



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



<b>PROCESSO</b>	<b>10855.723608/2015-01</b>
<b>ACÓRDÃO</b>	2301-011.642 – 2ª SEÇÃO/3ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
<b>SESSÃO DE</b>	12 de agosto de 2025
<b>RECURSO</b>	VOLUNTÁRIO
<b>RECORRENTE</b>	SOROSISTEM MATERIAIS COMPOSTOS S/A EM RECUPERAÇÃO JUDICIAL
<b>INTERESSADO</b>	FAZENDA NACIONAL

**Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias**

Período de apuração: 01/01/2010 a 31/01/2012

LANÇAMENTO. NULIDADE. CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA. CONTRADITÓRIO. AMPLA DEFESA. AUSÊNCIA DE FUNDAMENTAÇÃO. INOCORRÊNCIA.

Tendo o fiscal atuante demonstrado de forma clara e precisa os fatos que suportaram o lançamento, oportunizando ao contribuinte o direito de defesa e do contraditório, bem como em observância aos pressupostos formais e materiais do ato administrativo, nos termos da legislação de regência, especialmente artigo 142 do CTN, não há que se falar em nulidade do lançamento.

MULTA QUALIFICADA. DOLO, FRAUDE OU SIMULAÇÃO. NÃO COMPROVADOS. IMPOSSIBILIDADE QUALIFICAÇÃO.

De conformidade com a legislação tributária, especialmente artigo 44, inciso I, §1º, da Lei nº 9.430/96, c/c Sumula nº 14 do CARF, a qualificação da multa de ofício, ao percentual de 150% (cento e cinquenta por cento), condiciona-se à comprovação, por parte da fiscalização, do evidente intuito de fraude do contribuinte. Assim não o tendo feito, não prospera a qualificação da penalidade, sobretudo quando a autoridade lançadora baseou-se em meras suposições.

DECADÊNCIA. OBRIGAÇÃO PRINCIPAL. ANTECIPAÇÃO DE PAGAMENTO. OCORRÊNCIA. 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 o 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.

JUROS DE MORA SOBRE A MULTA DE OFÍCIO. INCIDÊNCIA.

SÚMULA CARF Nº 108.

Incidem juros moratórios, calculados à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia Selic, sobre o valor correspondente à multa de ofício. Inteligência da Súmula CARF nº 108.

## ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, rejeitar a preliminar e, no mérito, dar provimento parcial para reconhecer a decadência até a competência outubro de 2010 e afastar a qualificadora da multa de ofício, reduzindo-a para 75%. Vencidos os Conselheiros Flavia Lilian Selmer Dias e Monica Renata Mello Ferreira Stoll, que davam parcial provimento em menor extensão, para reduzir a multa de ofício ao percentual de 100%.

*Assinado Digitalmente*

**Marcelle Rezende Cota** – Relatora

*Assinado Digitalmente*

**Diogo Cristian Denny** – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Flávia Lilian Selmer Dias, André Barros de Moura (substituto[a] integral), Monica Renata Mello Ferreira Stoll, Marcelle Rezende Cota, Diogenes de Sousa Ferreira, Diogo Cristian Denny (Presidente).

## RELATÓRIO

Trata-se de Auto de Infração lavrado contra a Recorrente acima identificado, relativo as contribuições previdenciárias correspondentes a contribuição para o financiamento dos benefícios concedidos em razão do Grau de Incidência de Incapacidade Laborativa decorrente dos Riscos Ambientais do Trabalho - GILRAT, incidentes sobre a remuneração pagas aos segurados empregados a título de premiação, além da aplicação da multa qualificada, relativa ao período de 01/01/2010 a 31/01/2012.

De acordo com o Relatório Fiscal (e-fls. 1.779/1.787), extrai-se:

Segundo o Relatório Fiscal, constitui fato gerador da contribuição previdenciária principal a prestação de serviço remunerado pelos segurados empregados e que o Auto de Infração refere-se ao lançamento de crédito previdenciário oriundo da diferença da contribuição destinada ao GILRAT, em função de aplicação, pelo contribuinte, de Fator Acidentário de Prevenção - FAP incorreto.

A autoridade esclarece que, em que pese o Ministério da Previdência Social informar que o FAP para a empresa é de: em 2010: 1,6219, em 2011: 1,4058 e em 2012: 1,7315, a autuada considerou o FAP como 1, ao invés de utilizar os valores mencionados, acarretando uma diferença de contribuição não recolhida para a Seguridade Social pelo sujeito passivo.

Ressalta que o FAP foi declarado incorretamente nas GFIP's, ou seja, em desacordo com o publicado pelo Ministério da Previdência Social e constante no sistema interno da RFB.

Informa que foi aplicada a multa prevista no artigo 44, da Lei 9.430/96, duplicada nos termos dos artigos 71, 72 e 73, da Lei 4.502/64, por ter sido constatada a ocorrência de simulação e fraude, já que a Recorrente fez inserir os valores incorretos nas GFIPs dos anos 2010 a 2012, mesmo estando ciente da decisão que julgou improcedentes os recursos administrativos interpostos pela empresa.

Observa que, caso a empresa não tivesse sendo auditada de ofício pela RFB, não seria possível identificar que a declaração e o respectivo recolhimento das contribuições ao RAT foram realizados a menor no período de 01/2010 a 01/2012, razão pela qual a multa aplicada foi duplicada para 150%.

Diante das alegações colacionadas, a 5ª TURMA da DRJ em Brasília/DF, por unanimidade de votos, julgou improcedente a Impugnação e manteve a integralidade do crédito tributário constituído, conforme Ementa abaixo transcrita (e-fls. 2.932/2.949):

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2010 a 31/01/2012

AUTO DE INFRAÇÃO. OBRIGAÇÃO PRINCIPAL. DECADÊNCIA - SIMULAÇÃO

Na ocorrência de simulação, aplica-se o prazo decadencial previsto no art. 173, do CTN.

PARCELAMENTO DE PARTE DO DÉBITO – DESISTÊNCIA PARCIAL DA IMPUGNAÇÃO

O pedido de desistência formulado pelo contribuinte é direito potestativo, contra o qual não cabe oposição pelo julgador, sobretudo quando é condição imposta pela Lei para adesão ao parcelamento dos créditos tributários.

A renúncia à utilização da via administrativa por desistência, para inclusão de parte do débito lançado em parcelamento, é razão para não conhecimento da impugnação interposta relativamente à essa parte, objeto da desistência.

#### MULTA QUALIFICADA

A multa de ofício de 150% é aplicável sempre que caracterizada a prática de ato com o objetivo de impedir o conhecimento da ocorrência do fato gerador pela autoridade fazendária.

#### JUROS SOBRE MULTA DE OFÍCIO. LEGALIDADE.

A multa de ofício, porquanto parte integrante do crédito tributário, está sujeita à incidência dos juros de mora a partir do primeiro dia do mês subsequente ao do vencimento.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Inconformada com a referida decisão, a Recorrente interpôs Recurso Voluntário (e-fls. 2.962/2.990), repisando às alegações da defesa inaugural, motivo pelo qual adoto o relatório da decisão recorrida:

(...)

Ainda em preliminar, sustenta que houve equívocos na quantificação da matéria tributável, uma vez que, ao efetuar o cálculo da diferença da contribuição previdenciária em relação ao RAT, a fiscalização não se atentou que, na comp. 01/2012, a impugnante havia aplicado o FAP nos exatos termos exigidos pelo presente auto de infração, qual seja, 5,1945%, conforme comprova a GFIP anexada à defesa (doc.3). Entende que, ao não investigar corretamente os fatos na quantificação do lançamento de ofício, a fiscalização incorreu em flagrante vício material, em desrespeito ao art. 142 do CTN, que impõe a adequada quantificação da matéria tributável, bem como em violação ao princípio da estrita legalidade, que norteia as contribuições tributárias.

Traz julgados do CARF sobre a matéria para tentar demonstrar a nulidade do AI por vício material, defendendo que é vedada qualquer exigência lastreada em enganos, inclusive quantificação.

#### 2.2 MÉRITO

Informa que ajuizou ação judicial na qual discute a constitucionalidade e a legalidade das leis, decretos e portarias que instituíram o FAP, bem como o próprio índice FAP atribuído à impugnante, motivo pelo qual o mérito relativo à cobrança ao RAT não era objeto de questionamento no presente processo

administrativo, em razão da potencial existência de concomitância com a mencionada ação judicial.

Assevera que, delimitando o objeto em litígio à decadência dos fatos ocorridos entre 01/2010 e 10/2010, ausência de sonegação ou fraude e erro na apuração da exigência em relação ao mês de 01/2012, não há que se falar em renúncia à defesa administrativa por concomitância com a ação judicial.

Observa que, como se pode verificar da leitura da petição inicial da ação ajuizada pela impugnante (doc. 4), constata-se que a matéria discutida nos autos do presente processo administrativo não guarda qualquer identidade com aquela discutida nos autos do processo judicial.

Defende que, em razão da ausência de concomitância e identidade entre o processo administrativo e a ação judicial, a presente impugnação deve ser acolhida pela DRJ e pelos demais órgãos de jurisdição administrativa, para que sejam analisados os fundamentos de fato e de direito ora apresentados.

#### 2.2.1 – A DECADÊNCIA DO DIREITO DO FISCO DE LANÇAR

Quanto à decadência, a impugnante alega, em síntese, que:

- a contribuição ao RAT é tributo submetido ao regime de lançamento por homologação e, dessa forma, com o encerramento do período-base mensal e a ocorrência do fato gerador, inicia-se o prazo decadencial de 5 anos previsto no art. 150, § 4º, do CTN, para que a autoridade fiscal homologue a atividade exercida pelo contribuinte;

- na hipótese de decurso de prazo de 5 anos previsto no art. 150, §4º, do CTN, sem manifestação expressa por parte do fisco, considera-se tacitamente homologada a atividade exercida pelo contribuinte, com a consequente extinção do direito de a autoridade administrativa efetuar o lançamento de ofício;

- no caso em tela, o auto de infração foi lavrado em 11.11.2015, com ciência da impugnante em 16.11.2015, tendo os valores relativos aos fatos geradores ocorridos entre 01/2010 e 10/2010 atingidos pela decadência, nos termos do dispositivo legal citado acima;

(...)

- no caso em questão, a impugnante efetuou o recolhimento da contribuição ao RAT no período de 01/2010 a 01/2012, conforme comprovam os documentos anexos, sendo certo que o prazo de decadência de 05 anos deve ser contado a partir da data da ocorrência do fato gerador, nos termos do art. 150, §4º, do CTN, e Súmula 99, do CARF;

- no caso presente, a fiscalização pretendeu deslocar o termo inicial para a contagem de decadência alegando prática dos crimes de sonegação e fraude, pois, mesmo ciente do desfecho negativo do processo administrativo no qual questionou a aplicação do FAP, a impugnante continuou efetuando o recolhimento mediante a aplicação de FAP inferior ao supostamente devido;

- a imputação de sonegação ou de fraude não tem o menor cabimento no presente caso, uma vez que não houve a prática de qualquer ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária da ocorrência do fato gerador da obrigação principal, sua natureza ou circunstâncias materiais;

- nunca houve intenção de ocultar qualquer ato, tanto que jamais houve qualquer resistência da impugnante em prestar esclarecimentos à fiscalização, e ao declarar, nas GFIPs, o FAP utilizado para o recolhimento da contribuição, a impugnante escancarou o seu procedimento ao fisco;

- considerando que houve recolhimento antecipado, e que a impugnante foi cientificada do trabalho fiscal em 16.11.2015, deve-se reconhecer a decadência dos fatos geradores que ocorreram no período de jan a out de 2010, devendo serem as contribuições lançadas correspondentes canceladas;

#### 2.2.2 – Descabimento da multa qualificada

- cumpre esclarecer que, em 01/2010, a impugnante moveu processo administrativo junto ao MPS contestando a metodologia de cálculo do FAP a ela aplicado, sendo que, em 04/2011, o processo administrativo teve desfecho negativo, com decisão pela manutenção do FAP atribuído à impugnante;

- ao mesmo tempo, a impugnante ingressou com ação judicial para contestar a constitucionalidade e a legalidade do FAT, bem como para questionar equívocos na metodologia de apuração do índice, processo que segue em trâmite perante a Justiça Federal;

- a impugnante manteve o procedimento que tem a convicção de ser o correto, já que sustenta o seu entendimento em juízo, que é de conhecimento do fisco, não havendo que se falar de má-fé na sua conduta;

- a mera ausência de recolhimento de tributo ou a falta de declaração e as declarações inexatas acarretam apenas imposição de multa pecuniária de 75%, nos termos do inciso I, do art. 44, da Lei 9430, sem autorizar a imposição de multa qualificada, que deve ficar restrita às hipóteses de sonegação, fraude ou conluio, como prevê o parágrafo primeiro do próprio art. 44.

- os arts 71, 72 e 73 da Lei 4502 referem-se exclusivamente a situações em que o dolo esteja presente, sendo a multa qualificada somente cabível se houver intuito fraudulento, evidenciado pela subsunção do fato a um dos tipos infracionais descritos nesses dispositivos;

- o componente doloso é de caracterização fundamental para fins de aplicação da multa qualificada;

- o dolo existe como ato de vontade, sendo representado pela vontade de infringir a lei e pela vontade de fazê-lo fraudulentamente, de modo que não existe dolo não intencional;

(...)

### 2.2.3 A inaplicabilidade juros sobre a multa de ofício

- deve ser afastada prontamente a aplicação dos juros de mora sobre a multa de ofício, diante da ausência de previsão legal;

- o §3º, do art. 61, da Lei 9.430/96 diz respeito apenas ao valor do principal relativo à obrigação tributária não paga no vencimento, pois, a toda evidência, a multa não decorre do tributo, mas sim do descumprimento do dever legal de pagá-lo;

- o art.3º, do CTN, é claro no sentido de que as multas não possuem natureza jurídica de tributos, pois, ao contrário da multa, que pressupõe o descumprimento do dever legal de pagá-lo, o tributo não constitui sanção decorrente de ato ilícito

(...)

Por fim, a Recorrente pugna que seja julgado totalmente improcedente o presente Auto de Infração, com o cancelamento da integralidade do crédito tributário.

É o relatório.

## VOTO

Conselheira **Marcelle Rezende Cota**, Relatora

Conheço do Recurso Voluntário, uma vez tempestivo e preenchidos os demais requisitos de admissibilidade.

### **PRELIMINAR**

#### **Nulidade – Quantificação do Crédito**

A Recorrente pugna que o lançamento seja decretado nulo, em síntese, pela ocorrência de eventual erro na quantificação do crédito lançado.

Em que pesem as substanciosas razões ofertadas pela Recorrente, seu inconformismo, contudo, não tem o condão de prosperar. Do exame dos elementos que instruem o processo, conclui-se que os lançamentos, corroborados pela decisão recorrida, apresentam-se formalmente incensuráveis, devendo ser mantidos em sua plenitude.

Resta evidenciada a legitimidade da ação fiscal que deu ensejo ao presente lançamento, cabendo ressaltar que trata-se de procedimento de natureza indeclinável para o

Agente Fiscalizador, dado o caráter de que se reveste a atividade administrativa do lançamento, que é vinculada e obrigatória, nos termos do art. 142, parágrafo único do Código Tributário Nacional, que assim dispõe:

Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante devido, identificar o sujeito passivo e, sendo o caso, propor a aplicação de penalidade cabível.

De fato, o ato administrativo deve ser fundamentado, indicando a autoridade competente, de forma explícita e clara, os fatos e dispositivos legais que lhe deram suporte, de maneira a oportunizar ao contribuinte o pleno exercício do seu consagrado direito de defesa e contraditório, sob pena de nulidade.

E foi precisamente o que aconteceu com o presente lançamento. A simples leitura dos anexos da autuação, especialmente o "Relatório Fiscal", além do "Discriminativo Analítico de Débito", "Fundamentos Legais do Débito" e demais informações fiscais, não deixa margem de dúvida recomendando a manutenção do lançamento.

Consoante se positiva dos anexos mencionados acima, a fiscalização ao promover o lançamento demonstrou de forma clara e precisa os fatos que lhe suportaram, ou melhor, os fatos geradores das contribuições previdenciárias ora exigidas, não se cogitando na nulidade do procedimento.

A exemplo da defesa inaugural, a Recorrente não trouxe qualquer elemento de prova capaz de comprovar que os lançamentos encontram-se maculados por vício em sua formalidade, escorando seu pleito em simples arrazoado desprovido de demonstração do sustentado.

É direito da Recorrente discordar com a imputação fiscal que lhe está sendo atribuída, sobretudo em seu mérito, mas não podemos concluir, por conta desse fato, isoladamente, que o lançamento não fora devidamente fundamentado na legislação de regência.

Concebe-se que o auto de infração foi lavrado de acordo com as normas reguladoras do processo administrativo fiscal, dispostas nos artigos 9º e 10º do Decreto nº 70.235/72 (com redação dada pelo artigo 1º da Lei nº 8.748/93), não se vislumbrando nenhum vício de forma que pudesse ensejar nulidade do lançamento.

No âmbito do Processo Administrativo Fiscal, as hipóteses de nulidade são as previstas no art. 59 do Decreto nº 70.235, de 1972, nos seguintes termos:

Art. 59. São nulos:

- I - os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;
- II - os despachos e decisões preferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

Dito isto, quanto ao argumento do desatendimento à norma previdenciária, verifica-se claramente que a fiscalização observou, criteriosamente, as normas vigentes.

Especificamente quanto ao eventual erro na quantificação, como dito, o lançamento não é imutável, podendo ser alterado ao se constatar a presença de valores indevidos, não se configurando essas alterações em um novo Auto ou em novos critérios jurídicos.

O eventual reconhecimento de equívoco na quantificação do débito não é razão suficiente para que se declare a improcedência da autuação. Contudo, não se verifica, no presente caso, o erro alegado.

Assim sendo, não há o que se falar em anulação do ato administrativo.

### **DA DECADÊNCIA**

A Recorrente alega que deve ser decretada a decadência de parte do lançamento tendo em vista o prazo quinquenal insculpido no §4º do artigo 150 do CTN.

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:

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. Por fim, o **lançamento por homologação**, inscrito no artigo 150 do CTN, 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 esta Conselheira.

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.

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, 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 de 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. Não sendo essa a situação, não se cogita na aplicação daquele dispositivo legal. É o que se extrai da leitura das normas legais que regulamentam o tema.

Por outro lado, alguns julgadores e doutrinadores entendem que somente aplicar-se-ia 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 CTN, 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 (artigo 62-A), introduzida pela Portaria MF nº 586/2010, os conselheiros 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 de que a aplicação do dispositivo legal retro depende da existência de recolhimentos do mesmo tributo no período objeto do lançamento, na forma decidida pelo 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 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 imponible, 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).

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 imponíveis 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.

Já em relação a determinação do 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, a fim de se afastar qualquer dúvida acerca da matéria, 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 à rubrica especificamente exigida no auto de infração.

Vale registrar, que a súmula transcrita acima é de observância obrigatória, nos termos do Regimento Interno do CARF. **Para tanto, no caso dos autos, há de se observar primeiro a existência ou não do DOLO.**

**Como a imputação do dolo no presente caso, ensejou também a aplicação da multa qualificada, fazemos a análise conjunta, pois, uma vez não configurado o dolo, por consequência lógica, não há que se falar em exigência de multa.**

Preambularmente, cumpre transcrever a legislação que fundamentou a exigência da multa no presente lançamento de ofício:

Lei nº 9.430, de 1996:

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas:

**I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata.**

(...)

**§ 1º O percentual de multa de que trata o inciso I do caput deste artigo será duplicado nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis.**

Como se vê, a multa de 75%, prevista no inciso I, acima transcrito, é objetiva e independe da culpa ou dolo do agente. O artigo 136 do Código Tributário Nacional assim diz:

Art. 136 Salvo disposição de lei em contrário, a responsabilidade por infrações da legislação tributária independe da intenção do agente ou do responsável e da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato.

Contudo, a multa qualificada de 150%, em atendimento ao que disciplina o §1º, art. 44, da Lei nº 9.430, de 1996, poderá ser aplicada somente nos casos previstos nos art. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, 1964, que têm a seguinte redação:

Art. 71 - **Sonegação** é toda 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 do contribuinte, suscetíveis de afetar a obrigação principal ou o crédito tributário correspondente.

Art. 72 - **Fraude** é toda 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 imposto devido, ou a evitar ou deferir o seu pagamento.

Art. 73 – Conluio é o ajuste doloso entre duas ou mais pessoas naturais ou jurídicas, visando qualquer dos efeitos referidos no art. 71 e 72.

A sonegação pode se dar em razão de uma ação ou omissão, de uma simulação ou ocultação, e pressupõe sempre a intenção de causar dano à fazenda pública, um propósito deliberado de se subtrair, no todo ou em parte, a uma obrigação tributária. Na sonegação sempre existe o dolo, um comportamento intencional, específico, de causar dano à fazenda pública. Para ser enquadrado neste conceito, basta o contribuinte agir com dolo na desobediência da lei fiscal.

A sonegação impede a apuração da obrigação tributária principal diante da ocultação de bens ou de fatos jurídicos à incidência fiscal (fato gerador já realizado) enquanto na figura da fraude a ação ou omissão visa escamotear o pagamento do imposto devido - reduzi-lo, evitá-lo ou retardá-lo.

Depreende-se dos dispositivos acima transcritos que para aplicação da multa qualificada deve existir o elemento fundamental de caracterização que é o **evidente intuito de fraudar ou de sonegar**.

Ainda de acordo com os dispositivos legais acima transcritos, impõe-se à autoridade lançadora a observância dos parâmetros e condições básicas previstas na legislação de regência em casos de imputação da multa qualificada, que somente poderá ser levada a efeito quando àquela estiver convencida do cometimento do crime (dolo, fraude ou sonegação), devendo, ainda, relatar todos os fatos de forma pormenorizada, possibilitando ao contribuinte a devida análise da conduta que lhe está sendo atribuída e, bem assim, ao procurador de que o delito efetivamente praticado.

Em outras palavras, não basta a indicação da conduta dolosa, fraudulenta, a partir de meras presunções e/ou subjetividades, impondo a devida comprovação por parte da autoridade fiscal da intenção pré-determinada do contribuinte, demonstrada de modo concreto, sem deixar margem a qualquer dúvida, visando impedir/retardar o recolhimento do tributo devido.

Este entendimento, aliás, encontra-se sedimentado no âmbito do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF, conforme se extrai dos julgados com suas ementas abaixo transcritas:

MULTA AGRAVADA – Fraude – Não pode ser presumida ou alicerçada em indícios. A penalidade qualificada somente é admissível quando factualmente constatada as hipóteses de fraude, dolo ou simulação. (8ª Câmara do 1º Conselho de Contribuintes – Acórdão nº 108-07.561, Sessão de 16/10/2003) (grifamos)

MULTA QUALIFICADA – NÃO CARACTERIZAÇÃO – Não tendo sido comprovada de forma objetiva o resultado do dolo, da fraude ou da simulação, descabe a qualificação da penalidade de ofício agravada. (2ª Câmara do 1º Conselho de Contribuintes – Acórdão nº 102-45.625, Sessão de 21/08/2002)

MULTA DE OFÍCIO – AGRAVAMENTO – APLICABILIDADE – REDUÇÃO DO PERCENTUAL – Somente deve ser aplicada a multa agravada quando presentes os fatos caracterizadores de evidente intuito de fraude, como definido nos artigos 71 a 73 da Lei nº 4.502/64, fazendo-se a sua redução ao percentual normal de 75%, para os demais casos, especialmente quando se referem às infrações apuradas por presunção. (8ª Câmara do 1º Conselho de Contribuintes – Acórdão nº 108-07.356, Sessão de 16/04/2003) (grifamos)

Na esteira desse raciocínio, ratificando posicionamento pacífico do então 1º Conselho de Contribuintes, o CARF consagrou de uma vez por todas o entendimento acima, editando a seguinte Súmula nº 14:

**Súmula CARF nº 14:** A simples apuração de omissão de receita ou de rendimentos, por si só, não autoriza a QUALIFICAÇÃO da multa de ofício, sendo necessária a comprovação do evidente intuito de fraude do sujeito passivo

A meu ver, para aplicar a multa qualificada é necessária a prova da evidente intenção de sonegar ou fraudar, condição imposta pela lei. A prova deve ser material, pois o evidente intuito de sonegação não pode ser presumido. Não basta a prova da falta de recolhimento da contribuição devida, tampouco meros indícios; é necessária que estejam perfeitamente identificadas e comprovadas a circunstância material do fato, com vistas a configurar o evidente intuito de sonegar, relativamente a cada fato gerador do imposto.

Com efeito, o agente lançador justificou a imposição da penalidade exacerbada a conduta reiterada, vejamos:

28. A empresa, em tese, cometeu os crimes previstos nos artigos 71 e 72, por não ter corrigido o campo específico correspondente ao FAP, inserindo os valores corretos nas GFIP's relativas aos anos de 2010 a 2012, mesmo após estar ciente dos efeitos suspensivos dos recursos administrativos julgados improcedentes pelo Ministério da Previdência Social, o qual ocorreu em 18/04/2011 conforme os sistemas da RFB e também o "Documento Comprobatório - ANEXO 2" (cópia do recurso administrativo).

29. Por conseguinte, mesmo ciente da improcedência do recurso administrativo, os valores declarados em GFIP relativos às contribuições previdenciárias devidas foram realizados a menor, ou seja, sem considerar os FAP corretos.

**A simples menção, no Relatório Fiscal, ao fato de ter a Recorrente cometido o mesmo erro repetidamente não é suficiente**, na visão desta Relatora, para a caracterização do *dolo* exigido pela lei.

Isto porque o *dolo*, como aponta a doutrina penalista, é *a consciência e a vontade de realização dos elementos objetivos do tipo de injusto doloso (tipo objetivo)*. [...] *Age dolosamente o agente que conhece e quer a realização dos elementos da situação fática ou objetiva, sejam descritivos, sejam normativos, que integram o tipo legal de delito*. (PRADO, Luiz Regis. **Curso de Direito Penal Brasileiro**, 6.ed., Rio de Janeiro: Revista dos Tribunais, 2006, p.113).

O simples fato de se repetirem erros não é suficiente, no meu entendimento, para a caracterização do *dolo*. Tal visão também é compartilhada pela Câmara Superior de Recursos Fiscais, no sentido de que a mera conduta reiterada do contribuinte não é suficiente para caracterização de conduta dolosa, fraude ou simulação, sendo necessária a demonstração cabal das mesmas, vejamos:

IRPF. DEPÓSITOS BANCÁRIOS DE ORIGEM NÃO COMPROVADA E RENDIMENTOS RECEBIDOS DE PESSOA JURÍDICA. MULTA QUALIFICADA. **DOLO, FRAUDE OU SIMULAÇÃO. NÃO COMPROVADOS. SIMPLES CONDUTA REITERADA E/OU MONTANTE MOVIMENTADO. IMPOSSIBILIDADE DE QUALIFICAÇÃO.**

De conformidade com a legislação tributária, especialmente artigo 44, inciso I, §1º, da Lei nº 9.430/96, c/c Sumula nº 14 do CARF, a qualificação da multa de ofício, ao percentual de 150% (cento e cinquenta por cento), **condicionasse à comprovação, por parte da fiscalização, do evidente intuito de fraude do contribuinte. Assim não o tendo feito, não prospera o agravamento da multa, sobretudo quando a autoridade lançadora utiliza como lastros à sua empreitada a simples reiteração da conduta** e/ou o volume/montante da movimentação bancária do contribuinte, fundamentos que, isoladamente, não se prestam à aludida imputação, consoante jurisprudência deste Colegiado.

Recurso especial negado. (CSRF. Acórdão 9202003.644– 2ª Turma. Sessão de 04.03.2015)

(grifo nosso)

Ademais, o eventual processo administrativo citado pela autoridade lançadora, diz respeito as competências do ano de 2009, em nada se confundindo com o período fiscalizado.

Outro ponto de realce é que a autoridade diz que *“caso a empresa não estivesse sendo auditada de ofício pela RFB, não seria possível identificar que a declaração e o respectivo recolhimento das contribuições previdenciárias relativas ao RAT.”*

**Ora, o próprio fato de a Recorrente apresentar à Receita Federal todos os documentos contábeis, folhas de pagamento, livros EFD, entre todos os outros, depõe contra o entendimento da fiscalização da prática de conduta dolosa visando à sonegação, ESPECIALMENTE porque as informações relativas ao FAP foram declaradas nas GFIP's, ou seja, em nenhum momento omitida por parte da Recorrente.** Pelo contrário, tal prática apenas reforça o fato de que houve informação incorreta, ou seja, confusão por parte da Recorrente.

Sendo assim, depreende-se que não há o intuito de fraudar ou omitir situações do fisco, porém equívocos que ocasionaram o recolhimento a menor, motivo que ensejou o presente lançamento, não havendo que se falar em multa majorada.

***In casu*, constata-se que os fatos geradores estavam informados nos outros documentos contábeis da Recorrente, o que não impediu em momento algum de a fiscalização deter conhecimento pleno por ocasião da condução de simples ação fiscal.**

Além do mais, consoante demonstrado no excerto do TVF Fiscal acima transcrito, o principal fundamento da fiscalização ao aplicar a multa qualificada de 150% se fixa na manutenção reiterada de operações à margem da tributação, o que, em verdade, se caracteriza como simples recolhimento a menor, fazendo incidir precisamente o *ratio decisium* disposto na Súmula CARF nº 14 acima transcrita.

**Sendo assim, a consequência da informação equivocada e recolhimento a menor é o lançamento de ofício dessa diferença, com a consequente cobrança das contribuições indevidamente não recolhidas, não sendo possível se afirmar, sem outros elementos de prova, a prática de conduta.**

Por isto mesmo, cabe afastar a imputação do dolo e, conseqüentemente a qualificação da multa de ofício, reduzindo-a para seu patamar base de 75%.

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

Em suma, sem maiores delongas, uma vez que a simples análise dos autos nos leva a concluir pela existência de antecipação de pagamento, isto porque o próprio lançamento é oriundo da diferença de contribuição, em função de aplicação da alíquota RAT ajustada incorretamente pelo Fator Acidentário Previdenciário – FAP.

Ademais, a própria autoridade lançadora confirma tal fato, senão vejamos o teor do Relatório Fiscal:

20. Este auto de infração refere-se ao lançamento de crédito previdenciário oriundo da diferença de contribuição destinada ao financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrentes dos riscos ambientais do trabalho (GILRAT) em função de aplicação, pelo contribuinte, de alíquota RAT ajustada pelo Fator Acidentário de Prevenção – FAP incorreta sobre a base de cálculo de contribuições previdenciárias. Esta diferença não foi recolhida à Previdência Social pelo sujeito passivo.

Neste diapasão, tendo a fiscalização constituído o crédito previdenciário em 17/11/2015 (Termo de Ciência por Abertura de Mensagem – e-fl. 1.866) com a devida ciência da Recorrente, verifica-se que os fatos geradores até a competência 10/2010, inclusive, encontram-se extintas pela decadência, nos termos do art. 150, § 4º, do CTN.

#### **Dos juros sobre a multa de ofício**

Deixo de tecer maiores considerações, em vista da publicação da Súmula CARF nº 108, que assim dispõe:

Incidem juros moratórios, calculados à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia – Selic, sobre o valor correspondente à multa de ofício.

Portanto, em observância a Súmula acima, mantenho a incidência dos juros sobre a multa de ofício.

### **Conclusão**

Pelas razões acima expostas, conheço do Recurso Voluntário para rejeitar a preliminar e, no mérito, dar-lhe parcial provimento para: a.) reconhecer a decadência até a competência 10/2010; e b.) afastar a qualificadora da multa de ofício reduzindo-a para 75%.

*Assinado Digitalmente*

**Marcelle Rezende Cota**