



**Processo nº** 10670.003982/2008-18  
**Recurso** Especial do Contribuinte  
**Acórdão nº** **9202-009.512 – CSRF / 2<sup>a</sup> Turma**  
**Sessão de** 25 de maio de 2021  
**Recorrente** NOVO NORDISK PRODUCAO FARMACEUTICA DO BRASIL LTDA.  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS**

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

CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. DECADÊNCIA. DECISÃO DEFINITIVA DO STJ SOBRE A MATÉRIA. AUSÊNCIA DE DOLO. PAGAMENTO. DECADÊNCIA ART. 150, §4º 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.

Inexistindo a caracterização da ocorrência de dolo, fraude ou simulação e comprovado o pagamento do tributo, ainda que parcial, deve-se aplicar a decadência segundo a norma do art. 150, §4º do CTN.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial e, no mérito, em dar-lhe provimento.

(assinado digitalmente)

Maria Helena Cotta Cardozo - Presidente em exercício

(assinado digitalmente)

Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri – Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Mário Pereira de Pinho Filho, Ana Cecília Lustosa da Cruz, Pedro Paulo Pereira Barbosa, João Victor Ribeiro Aldinucci, Maurício Nogueira Righetti, Marcelo Milton da Silva Risso, Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri e Maria Helena Cotta Cardozo (Presidente em exercício).

## Relatório

Trata-se de lançamento (DEBCAD N° 37.111.546-9) para exigência de contribuições devidas à Seguridade Social, correspondentes a parte patronal, inclusive a destinada ao financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrentes dos riscos ambientais do trabalho, incidentes sobre o valor do salário-família pago em desacordo com legislação. Foi lançado, também, o valor mensal da glosa desse salário-família que foi deduzido indevidamente das contribuições correntes e a contribuição patronal incidentes sobre a remuneração de contribuintes individuais, trabalhadores autônomos.

Nos termos do relatório fiscal as infrações foram assim resumidas:

4.1 - No levantamento GLO, foram lançados os valores mensais pagos e deduzidos indevidamente a título de salário-família, sendo lançados como salário-de-contribuição e como valor a ser glosado, conforme Demonstrativo da Glosa do Salário-Família – Cálculo do Segurado.

4.1.2 - Houve pagamento de cotas de salário-família para alguns empregados com filhos com idade superior a 7 (sete) anos sem a exigência da comprovação da frequência escolar nos meses de maio e novembro do ano de 2003, descumpriindo o que determina o art. 84 do Regulamento da Previdência Social, aprovado pelo Decreto 3.048/099, conforme Demonstrativo Mensal dos Dependentes. Cabe ressaltar que nas pastas individuais desses trabalhadores não havia as declarações das escolas atestando da freqüência escolar de seus dependentes, sendo que em alguns casos foram encontradas declarações apenas do ano de 2001.

4.1.3 - O salário-família quando pago em desacordo com a legislação, além de ser glosado pela fiscalização, constitui complementação salarial e a ele se integra para todos os fins e efeitos, nos termos do inciso I, do § 9º combinado com o § 10 do artigo 214 do RPS - Regulamento da Previdência Social, aprovado pelo Decreto 3.048, de 06 de maio de 1999.

4.2 - No levantamento RCI, foram lançados os valores mensais da remuneração dos contribuintes individuais, que não foram informados em GFIP ou foram informados com remuneração inferior aos lançamentos e documentos contábeis, conforme Demonstrativo dos Contribuintes Individuais. Cabe salientar que foram lançados os valores independentemente de o pagamento ter sido mediante recibo ou nota fiscal avulsa emitida por prefeituras, situação que, por si só, não é caracterizadora da condição de pessoa jurídica, o que ocorre somente com o registro dos atos constitutivos. no órgão-competente.

4.3 - Sendo que esses fatos geradores não foram incluídos na Guia de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social - GFIP, configura-se, em tese, o ilícito de sonegação fiscal previsto no art. 337-A, Decreto-Lei nº 2.848/40 – Código Penal. Diante disso, será formalizada a Representação Fiscal para Fins Penais junto ao Ministério Pùblico Federal para apuração dos fatos e oferecimento de denúncia crime. Além disso, foi aplicado o prazo decadencial' previsto no parágrafo 4º, do art. 150, combinado com o art. 173, todos dispositivos do CTN.

O lançamento refere-se a período de 01/01/2003 a 31/12/2003 e o contribuinte foi intimado em 28/08/2008.

Após o trâmite processual, a 2ª Câmara / 2ª Turma Ordinária negou provimento ao recurso voluntário para, na parte que nos interessa, afastar a caracterização da decadência. Consta como fundamentação do acórdão 2202-007.006:

Conforme visto acima, no Acórdão recorrido aplicou-se ao caso o artigo 173, I, do CTN pois, no entendimento do voto vencedor, restou caracterizada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação, tendo inclusive sido lavrada Representação Fiscal para Fins Penais – RFFP.

Contrapondo-se a esse entendimento, argumenta o Recurso Voluntário que:

Em que pese a formalização da Representação Fiscal para Fins Penais, não há prova de ocorrência de dolo, fraude e simulação decorrente de ato comissivo ou omissivo praticado pela Recorrente, que pudesse impedir ou conduzir a erro a autoridade administrativa no cumprimento da atividade de lançamento.

Ao contrário do que argumenta o Recurso Voluntário, entendo que o Relatório Fiscal esclarece perfeitamente essa ocorrência:

4.3 - Sendo que esses fatos geradores não foram incluídos na Guia de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social - GFIP, configura-se, em tese, o ilícito de sonegação fiscal previsto no art. 337-A, Decreto-Lei nº 2.848/40 - Código Penal. Diante disso, será formalizada a Representação Fiscal para Fins Penais junto ao Ministério Público Federal para apuração dos fatos e oferecimento de denúncia crime. Além disso, foi aplicado o prazo decadencial previsto no parágrafo 4º, do art. 150, combinado com o art. 173, todos dispositivos do CTN.

Apurado pela Fiscalização a ocorrência de fatos geradores de contribuições previdenciárias e que estes não foram declarados em GFIP, resta demonstrada a ocorrência de dolo do contribuinte quanto à sua intenção de reduzir o valor da contribuição devida mediante sonegação de parte de sua base de cálculo da GFIP.

E sendo este o caso, aplica-se o entendimento sumulado deste Conselho:

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).

...

Desta forma, deve ser mantida a decisão recorrida, negando-se provimento ao Recurso Voluntário quanto a este ponto.

Intimada da decisão o Contribuinte apresentou embargos de declaração os quais foram rejeitados nos termos do despacho de fls. 212/213. Ato contínuo interpôs Recurso Especial que foi parcialmente conhecido. Com base no acórdão paradigmático admitido, nº 1201-002.722, defende a Recorrente que a mera lavratura Representação Fiscal para Fins Penais – RFFP – não implica em presunção de fraude, dolo ou simulação, até mesmo porque a conduta capitulada no lançamento não tipifica nenhuma das hipóteses de crime contra a ordem tributária. Considerando ter havido a declaração e o pagamento das contribuições no período, aplica-se o art. 150, §4º do CTN.

Contrarrazões da Fazenda Nacional pugnando pela manutenção da decisão recorrida. Para a União no caso sob análise, a fiscalização constatou a prática de omissão de fato gerador de contribuição previdenciária, razão pela qual foi formalizada Representação Fiscal

para Fins Penais pela configuração, em tese, do ilícito tipificado no artigo 337 - A do Código Penal Brasileiro, atraindo a aplicação da Súmula CARF nº 72.

É o relatório.

## Voto

Conselheira Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri - Relatora

O recurso preenche os pressupostos legais razão pela qual dele conheço.

Conforme exposto o recurso devolve a este Colegiado a discussão acerca da ocorrência de conduta dolosa do contribuinte ensejadora da aplicação da regra decadencial prevista no art. 173, I do CTN. Segundo a recorrente a mera omissão acerca dos fatos geradores não seria fundamentação suficiente para caracterização do dolo, nem mesmo a existência de representação fiscal para fins penais.

No caso concreto fiscalização assim resumiu a conduta do contribuinte:

4.1 - No levantamento GLO, foram lançados os valores mensais pagos e deduzidos indevidamente a título de salário-família, sendo lançados como salário-de-contribuição e como valor a ser glosado, conforme Demonstrativo da Glosa do Salário-Família – Cálculo do Segurado.

4.1.2 - Houve pagamento de cotas de salário-família para alguns empregados com filhos com idade superior a 7 (sete) anos sem a exigência da comprovação da frequência escolar nos meses de maio e novembro do ano de 2003, descumprindo o que determina o art. 84 do Regulamento da Previdência Social, aprovado pelo Decreto 3.048/099, conforme Demonstrativo Mensal dos Dependentes. Cabe ressaltar que nas pastas individuais desses trabalhadores não havia as declarações das escolas atestando da freqüência escolar de seus dependentes, sendo que em alguns casos foram encontradas declarações apenas do ano de 2001.

4.1.3 - O salário-família quando pago em desacordo com a legislação, além de ser glosado pela fiscalização, constitui complementação salarial e a ele se integra para todos os fins e efeitos, nos temos do inciso I, do § 9º combinado com o § 10 do artigo 214 do RPS - Regulamento da Previdência Social, aprovado pelo Decreto 3.048, de 06 de maio de 1999.

4.2 - No levantamento RCI, foram lançados os valores mensais da remuneração dos contribuintes individuais, que não foram informados em GFIP ou foram informados com remuneração inferior aos lançamentos e documentos contábeis, conforme Demonstrativo dos Contribuintes Individuais. Cabe salientar que foram lançados os valores independentemente de o pagamento ter sido mediante recibo ou nota fiscal avulsa emitida por prefeituras, situação que, por si só, não é caracterizadora da condição de pessoa jurídica, o que ocorre somente com o registro dos atos constitutivos. no órgão-competente.

4.3 - Sendo que esses fatos geradores não foram incluídos na Guia de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social - GFIP, configura-se, em tese, o ilícito de sonegação fiscal previsto no art. 337-A, Decreto-Lei nº 2.848/40 – Código Penal. Diante disso, será formalizada a Representação Fiscal para Fins Penais junto ao Ministério Público Federal para apuração dos fatos e oferecimento de denúncia crime.

Além disso, foi aplicado o prazo decadencial<sup>1</sup> previsto no parágrafo 4º, do art. 150, combinado com o art. 173, todos dispositivos do CTN.

Observamos que a fundamentação do lançamento para aplicação da regra decadencial do art. 173, I do CTN passa pela mera ausência de declaração ou declarações incorretas acerca dos fatos geradores apurados pela fiscalização, ou seja, condutada relacionada com o próprio mérito da autuação.

A parte final do parágrafo 4º do art. 150, do CNT ao trazer a regra excepcional para contagem do prazo decadencial a partir da ocorrência do fato gerador, é expresso ao exigir a “comprovada ocorrência de dolo, fraude ou simulação”, vejamos:

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, tomado conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.

§ 1º O pagamento antecipado pelo obrigado nos termos deste artigo extingue o crédito, sob condição resolutória da ulterior homologação ao lançamento.

§ 2º Não influem sobre a obrigação tributária quaisquer atos anteriores à homologação, praticados pelo sujeito passivo ou por terceiro, visando à extinção total ou parcial do crédito.

§ 3º Os atos a que se refere o parágrafo anterior serão, porém, considerados na apuração do saldo porventura devido e, sendo o caso, na imposição de penalidade, ou sua graduação.

§ 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**.

Para o lançamento a conduta do contribuinte “em tese” caracterizaria o ilícito penal do tipo do art. 337-A do Código Penal (sonegação de contribuição previdenciária), fato motivador da lavratura de representação fiscal para fins penais. Entretanto a mera possibilidade de caracterização desse crime, não representa ou comprova a existência do dolo ou mesmo da intenção do agente de fraudar o fisco.

Segundo pacificado pela jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça a conduta descrita no artigo 337-A do Código Penal trata de crime omissivo próprio (omissivo puro), que se consuma com a mera transgressão da norma não se exigindo dolo específico (AgRg no AREsp 765883 / SC). Neste cenário, pode-se afirmar que este tipo (ainda que caracterizado) por si só não motivaria a aplicação do art. 173, I do CTN, afinal dispensável seria a comprovação da existência de conduta dolosa do contribuinte.

Assim, seria mais pertinente associar a aplicação do art. 173, I do CTN aos casos onde restar demonstrado o evidente intuito de fraude, ou seja, ser incontestavelmente justificada e comprovada a intenção do agente. Deve-se comprovar que a ação ou omissão do contribuinte foi dolosa, beirando a caracterização de outros tipos, aqueles previstos nos arts. 71 e 72 da Lei nº 4.502/64.

Art . 71. Sonegação é tôda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária:

I - da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais;

II - das condições pessoais de contribuinte, suscetíveis de afetar a obrigação tributária principal ou o crédito tributário correspondente.

Art . 72. Fraude é tôda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, ou a excluir ou modificar as suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do impôsto devido a evitar ou diferir o seu pagamento.

A sonegação no artigo 71, se refere à conduta (comissiva ou omissiva) para impedir ou retardar o conhecimento da ocorrência do fato gerador ou das condições pessoais da contribuinte. A Fraude, do artigo 72, que não se trata de fraude à lei, mas ao Fisco, atua na formação do fato gerador da obrigação tributária principal, impedindo ou retardando sua ocorrência, como, também, depois de formado, modificando- o para reduzir imposto ou diferir seu pagamento.

Para todos os tipos acima a comprovação do elemento doloso é necessária. Já é assente na doutrina que o dolo não se presume, ele deve ser extraído das circunstâncias do fato, melhor das circunstâncias e fundamentações retratadas pela fiscalização no instrumento do lançamento, afinal neste último é feita a delimitação das condutas analisadas.

Ao analisar o relatório fiscal é possível concluir pela inexistência de apontamentos e elementos suficientes para valoração acerca da existência de conduta dolosa tendo a fiscalização se limitado a constatar a ausência do envio ou do envio incompleto das declarações pelo Contribuinte. E essa foi exatamente a fundamentação do acórdão recorrido: “*Apurado pela Fiscalização a ocorrência de fatos geradores de contribuições previdenciárias e que estes não foram declarados em GFIP, resta demonstrada a ocorrência de dolo do contribuinte quanto à sua intenção de reduzir o valor da contribuição devida mediante sonegação de parte de sua base de cálculo da GFIP.*”

Embora o acórdão recorrido tenha feito menção à Sumula CARF nº 72, é relevante destacar que sua aplicação pressupõe exatamente a caracterização da conduta dolosa do contribuinte, situação não verificada no presente caso. Como destacado, no entendimento desta relatora, a simples omissão quanto a declaração em GFIP de fato gerador de Contribuição Previdenciária, por si só, não comprova a existência de conduta dolosa, requisito previsto na parte final do §4º do art. 150 do CTN.

Neste cenário o prazo decadencial a ser aplicado ao caso concreto é o da regra geral do citado art. 150, §4º do CTN, devendo apenas ser analisada – nos termos da decisão vinculante do Superior Tribunal de Justiça no Resp nº 973.733/SC, a existência de pagamento antecipado realizado pelo contribuinte:

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 no 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 no 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).

(...)

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

**E sob este aspecto os fatos já foram analisado pela decisão da Delegacia de Julgamento conforme se verifica do voto vencido (fls. 122) proferido pela então relatora:**

No caso concreto, a constituição definitiva do lançamento, ocorrida com a ciência do contribuinte, se deu em 28/08/2008. Considerando que o crédito refere-se a diferenças de contribuições, conforme documentos de fls. 15/17, aplica-se a regra contida no §4º, artigo 150, do CTN. Dessa forma, deverão ser excluídas do lançamento as competências 01/2003 a 07/2003 do levantamento GLO - glossa do salário-família e 02/2003 a 07/2003 do levantamento RCI- Remuneração Contribuinte Individual.

Os documentos de fls. 15/17 se referem ao RDA - Relatório de Documentos Apresentados, o qual relaciona, por estabelecimento e por competência, as parcelas que foram deduzidas das contribuições apuradas, constituídas por recolhimentos, valores espontaneamente confessados pelo sujeito passivo e, quando for o caso, por valores que tenham sido objeto de notificação anteriores.

Assim, inexistindo a caracterização da ocorrência de dolo, fraude ou simulação e comprovado o pagamento do tributo, ainda que parcial, deve-se aplicar a norma do art. 150, §4º do CTN, devendo-se reconhecer a decadência das "competências 01/2003 a 07/2003 do

levantamento GLO - glosa do salário-família e 02/2003 a 07/2003 do levantamento RCI-Remuneração Contribuinte Individual”.

Diante do exposto, dou provimento ao recurso do Contribuinte.

(assinado digitalmente)

Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri