exposto, voto por conhecer em parte do Recurso Voluntário, não conhecendo das alegações sobre representação fiscal para fins penais e inconstitucionalidade. Na

parte conhecida, voto por dar-lhe parcial provimento para reduzir a multa qualificada para o percentual de 100 por cento.

Assinado Digitalmente

Fernando Gomes Favacho