



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



**Processo nº** 15885.000237/2008-15  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** 2402-008.529 – 2ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 10 de julho de 2020  
**Recorrente** CASTRO CONSTRUTORA E INCORPORADORA LTDA.  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS**

Período de apuração: 01/01/1996 a 28/02/2006

OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. MULTA. DECADÊNCIA. PRAZO. CTN.

A aferição do prazo decadencial em relação a multa por descumprimento de obrigação acessória previdenciária é aferida pela regra do art. 173, inciso I, do Código Tributário Nacional (CTN), sendo nessa linha a Súmula CARF nº 148.

OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. APRESENTAÇÃO DA GFIP COM DADOS NÃO CORRESPONDENTES AOS FATOS GERADORES DAS CONTRIBUIÇÕES. CONEXÃO COM O PROCESSO RELATIVO À OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA PRINCIPAL.

Tratando-se de autuação decorrente do descumprimento de obrigação tributária acessória vinculada à obrigação principal, deve ser replicado, no julgamento do processo relativo ao descumprimento de obrigação acessória, o resultado do julgamento do processo atinente ao descumprimento da obrigação tributária principal, que se constitui em questão antecedente ao dever instrumental.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em dar provimento parcial ao recurso voluntário para cancelar a multa discutida no presente julgamento em relação às competências 03/2001 e 04/2001 e para excluir da base de cálculo da multa, em relação às competências 01/2001 e 02/2001, os valores de R\$ 504,54 e R\$ 95,82, respectivamente. Vencidos os conselheiros Denny Medeiros da Silveira (relator), Francisco Ibiapino Luz e Luís Henrique Dias Lima, que negaram provimento ao recurso. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Gregório Rechmann Junior. Manifestou intenção de apresentar declaração de voto o conselheiro Francisco Ibiapino Luz.

(documento assinado digitalmente)

Denny Medeiros da Silveira - Presidente e Relator

(documento assinado digitalmente)

Gregório Rechmann Junior – Redator Designado

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Ana Claudia Borges de Oliveira, Denny Medeiros da Silveira, Francisco Ibiapino Luz, Gregório Rechmann Junior, Luís Henrique Dias Lima, Márcio Augusto Sekeff Sallem, Rafael Mazzer de Oliveira Ramos e Renata Toratti Cassini.

## Relatório

Por bem descrever os fatos ocorridos até a decisão de primeira instância, transcreveremos o relatório constante do Acórdão n.º 14-19.760, da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento (DRJ) em Ribeirão Preto/SP, fls. 3.159 a 3.167:

O Auto-de-Infração — DEBCAD n.º 35.902.189-1 foi lavrado por ter sido constatado que a Autuada apresentou G.F.I.P. - Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social, nas competências arroladas, com dados não correspondentes a todos os fatos geradores, de acordo com o explanado no Relatório Fiscal da Infração, o que constitui infração as disposições contidas no art. 32, inciso IV, § 5º, da Lei n.º 8.212, de 24/07/91, com a redação dada pela Lei n.º 9.528, de 10/12/97, tendo sido aplicada a multa no valor de R\$ 118.404,32 (cento e dezoito mil, quatrocentos e quatro reais e trinta e dois centavos), fundamentada no art. 32, inciso IV, parágrafo 5º, da Lei n.º 8.212/91, com a redação dada pela Lei n.º 9.528/97, e art. 284, inciso II, do Regulamento da Previdência Social — R.P.S., aprovado pelo Decreto n.º 3.048/99, tudo de conformidade com o contido no Feito, no Relatório Fiscal da Infração e no Relatório Fiscal da Aplicação da Multa do presente processo.

Dentro do prazo regulamentar, a Empresa Autuada contestou a lavratura do presente Auto através do instrumento de fls. 43 a 58, e documentos de fls. 65 a 161 com as seguintes alegações, em síntese:

- Destaca que o contribuinte apresentou sim GFIP, com todos os fatos geradores da contribuição previdenciária, conforme se pode notar, exemplificadamente, analisando a competência 10/01. o equívoco em relação a outras competências será informado oportunamente em aditivo a esta defesa.

- Resta evidente que o fisco equivocou-se em relação ao valor declarado em GFIP, já que pelos documentos juntados, percebe-se que o valor declarado foi exatamente aquele que espelha todos os fatos geradores ocorridos, razão pela qual não pode subsistir o presente auto.

- Juros Selic. Faz uma longa explanação, transcrevendo jurisprudência, concluindo ser incontestável o direito do contribuinte A utilização de juros de mora a 1% ao mês para a atualização de seus débitos, pois a taxa Selic que a lei pretende equiparar a juros moratórios, possui natureza remuneratória, e a sua utilização naqueles moldes desobedece a regra contida nos art. 161, § 1º, do CTN, e art. 192, § 3º, da Constituição Federal. Ainda, a taxa Selic afronta os princípios constitucionais de tipicidade, de legalidade e de isonomia.

- Da multa. Transcreve legislação e jurisprudência, concluindo ser absolutamente inconstitucional a multa instituída pelas legislações mencionadas, já que nitidamente de caráter confiscatório, o que é vedado pelo nosso texto constitucional.

Intempestivamente, o contribuinte apresenta o documento de fls. 166 a 187, e documentos de fls. 189 a 611 com as seguintes alegações, em síntese:

- Foi lavrado o presente processo pelo fato de ter apresentado o Contribuinte GFIP, sem todos os fatos geradores de contribuição previdenciária referente ao período de 01/99 a 10/05, conforme planilha que juntou ao presente auto. Ocorre, porém, que o Contribuinte apresentou sim GFIP com todos os fatos geradores, conforme se pode notar pela análise dos documentos juntados referentes à competência de 10/01, de modo exemplificativo, por ocasião do protocolo da defesa. Entretanto, foram apurados mais equívocos do fisco no tocante às competências de 2003 e 2004, sem falar em outras

competências, cujos equívocos serão apontados oportunamente em mais aditivos, o que desde já se requer.

- Ressalta que, em relação às competências 01/03 e 02/03, a Auditoria Fiscal considerou em duplicidade o salário de contribuição e a contribuição descontada dos segurados no tocante A folha de pagamento da obra Jardim Olímpico.

- Em relação às competências 01/03 a 12/04, destaca que a Auditoria Fiscal esqueceu de considerar, como declarado em GFIP, o salário de contribuição e a contribuição descontada informados em GFIP referente A obra Jardim Olímpico.

- E, em relação às competências 05/04 a 12/04, a Auditoria Fiscal esqueceu de considerar, como declarado em GFIP, o salário de contribuição e a contribuição descontada informados em GFIP referente A obra Bela Vista I.

Em 04/09/2006, foi expedido o Despacho Decisório n.º 21.423.4/0118/2006 pela Seção do Contencioso de Baum, o qual retificou o valor da multa aplicada nas competências 10/01 e 01/03 a 12/04, conforme tabela constante no referido Despacho, considerando os documentos apresentados pelo contribuinte. Assim sendo, o valor da multa aplicada no presente Auto de Infração passou a ser R\$ 78.623,91 (setenta e oito mil, seiscentos e vinte e três reais e noventa e um centavos).

A cópia do referido Despacho Decisório foi encaminhada ao Contribuinte, tendo este sido cientificado da abertura do prazo de quinze dias de defesa.

Dentro do prazo regulamentar, o Contribuinte apresentou defesa de fls. 662 a 710 e documentos de fls. 712 a 1590, onde alega que foram apurados mais equívocos nas competências 07/99, 09/99, 11/99, 02/00 a 04/00, 06/00 a 08/00, 11/00, 01/01 a 09/01, 11/01 a 12/02, 01/05 a 10/05. Também traz na defesa as mesmas alegações a respeito da inconstitucionalidade da taxa SELIC e da multa. E, ao final, urge que os cálculos sejam totalmente refeitos referentes às competências alvo de autuação, reforça o requerimento para que o auto de infração seja declarado totalmente nulo e improcedente por ser medida de justiça.

Em 07/12/06, a Seção do Contencioso de Bauru, considerando os documentos juntados as fls. 712 a 1591 — GFIPs entregues antes do início da ação fiscal, bem como às alegações às fls. 663 a 711, solicitou que o processo retornasse a Auditora Autuante para que fosse verificado se as guias juntadas constam entregues no CNISA e GFIP WEB, para elaborar nova planilha excluindo o valor da remuneração e contribuição informada em GFIP através das respectivas GFIP (se confirmada sua entrega), considerando as retificações já efetuadas através do Despacho Decisório de fls. 650 a 653, e para verificar se não existem mais GFIP em outras competências que se destinam A Construtora Castro referente As CEIS trazidas aos autos pela empresa.

A Auditoria Fiscal se pronunciou as fls. 1604 a 1612, tendo elaborado planilha onde retifica o valor da multa para R\$ 29.013,50 (vinte e nove mil, treze reais e cinquenta centavos). A cópia da referida planilha foi encaminhada ao Contribuinte, tendo este sido cientificado da abertura do prazo de dez dias para manifestação.

Dentro do prazo concedido, o Contribuinte apresenta manifestação de fls. 1.620 a 1621 e documentos de fls. 1.622 a 1.641, onde alega que o fisco aquiesceu sobre o requerido pela empresa e revisou os cálculos do auto de infração em epígrafe, chegando ao valor de R\$ 29.013,50, porém pequenas modificações ainda precisam ser feitas no tocante As competências 01/03, 02/03 e 06/05, pois os valores ainda considerados pelo fisco não declarados em GFIP para estas competências foram sim declarados, conforme se verifica nas GFIPs anexas.

Ao julgar a impugnação, em 16/7/08, a 6ª Turma da DRJ em Ribeirão Preto/SP, por unanimidade de votos, conclui pela sua procedência em parte, reconhecendo a ocorrência da decadência em relação às competências até 12/2000 e acatando os ajustes no lançamento feitos pela fiscalização em procedimento de revisão, conforme assim restou ementado no *decisum*:

**AUTO DE INFRAÇÃO. GFIP. DESCUMPRIMENTO.**

Constitui infração à legislação previdenciária apresentar GFIP/GRFP com dados não correspondentes aos fatos geradores de todas as contribuições previdenciárias.

**MULTA. AUTO DE INFRAÇÃO.**

A multa aplicada em Auto de Infração é penalidade administrativa pelo descumprimento de obrigação acessória, não se confundindo com multa de mora, nem incidindo juros ou correção monetária, no momento de sua lavratura.

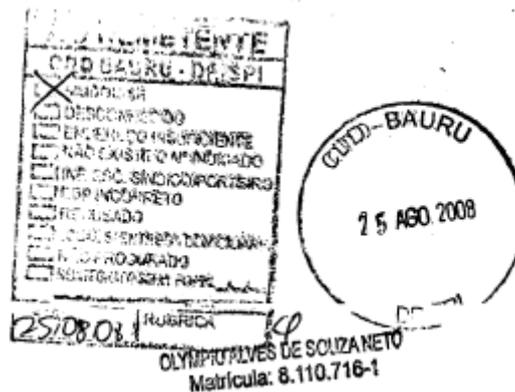
**DECADÊNCIA. OCORRÊNCIA EM PARTE.**

A partir da publicação da Súmula Vinculante STF n.º 08, a decadência no âmbito previdenciário passa a ser regida pelo CTN.

**NÃO OCORRÊNCIA DE INFRAÇÃO. RETIFICAÇÃO.**

Cabe retificação do valor da multa quando verificado por meio de provas a não ocorrência de infração.

A intimação do resultado do julgamento foi encaminhada, por via postal, para a Contribuinte (CASTRO CONSTRUTORA E INCORPORADORA LTDA.), porém, conforme se observa no Aviso de Recebimento (AR) de fls. 3.173 e 3.175, a correspondência retornou em 25/8/08, com a informação de que teria havido mudança do destinatário:



A Seção de Controle e Acompanhamento Tributário da Delegacia da Receita Federal (DRF) do Brasil em Bauru procedeu, então, à intimação do resultado do julgamento do sócio ELCIO LUÍS CASTRO, a qual se deu em 3/9/08, conforme AR de fl. 3.182.

Em 30/9/08, a Contribuinte (CASTRO CONSTRUTORA E INCORPORADORA LTDA.) apresentou o recurso voluntário de fls. 3.183 a 3.187, alegando, em síntese, que:

- Deveria ter sido aplicado o instituto da decadência a partir dos fatos geradores, nos termos do art. 150, § 4º, do Código Tributário Nacional (CTN), Lei n.º 5.172, de 25/10/66, e não como fez a fiscalização, tomando por base o art. 173, inciso I, do mesmo diploma;

- Além das alterações já feitas no lançamento, faz-se necessário o exame das seguintes competências:

**Competência 13/2001** - Foi apurado que a empresa recorrente deixou de informar em GFIP para esta competência o valor de R\$ 3.280,46. Ocorre que as informações em GFIP relativas à competência de n.º 13 forma declaradas juntamente com a competência do mês 12, não podendo, assim, deixar-se de examinar a competência do mês 12 com vistas às informações da competência 13 nos termos dos documentos em anexo.

**Competência 13/2004** - Foi apurado que a empresa recorrente deixou de informar em GFIP para esta competência o valor de R\$ 7.118,00. Ocorre que as informações em GFIP relativas a competência de nº 13 forma declaradas juntamente com a competência do mês 12 e 11 não podendo, assim, deixar-se de examinar a competência do mês 12 e 11 com vistas As informações da competência 13 nos termos dos documentos em anexo.

É o Relatório.

## Voto Vencido

Conselheiro Denny Medeiros da Silveira, Relator.

### Do conhecimento

Como visto no relatório acima, após se mostrar infrutífera a intimação da Contribuinte por via postal, a DRF em Bauru procedeu à intimação de um dos sócios da empresa, porém, nos termos do art. 23, do Decreto nº 70.235, de 6/3/72, é o sujeito passivo (pessoa física ou jurídica) que deve ser intimado. Desse modo, uma vez que restou improfícua a intimação por via postal, a Contribuinte deveria ter sido intimada por edital, à luz que dispõe o § 1º do art. 23 do mesmo diploma, tornando, portanto, irregular a intimação da Contribuinte na pessoa do sócio.

De qualquer modo, com base no art. 214, § 1º, do Código de Processo Civil (CPC), Lei nº 5.868, de 11/1/73<sup>1</sup>, vigente ao tempo dos fatos, a apresentação do recurso voluntário, pela Contribuinte, supriu a falha na intimação. Sendo assim, conhecemos do recurso.

### Da alegação da decadência a partir dos fatos geradores

Segundo a Recorrente, a apuração do prazo decadencial deveria ter sido feita a partir dos fatos geradores, nos termos do art. 150, § 4º, do Código Tributário Nacional (CTN), Lei nº 5.172, de 25/10/66, e não como fez a fiscalização, tomando por base o art. 173, inciso I, do mesmo diploma.

Vejam, então, o que dispõe o art. 150, § 4º, do CTN:

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.

Como se vê, a contagem do prazo decadencial pela regra do art. 150, § 4º, do CTN, diz respeito a lançamento por homologação, no qual o próprio contribuinte apura o tributo devido e efetua o recolhimento, ficando tal procedimento no aguardo de homologação pela Fazenda Pública, porém, o caso em pauta trata de lançamento, de ofício, de multa por descumprimento de obrigação acessória e, nesse caso, a contagem do prazo decadencial é sempre

---

<sup>1</sup> A mesma regra se encontra presente no art. 239, § 1º, do atual CPC, Lei nº 13.105, de 16/3/15.

feita pela regra do art. 173, inciso I, do CTN. Essa, inclusive, é a inteligência da Súmula CARF nº 148, que assim dispõe:

No caso de multa por descumprimento de obrigação acessória previdenciária, a aferição da decadência tem sempre como base o art. 173, I, do CTN, ainda que se verifique pagamento antecipado da obrigação principal correlata ou esta tenha sido fulminada pela decadência com base no art. 150, § 4º, do CTN.

Portanto, incabível a contagem do prazo com base na regra do art. 150, § 4º, devendo, pois, ser mantido o julgado *a quo*.

### **Da alegação quanto às competências 13/2001 e 13/2004**

Alega a Recorrente que a competência 13/2001 foi informada junto com a competência 12/2001 e que a competência 13/2004 foi informada nas competências 11/2004 e 12/2004 e que tal situação deve ser considerada no julgamento, porém, não vemos em que medida tal consideração possa ser relevante.

Mesmo que a Recorrente tenha informado nas Guias de Recolhimento do Fundo de Garantia por Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social (GFIP) das competências 12/2001, 11/2004 e 12/2004 contribuições referentes ao 13º salário dos anos de 2001 e 2004, tal fato, por si só, não se mostra suficiente para afastar a exação.

Pondere-se que o lançamento, devidamente motivado, é ato administrativo que goza do atributo de presunção relativa de legalidade e veracidade e, portanto, cumpria à Recorrente o ônus de afastar, mediante prova robusta e inequívoca em contrário, essa presunção (vide art. 16, inciso III, do Decreto nº 70.235, de 6/3/72), demonstrando, por exemplo, que a base de cálculo apurada pela fiscalização foi, efetivamente, informada em GFIP, o que não ocorreu.

### **Conclusão**

Isso posto, voto por **NEGAR PROVIMENTO** ao recurso voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Denny Medeiros da Silveira

### **Voto Vencedor**

Conselheiro Gregório Rechmann Junior, Redator Designado.

Em que pese as bens fundamentadas razões de decidir do voto do ilustre relator, peço *vênia* para delas discordar nos termos abaixo expostos.

Conforme exposto no voto supra, trata-se, o presente caso, de autuação fiscal em decorrência de descumprimento de obrigação acessória consubstanciada no dever de informar mensalmente ao Instituto Nacional do Seguro Social-INSS, por intermédio de documento a ser definido em regulamento, dados relacionados aos fatos geradores de contribuição previdenciária e outras informações de interesse do INSS.

Verifica-se, pois, que o caso ora em análise é uma decorrência do descumprimento da própria obrigação principal: fatos geradores da contribuição previdenciária.

Assim, deve ser replicado ao presente julgamento, relativo ao descumprimento de obrigação acessória, o resultado do julgamento do processo atinente ao descumprimento da obrigação tributária principal, que se constitui em questão antecedente ao dever instrumental.

Pois bem!

Este Colegiado, nesta mesma sessão de julgamento, julgou o processo n.º 15885.000234/2008-81, referente ao descumprimento da obrigação principal, cujos valores das contribuições exigidas correspondem à base de cálculo da multa aplicada no presente processo.

No julgamento do referido processo 15885.000234/2008-81, este Colegiado, por unanimidade de votos, deu parcial provimento ao recurso voluntário do Contribuinte, *cancelando o lançamento em relação às competências 01, 02, e 03/2001 do Levantamento FP1 e em relação às competências 01, 02, 03 e 04/2001 do Levantamento FP2, uma vez que atingidas pela decadência.*

Neste espeque, considerando que a base de cálculo da multa aplicada no presente lançamento corresponde a 100% da contribuição não declarada (observado o limite legal) e lançada no processo referente ao descumprimento da obrigação principal e que, no referido processo, os valores lançados até a competência de 04/2001 (inclusive) foram cancelados em face do transcurso do lustro decadencial ao qual o Fisco está adstrito para efetuar o lançamento, deve ser dado provimento parcial ao presente recurso voluntário, cancelando-se a multa aplicada em relação às competências até 04/2001 (inclusive), em face da extinção da sua base de cálculo, conforme restou decidido no julgamento do PAF principal.

Sobre o tema em análise, cumpre destacar que este relator compartilha do entendimento já manifestado pelo Conselheiro João Victor Ribeiro Aldinucci em diversos julgados deste colegiado, nos seguintes termos:

A propósito da decadência, muito embora, nas obrigações acessórias, não haja pagamento a ser homologado pelo Fisco, sendo aplicável o art. 173, inc. I, do CTN (vide acórdão 2402-005.900<sup>2</sup>, julgado em 01/08/2017), e não o art. 150 § 4º, fato é que, como se reconheceu a decadência em parte das obrigações principais nos PAFs encimados, haverá repercussão neste lançamento, pois a multa lançada neste Auto de Infração é de 100% da contribuição não declarada, ainda que observado o limite mensal máximo previsto no inc. II do art. 284 do RGPS.

Isto é, não se está acolhendo a decadência ventilada no recurso interposto neste PAF, mas sim os reflexos da decadência declarada nos PAFs conexos.

Na dicção do § 2º do art. 113 do CTN, a obrigação acessória decorre da legislação tributária (compreendendo as leis, os tratados, as convenções internacionais, os decretos e as normas complementares) e tem por objeto as prestações positivas (fazer) ou

---

<sup>2</sup> [...]

OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS. DECADÊNCIA. INOCORRÊNCIA. APLICAÇÃO DO ART. 173, INC. I, DO CTN. COMPETÊNCIA DEZEMBRO. TERMO INICIAL QUE CORRESPONDE AO PRIMEIRO DIA DO EXERCÍCIO SEGUINTE ÀQUELE EM QUE O LANÇAMENTO PODERIA TER SIDO EFETUADO. SÚMULA CARF 101.

1. O prazo decadencial para constituição de obrigações tributárias acessórias é de cinco anos e deve ser contado nos termos do art. 173, inciso I, do CTN, vez que, nesta hipótese, não há pagamento a ser homologado pela Fazenda Pública.

2. Conforme preleciona a Súmula CARF 101, "na hipótese de aplicação do art. 173, inciso I, do CTN, o termo inicial do prazo decadencial é o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado".

(CARF, Recurso Voluntário, Acórdão 2402-005.900, PAF 10803.720154/2012-71, sessão de 04/07/2017, relator João Victor Ribeiro Aldinucci, por unanimidade)

negativas (não fazer), que não necessariamente decorrem da existência da obrigação principal, mas sim existem no interesse de eventual arrecadação ou fiscalização.

A inexcédível doutrina do professor Luciano Amaro<sup>3</sup> assim ensina:

A acessoriedade da obrigação dita "acessória" não significa (como se poderia supor, à vista do princípio geral de que o acessório segue o principal) que a obrigação tributária assim qualificada dependa da existência de uma obrigação principal à qual necessariamente se subordine.

Logo, a contagem do prazo da obrigação instrumental segue uma regra distinta da obrigação principal, podendo-se afirmar que o prazo decadencial para constituir obrigações acessórias é contado na forma do inc. I do art. 173 do CTN (do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado).

Registre-se, pela sua importância que, conforme exposto no excerto supra transcrito, não se trata de reconhecer a ocorrência da decadência no caso em análise em face do reconhecimento do lustro decadencial nos autos do PAF principal. Não é isso!

O que se defende é a extinção do crédito tributário no presente caso, em face da extinção da sua base de cálculo, a qual foi apurada e cancelada no processo principal, sendo irrelevante, no entendimento deste conselheiro, os motivos que ensejaram o cancelamento da atuação naquele outro processo.

Longe de serem meras ilações deste julgador, o entendimento aqui defendido está em perfeita consonância, por exemplo, com o racional da aplicação da multa isolada prevista no § 17, do art. 74, da Lei nº 9.430/96.

De acordo com o referido dispositivo, será aplicada multa isolada de 50% sobre o valor objeto de declaração de compensação não homologada.

Pois bem!

O § 18 do mesmo art. 74, por sua vez, estabelece que, no caso de apresentação de manifestação de inconformidade contra a não homologação da compensação, fica suspensa a exigibilidade da multa de ofício de que trata o § 17, **ainda que não impugnada essa exigência.**

Observe-se que, mesmo no caso de não ser apresentada impugnação contra o lançamento da multa isolada em questão, sua exigibilidade restará suspensa na hipótese de o contribuinte ter apresentado manifestação de inconformidade contra o despacho decisório que não homologou (ou homologou parcialmente) a sua compensação.

E o porque disto (suspensão da exigibilidade da multa isolada)?

Porque o débito não homologado (que corresponde à base de cálculo da multa em análise) não é definitivo.

De fato, se o contribuinte, em uma situação hipotética, teve um débito não homologado no valor de R\$ 1.000,00, referido montante será a base de cálculo para a aplicação da multa isolada no percentual de 50%. Ocorre que, com a apresentação de eventual manifestação de inconformidade, o débito não homologado pode passar a ser, por exemplo, de R\$ 600,00 ou, até mesmo, ser integralmente homologado, hipóteses nas quais a referida multa seria reduzida ou extinta, respectivamente.

Neste contexto, conforme já exposto linhas acima, voto por cancelar o lançamento fiscal em relação às competências 03/2001 e 04/2001 e para excluir da base de cálculo da multa,

---

<sup>3</sup> AMARO, Luciano. Direito tributário brasileiro. 14. ed. rev. São Paulo: Saraiva, 2008, p. 249.

em relação às competências 01/2001 e 02/2001, os valores de R\$ 504,54 e R\$ 95,82, respectivamente.

### **Conclusão**

Diante do exposto, voto por dar provimento parcial ao recurso voluntário para cancelar a multa discutida no presente julgamento em relação às competências 03/2001 e 04/2001 e para excluir da base de cálculo da multa, em relação às competências 01/2001 e 02/2001, os valores de R\$ 504,54 e R\$ 95,82, respectivamente.

(documento assinado digitalmente)

Gregório Rechmann Junior

### **Declaração de Voto**

Conselheiro Francisco Ibiapino Luz.

A presente exposição tem por desígnio explicitar as razões por que orientei meu voto para negar provimento ao recurso interposto, contrariamente ao bem articulado entendimento do i. Redator - Conselheiro de notória cultura tributária - o qual foi acompanhado pela maioria desta Turma de Julgamento. Nesse contexto, com todas as vênias que possam me conceder os nobres julgadores que proveram parcialmente a pretensão da Recorrente, na hipótese vertente, vislumbro conclusão diversa, haja vista referido crédito ter sido regularmente constituído, nada nele refletindo o fato de ter se operado a decadência do direito que o Fisco detinha de lançar as Contribuições Sociais Previdenciárias (CSP) não declaradas em GFIP.

Como se vê, o escopo da divergência gravita em torno da decadência de crédito tributário referente a CSP não declarada em GFIP, nos termos do CTN, art. 150, § 4º, do CTN e suposto reflexo na multa resultante do descumprimento da correspondente obrigação acessória, fundamentada na Lei nº 8.212, de 1991, art. 32, inciso IV, § 5º. Assim delimitado, dita problemática surge a partir da publicação, em 20/6/2008, do enunciado da Súmula Vinculante nº 8, editada pelo Supremo Tribunal Federal (STF), declarando a inconstitucionalidade dos arts. 45 e 46 da Lei nº 8.212/91. Por conseguinte, conforme vinculação estabelecida no art. 2º da Lei nº 11.417, de 19 de dezembro de 2006, o lapso temporal que a União dispõe para constituir crédito tributário referente a CSP não mais será o reportado decênio legal, e sim de 5 (cinco) anos, exatamente, dentro dos contornos dados pelo Código Tributário Nacional (CTN). Confira-se:

Súmula Vinculante STF nº 8:

São inconstitucionais o parágrafo único do artigo 5º do Decreto-Lei 1.569/1977 e os artigos 45 e 46 da Lei 8.212/1991, que tratam da prescrição e decadência do crédito tributário.

Lei nº 11.417:

Art. 2º O Supremo Tribunal Federal poderá, de ofício ou por provocação, após reiteradas decisões sobre matéria constitucional, editar enunciado de súmula que, a partir de sua publicação na imprensa oficial, terá efeito vinculante em relação aos demais órgãos do Poder Judiciário e à administração pública direta e indireta, nas

esferas federal, estadual e municipal, bem como proceder à sua revisão ou cancelamento, na forma prevista nesta Lei.

A propósito, embora a suposta decadência do crédito contestado não seja objeto direto da presente manifestação, é relevante se discorrer acerca dos prazos decadenciais, eis que elucidativos da compreensão que se pretende declarar. Em dito cenário, na relação jurídico-tributária, a decadência se traduz fato extintivo do direito da Fazenda Pública apurar, de ofício, tributo ou penalidade que deveriam ter sido pagos espontaneamente pelo contribuinte. Nestes termos, o sujeito ativo dispõe do prazo de 5 (cinco) anos para constituir o citado crédito tributário mediante lançamento, variando conforme as circunstâncias, apenas, a data de início da referida contagem. É o que se vê nos arts. 150, § 4º (já transcrito no voto vencido), e 173, incisos I e II e § único, do CTN, nestes 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;

II - da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado.

Parágrafo único. O direito a que se refere este artigo extingue-se definitivamente com o decurso do prazo nele previsto, contado da data em que tenha sido iniciada a constituição do crédito tributário pela notificação, ao sujeito passivo, de qualquer medida preparatória indispensável ao lançamento.

Cotejando os supracitados preceitos, deduz-se que o legislador dispensou tratamento diferenciado àquele contribuinte que pretendeu cumprir corretamente sua obrigação tributária, apurando e recolhendo o encargo que supostamente entendeu devido. Nessa perspectiva, o CTN trata o instituto da decadência em dois preceitos distintos, quais sejam: (i) em regra especial, de aplicação exclusiva quando o lançamento se der por homologação (art. 150, § 4º) e (ii) na regra geral, aplicável a todos os tributos e penalidades, conforme as circunstâncias, independentemente da modalidade de lançamento (art. 173, incisos I e II e § único).

Por pertinente, a compreensão do que está posto no CTN, art. 173, fica facilitada quando se vê as normas para elaboração, redação, alteração e consolidação de leis, presentes na Lei Complementar nº 95, de 26 de fevereiro de 1998. Mais especificamente, consoante o art. 11, inciso III, alíneas “c” e “d”, da reportada Lei Complementar, os incisos I e II e § único supracitados trazem enumerações atinentes ao caput (CTN, art. 173, incisos I e II) e exceção às regras enumeradas precedentemente (CTN, art. 173, § único) respectivamente. Confira-se:

Art. 11. As disposições normativas serão redigidas com clareza, precisão e ordem lógica, observadas, para esse propósito, as seguintes normas:

[...]

III - para a obtenção de ordem lógica:

[...]

c) expressar por meio dos parágrafos os aspectos complementares à norma enunciada no caput do artigo e as exceções à regra por este estabelecida;

d) promover as discriminações e enumerações por meio dos incisos, alíneas e itens.

À vista dessas premissas, o termo inicial do descrito prazo decadencial levará em conta - além das hipóteses de dolo, fraude e simulação - a forma de apuração do correspondente

tributo e a antecipação do respectivo pagamento. Portanto, o início do mencionado prazo quinquenal se dará a partir:

**1. do respectivo fato gerador**, nos tributos apurados por homologação, quando afastadas as hipóteses de dolo, fraude e simulação, e houver antecipação de pagamento do correspondente imposto ou contribuição, ainda que em valor inferior ao efetivamente devido, aí se incluindo eventuais retenções na fonte – IRRF (CTN, art. 150, § 4º);

**2. do primeiro dia do exercício seguinte** àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, quanto às penalidades e aos tributos excepcionados anteriormente (item 1), desde que o respectivo procedimento fiscal não se tenha iniciado em data anterior (CTN, art. 173, inciso I);

**3. da ciência de início** do procedimento fiscal, quanto aos tributos excepcionados no item 1, quando a respectiva fiscalização for instaurada antes do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado (CTN, art. 173, § único);

**4. da decisão administrativa irreformável** de que trata o art. 156, inciso IX, do CTN, nos lançamentos destinados a, novamente, constituir crédito tributário objeto de autuação anulada por vício formal (CTN, art. 173, inciso II).

Por oportuno, crível trazer considerações relevantes acerca de citadas regras especial e geral, as quais refletem na contagem do prazo decadencial. A primeira, tratando da antecipação de pagamento, total ou parcial, da contribuição apurada; a segunda, relativamente ao fato gerador consubstanciado nos autos, assim como ao momento em que o Fisco poderá iniciar procedimento fiscal tendente a constituir suposto crédito tributário.

#### **Regra especial (art. 150, § 4º, do CTN)**

Como visto, o início da contagem do prazo decadencial de referido tributo, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação, será determinado se levanto em conta a existência ou não de pagamento antecipado, conforme CTN, arts. 150, § 4º ou 173, inciso I, respectivamente. Entendimento perfilhado à decisão do STJ no REsp nº 973.733/SC, tomada por recursos repetitivos, de cuja ementa transcrevemos excertos:

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 incoorre, 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).

[...]

Válido esclarecer que citada decisão (REsp nº 973.733/SC) foi tomada sob regime reservado aos recursos repetitivos tratados no art. 543-C da Lei nº 5.869, de 11 de janeiro de 1973 (Código de Processo Civil revogado), atualmente, referenciados no art. 1.036 da Lei nº nº 13.105, de 16 de março de 2015 (Novo Código de Processo Civil). Nessa condição, de aplicação obrigatória por este Conselho, conforme preceitua o art. 62, §1º, inciso II, alínea "b", do Regimento Interno do CARF (RICARF), aprovado pela Portaria MF nº 343, de 9 de junho de 2015, com a Redação dada pela Portaria MF nº 152, de 2016. Confira-se:

Art. 62. Fica vedado aos membros das turmas de julgamento do CARF afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade.

§ 1º O disposto no caput não se aplica aos casos de tratado, acordo internacional, lei ou ato normativo:

[...]

II - que fundamente crédito tributário objeto de:

[...]

b) Decisão definitiva do Supremo Tribunal Federal ou do Superior Tribunal de Justiça, em sede de julgamento realizado nos termos dos arts. 543-B e 543-C da Lei nº 5.869, de 1973, ou dos arts. 1.036 a 1.041 da Lei nº 13.105, de 2015 - Código de Processo Civil, na forma disciplinada pela Administração Tributária; (Redação dada pela Portaria MF nº 152, de 2016)

Em igual sintonia, este Conselho já consolidou juízo acerca da aplicação do mencionado preceito, consoante se vê no enunciado de Súmula CARF nº 99, nestes termos:

Para fins de aplicação da regra decadencial prevista no art. 150, § 4º, do CTN, para as contribuições previdenciárias, caracteriza pagamento antecipado o recolhimento, ainda que parcial, do valor considerado como devido pelo contribuinte na competência do fato gerador a que se referir a autuação, mesmo que não tenha sido incluída, na base de cálculo deste recolhimento, parcela relativa a rubrica especificamente exigida no auto de infração.

### **Regra geral (art. 173, inciso I, do CTN)**

Trata-se de mandamento que deverá ser aplicado obrigatoriamente quanto aos fatos excepcionados na regra especial relativa ao descumprimento de suposta obrigação principal - não houver antecipação de pagamento do tributo devido, assim como quando ocorrer dolo, fraude, simulação ou apropriação indébita de CSP descontada dos correspondentes segurados. Ademais, nas penalidade por descumprimento de obrigação acessória, não há que falar em lançamento por homologação, eis que referida sanção administrativa somente poderá ser aplicada mediante lançamento de ofício. Logo, em tais contextos, o termo inicial de contagem do prazo decadencial sujeita-se à disposição vista no art. 173, inciso I, do CTN (regra geral), independentemente de suposto pagamento da obrigação principal que deveria ter sido declarada.

Por tais razões, o CARF pacificou igual entendimento acerca do tema, segundo os enunciados de Súmulas CARF abaixo transcritos:

**Súmula CARF n.º 106:**

Caracterizada a ocorrência de apropriação indébita de contribuições previdenciárias descontadas de segurados empregados e/ou contribuintes individuais, a contagem do prazo decadencial rege-se pelo art. 173, inciso I, do CTN. (**Vinculante**, conforme Portaria MF n.º 277, de 07/06/2018, DOU de 08/06/2018).

**Súmula CARF n.º 148:**

No caso de multa por descumprimento de obrigação acessória previdenciária, a aferição da decadência tem sempre como base o art. 173, I, do CTN, ainda que se verifique pagamento antecipado da obrigação principal correlata ou esta tenha sido fulminada pela decadência com base no art. 150, § 4º, do CTN.

Igualmente pertinente, tocante à presente regra geral, a inércia do Fisco, que poderia consumir a decadência, terá por referência o prazo final para a entrega da correspondente GFIP. Isto, porque suposta declaração apresentada com incorreções e/ou omissões antes de citada data poderá ser corrigida tempestivamente. Portanto, o prazo decadencial estabelecido no CTN, art. 173, inciso I, terá por termo inicial o 1º de janeiro do ano seguinte àquele em que dita declaração deveria ter sido apresentada.

Arrematando o até então posto, é frequente se vê autuações pelo descumprimento das obrigações principal e acessória correspondentes a iguais períodos de apuração serem tratadas distintamente, já que o crédito tributário constituído na primeira poderá ser extinto em face de ter sido atingido pela decadência, nos termos da regra especial, a qual, como visto, jamais será aplicada nas penalidades tributárias.

Este, é o contexto que passaremos a enfrentar.

**Atingimento de decadência nas CSP não declaradas e reflexos na penalidade decorrente**

Inicialmente, recentemente manifestado tema foi enfrentado por esta Turma de Julgamento (Acórdão n.º 2402-007.936, sessão de 3 de dezembro de 2019 - processo n.º 10580.007892/2007-24), oportunidade em que segui o bem elaborado voto vencedor, da lavra do conselheiro Denny Medeiros da Silveira, Redator Designado. Entendimento que ainda comigo carrego, razão por que incorporo os excertos dele abaixo transcritos às minhas razões de aqui decidir:

Vejamos, de início, o que dispõe a legislação de regência da multa tratada no presente processo, em sua redação vigente ao tempo dos fatos:

**Lei n.º 8.212, de 24/7/91:**

Art. 32. A empresa é também obrigada a:

[...]

IV - informar mensalmente ao Instituto Nacional do Seguro Social-INSS, por intermédio de documento a ser definido em regulamento, dados relacionados aos fatos geradores de contribuição previdenciária e outras informações de interesse do INSS. (Inciso acrescentado pela Lei n.º 9.528, de 10.12.97).

[...]

§ 4º A não apresentação do documento previsto no inciso IV, independentemente do recolhimento da contribuição, sujeitará o infrator à pena administrativa correspondente a multa variável equivalente a um multiplicador sobre o valor mínimo previsto no art. 92, em função do número de segurados, conforme quadro abaixo: (Parágrafo e tabela acrescentados pela Lei n.º 9.528, de 10.12.97).

0 a 5 segurados	1/2 valor mínimo
6 a 15 segurados	1 x o valor mínimo
16 a 50 segurados	2 x o valor mínimo
51 a 100 segurados	5 x o valor mínimo
101 a 500 segurados	10 x o valor mínimo
501 a 1000 segurados	20 x o valor mínimo
1001 a 5000 segurados	35 x o valor mínimo
acima de 5000 segurados	50 x o valor mínimo

§ 5º A apresentação do documento com dados não correspondentes aos fatos geradores sujeitará o infrator à pena administrativa correspondente à multa de cem por cento do valor devido relativo à contribuição não declarada, limitada aos valores previstos no parágrafo anterior. (Parágrafo acrescentado pela Lei nº 9.528, de 10.12.97).

[...]

Conforme se observa nos dispositivos acima, caso a empresa apresentasse a Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia por Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social (GFIP) com dados não correspondentes aos fatos geradores das contribuições estaria sujeito à pena administrativa de multa correspondente a 100% da contribuição não declarada, limitada a um montante correspondente ao valor mínimo de R\$ 1.195,13<sup>4</sup>, multiplicado por um número entre 0,5 e 50, de acordo com o número de segurados a serviço na empresa.

[...]

Por conta dessa omissão, foram informados, em GFIP, dados não correspondentes aos fatos geradores das contribuições, ou, em outras palavras, foram informadas bases de cálculo menores que as reais, impondo, dessa forma, a aplicação da multa.

Cabe destacar que a multa em comento, à luz do que dispõe o Código Tributário Nacional (CTN), Lei nº 5.172, de 25/10/66, é objetiva, ou seja, independe da intenção do agente, bastando que a obrigação tributária acessória não seja cumprida para que a multa seja lavrada.

[...]

Quanto ao prazo decadencial para aplicação da multa, vejamos o que dispõe o enunciado da Súmula CARF nº 148:

[...]

Como se nota, o prazo decadencial para aplicação de multa por descumprimento de obrigação acessória sempre será aferido com base no art. 173, inciso I, do CTN, independente do destino da obrigação principal correlata.

Desse modo, no presente caso, se entendermos que o cancelamento da obrigação principal, com fulcro no art. 150, § 4º, do CTN, acarreta o cancelamento da multa por descumprimento da obrigação acessória, em razão de suposta extinção da sua base de cálculo, estaremos, inevitavelmente, conferindo *status* de letra morta ao enunciado da Súmula CARF nº 148.

Além do mais, no caso da multa do art. 32, inciso IV, § 5º, da Lei 8.212/91, a contribuição não informada em GFIP representa apenas um valor de referência para a quantificação da multa e tal valor não desaparece pelo simples fato de o direito potestativo da Fazenda Pública, de lançar a obrigação principal, ter sido fulminado pela decadência. Lembrando que a GFIP continua a existir nos servidores da Dataprev<sup>5</sup> e com dados não correspondentes aos fatos geradores.

<sup>4</sup> Portaria do Ministério da Previdência Social nº 142, de 11/4/07, art. 9º, inciso V.

<sup>5</sup> Empresa de Tecnologia e Informações da Previdência, vinculada ao Ministério da Economia.

Todavia, é bem verdade que se o lançamento da obrigação principal for cancelado, por se entender que inexistiu o fato gerador, obviamente que a multa correspondente também deverá ser cancelada, pois, se o fato gerador não ocorreu, não havia por que ser informado em GFIP. Porém, quando o cancelamento da obrigação principal se dá por decadência, o fato gerador não deixa de ter ocorrido e ele repercuti na aplicação da penalidade por descumprimento da obrigação acessória, caso esta não tenha sido atingida pela decadência.

(Destaques no original)

Na sequência, a fim de melhor destacar a compreensão daquilo que efetivamente **diz** a norma tributária, como se **passa** o que ali está dito e de que **modo** a situação fática a ela se subsume, cabível reproduzir excertos delineando o pleito recursal, assim como replicar trechos externando os fundamentos dos votos vencido e vencedor, nestes termos:

Alegações recursais – processo digital, fls. 3.183 a 3.187:

#### **1.1 DA PRELIMINAR**

É mister destacar que em 20/06/2008 foi publicado no Diário Oficial da União a Súmula Vinculante nº 8 que declara inconstitucional os arts. 45 e 46 da Lei nº 8.212/91 [...].

[...]

E assim foi feito pela autoridade administrativa, que aplicou a referida Súmula Vinculante nº 8, excluindo as competências que entende estarem fulminadas pela decadência. Ocorre que a autoridade administrativa aplicou o art. 173, do CTN, contando o prazo da decadência levando em consideração o "*primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado*", enquanto o correto seria aplicar a contagem do prazo a partir do **FATO GERADOR**, conforme disposto no § 4º do art. 150 do CTN.

[...]

#### **II - DO MÉRITO**

Em que pese já tenha sido alterado o presente **AUTO DE INFRAÇÃO** para o montante de R\$ 20.949,84, faz-se necessário que este R. Conselho examine ainda as seguintes competências:

**Competência 13/2001** - Foi apurado que a empresa recorrente deixou de informar em GFIP para esta competência o valor de R\$ 3.280,46. Ocorre que as informações em GFIP relativas a competência de nº 13 forma declaradas juntamente com a competência do mês 12 [...]

**Competência 13/2004** - Foi apurado que a empresa recorrente deixou de informar em GFIP para esta competência o valor de R\$ 7.118,00. Ocorre que as informações em GFIP relativas a competência de nº 13 forma declaradas juntamente com a competência do mês 12 e 11 [...]

(Destaques no original)

Fundamentos do voto vencido:

#### **Da alegação da decadência a partir dos fatos geradores**

[...]

Como se vê, a contagem do prazo decadencial pela regra do art. 150, § 4º, do CTN, diz respeito a lançamento por homologação, no qual o próprio contribuinte apura o tributo devido e efetua o recolhimento, ficando tal procedimento no aguardo de homologação pela Fazenda Pública, porém, o caso em pauta trata de lançamento, de ofício, de multa por descumprimento de obrigação acessória e, nesse caso, a contagem do prazo decadencial é sempre feita pela regra do art. 173, inciso I, do CTN. Essa, inclusive, é a inteligência da Súmula CARF nº 148, que assim dispõe:

[...]

#### **Da alegação quanto às competências 13/2001 e 13/2004**

Alega a Recorrente que a competência 13/2001 foi informada junto com a competência 12/2001 e que a competência 13/2004 foi informada nas competências 11/2004 e 12/2004 e que tal situação deve ser considerada no julgamento, porém, não vemos em que medida tal consideração possa ser relevante.

#### **Fundamentos do voto vencedor:**

Neste espeque, considerando que a base de cálculo da multa aplicada no presente lançamento corresponde a 100% da contribuição não declarada (observado o limite legal) e lançada no processo referente ao descumprimento da obrigação principal e que, no referido processo, os valores lançados até a competência de 04/2001 (inclusive) foram cancelados em face do transcurso do lustro decadencial ao qual o Fisco está adstrito para efetuar o lançamento, deve ser dado provimento parcial ao presente recurso voluntário, cancelando-se a multa aplicada em relação às competências até 04/2001 (inclusive), em face da extinção da sua base de cálculo, conforme restou decidido no julgamento do PAF principal.

[...]

Registre-se, pela sua importância que, conforme exposto no excerto supra transcrito, não se trata de reconhecer a ocorrência da decadência no caso em análise em face do reconhecimento do lustro decadencial nos autos do PAF principal. Não é isso!

O que se defende é a extinção do crédito tributário no presente caso, em face da extinção da sua base de cálculo, a qual foi apurada e cancelada no processo principal, sendo irrelevante, no entendimento deste conselheiro, os motivos que ensejaram o cancelamento da autuação naquele outro processo.

Acareando transcritos posicionamentos, infere-se que o pleito recursal, tanto atinente à extinção do citado crédito em decorrência da constatação de decadência, como relativamente à suposta cobrança indevida da CSP nas competências 13 de 2001 e 2004, teve provimento negado no voto vencido, que foi **igualmente acompanhado** pelo voto vencedor, expressamente quanto ao lapso decadencial e tacitamente na matéria remanescente. Contudo, conforme se demonstrará na sequência, é aceitável se crer que o entendimento, do qual divergi, teve como razão de decidir suposto fundamento que, **além de legalmente inexistente, sequer foi objeto de ponderação recursal**. Afinal, nem a Contribuinte questionou reportado fato e, muito menos, a lei tributária prevê que a decadência de crédito tributário referente a CSP não declarada em GFIP implique cancelamento da multa resultante do descumprimento da correspondente obrigação acessória.

Posta assim a questão, pertinente se hipotocar que, segundo o art. 141 do CTN, o crédito tributário regularmente constituído, somente poderá ser extinto nas situações previstas no art. 156, incisos I a XI, do citado Código. Nessa vereda, dadas as peculiaridades dos fatos, o voto vencedor pareceu se apropriar da decisão administrativa, disposta no inciso IX, para conceder o perdão tributário, apontado no inciso IV, *verbis*:

Art. 141. O crédito tributário regularmente constituído somente se modifica ou extingue, ou tem sua exigibilidade suspensa ou excluída, nos casos previstos nesta Lei, fora dos quais não podem ser dispensadas, sob pena de responsabilidade funcional na forma da lei, a sua efetivação ou as respectivas garantias

Art. 156. Extinguem o crédito tributário:

[...]

IV - remissão;

[...]

IX - a decisão administrativa irreformável, assim entendida a definitiva na órbita administrativa, que não mais possa ser objeto de ação anulatória;

Ocorre que citadas modalidade de afastamento do crédito tributário não encontram guarida nos autos do presente processo, eis que ausentes tanto lei concessiva da suposta remissão, como também motivação fundamentando o cancelamento decidido administrativamente. Portanto, contrapondo o, no meu entendimento, equivocado provimento outorgado, segue posicionamento demonstrando que mencionado crédito foi cancelado à revelia do que traz norma tributária vigente.

### **Remissão tributária**

A teor das disposições do CTN, art. 156, inciso IV, do CTN (já transcrito precedentemente), assim como do art. 150, inciso I, § 6º, da Constituição Federal de 1988, a remissão é benefício fiscal que dispensa o pagamento de crédito tributário, hipótese que, por dispor de dinheiro público, somente pode ser concedida mediante lei específica do sujeito ativo tributante. Confira-se:

CF, de 1988:

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

I - exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça;

[...]

§ 6º Qualquer subsídio ou isenção, redução de base de cálculo, concessão de crédito presumido, anistia ou remissão, relativos a impostos, taxas ou contribuições, só poderá ser concedido mediante lei específica, federal, estadual ou municipal, que regule exclusivamente as matérias acima enumeradas ou o correspondente tributo ou contribuição, sem prejuízo do disposto no art. 155, § 2º, XII, g. (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993)

Destarte, considerando que enquanto inexistir a causa igualmente não surgirá o efeito dela decorrente, afasta-se suposta possibilidade de remissão do crédito em análise, dada a carência de lei específica concedendo manifestado perdão legal. Então, ao caso, restou a espécie de cancelamento creditório vista no inciso IX do art. 156 do CTN (decisão administrativa), também declinada na sequência, porque carente de fundamentação legal minimamente razoável.

### **Imprescindível fundamentação legal da decisão extintiva de crédito tributário**

Primeiramente, conforme o art. 2º, § único, incisos I e VII, c/c com o art. 50, inciso V, da Lei nº 9.784/1999 - de aplicação subsidiária ao Processo Administrativo Fiscal - os atos que resultem decisão de recursos administrativos carecem, além da conformidade com a lei e o Direito, de motivação explicitando seus pressupostos de fato e de direito. Confirma-se:

Art. 2º A Administração Pública obedecerá, dentre outros, aos princípios da **legalidade**, finalidade, **motivação**, razoabilidade, proporcionalidade, moralidade, ampla defesa, contraditório, segurança jurídica, interesse público e eficiência. (grifos nosso)

Parágrafo único. Nos processos administrativos serão observados, entre outros, os critérios de:

I - atuação conforme a lei e o Direito;

[...]

VII - indicação dos pressupostos de fato e de direito que determinarem a decisão;

Art. 50. Os atos administrativos deverão ser motivados, com indicação dos fatos e dos fundamentos jurídicos, quando:

[...]

V - decidam recursos administrativos;

Como visto, a autoridade administrativa judicante mingua de competência jurídica para afastar a aplicação de lei se atendidos os pressupostos de fato e de direito, pois não lhe é facultado o exercício da livre convicção motivada, próprio da magistratura. Por conseguinte, infere-se que a decisão administrativa deste Conselho carente de fundamentação legalmente prevista, veste a exata roupagem apresentada pelo art. 59 do Decreto nº 70.235/1972, inciso II, porque pretere direito de defesa tanto do contribuinte, como da União, quando lhe for desfavorável, *verbis*:

Art. 59. São nulos:

[...]

II - os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

Sequenciando o raciocínio, conforme o art. 113, §§ 1º, 2º e 3º da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 - Código Tributário Nacional (CTN) - somente há duas espécies de obrigações tributárias impostas ao contribuinte, a principal e a acessória. A primeira trata do pagamento de tributo ou penalidade; a segunda diz respeito a todas as imposições feitas ao sujeito passivo no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos, transformando-se em principal no tocante ao pagamento de penalidade pecuniária, quando legalmente prevista, *verbis*:

Art. 113. A obrigação tributária é principal ou acessória.

§ 1º A obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente.

§ 2º A obrigação acessória decorre da legislação tributária e tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos.

§ 3º A obrigação acessória, pelo simples fato da sua inobservância, converte-se em obrigação principal relativamente à penalidade pecuniária.

Nesse pressuposto, depreende-se dos fatos geradores definidos nos arts. 114, 115 e 116, inciso I, do mesmo Código que a obrigação principal não se confunde com a acessória, eis que distintas e autônomas. Confira-se:

Art. 114. Fato gerador da obrigação principal é a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência.

Art. 115. Fato gerador da obrigação acessória é qualquer situação que, na forma da legislação aplicável, impõe a prática ou a abstenção de ato que não configure obrigação principal.

Art. 116. Salvo disposição de lei em contrário, considera-se ocorrido o fato gerador e existentes os seus efeitos:

I - tratando-se de situação de fato, desde o momento em que o se verifiquem as circunstâncias materiais necessárias a que produza os efeitos que normalmente lhe são próprios;

[...]

Na forma posta, conforme admitido no próprio voto vencedor, citadas obrigações tributárias, principal e acessória, caracterizam-se como institutos jurídicos dotados de especificidades próprias, razão pela qual o suposto afastamento de uma não implica, necessariamente, a sucumbência da outra. Assim entendido, a primeira surge juntamente com o

seu fato gerador e tem por objeto o pagamento de crédito tributário referente ao tributo ou à penalidade pelo descumprimento da segunda, a qual decorre da legislação tributária e tem por propósito as obrigações de fazer ou deixar de fazer demandadas pelas arrecadação e fiscalização dos tributos.

De igual relevância, nota-se que o fato gerador da obrigação principal de pagar tributo ou penalidade surge, respectivamente, quando a hipótese de incidência prevista em lei sucede no mundo dos fatos ou no momento em que ficar caracterizado o descumprimento da obrigação tributária acessória de observância compulsória (incidência tributária). Devido a isso, capta-se que o descumprimento da obrigação acessória, por si só, já se traduz fato gerador da obrigação principal correspondente ao pagamento da penalidade resultante, porque presentes as circunstâncias materiais necessárias e suficientes para a produção dos efeitos tributários que lhes são próprios.

Nesse cenário, embora existentes supostas obrigações tributárias principal e acessória em face da ocorrência do fato gerador da primeira e previsão na legislação tributária quanto a segunda, eventuais desvios terão de ser sanados, enquanto não operada a decadência do direito detido pelo Fisco de proceder ao correspondente lançamento. Este, caracterizando-se como procedimento fiscal consistente em, formalmente, **qualificar** o sujeito passivo da respectiva obrigação tributária, **confirmar** a ocorrência do seu fato gerador e **apurar** o montante devido, conferindo certeza da existência do encargo e liquidez do crédito constituído, exatamente como preceitua o art. 142 do CTN, *verbis*:

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 do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

Isto posto, reportando-se mais especificamente ao julgamento de que ora se trata, até o termo do prazo para a entrega das apontadas GFIPs, a Recorrente teria de ter apurado e declarado a totalidade das CSP devidas, o que, consoante as provas dos autos, não foi feito. Por isso, foram lavradas duas autuações, uma apurando a CSP indevidamente não declarada; a outra, cominando a multa pelo descumprimento da obrigação acessória correlata. Ambas, registre-se, dotadas da presunção de legitimidade e veracidade própria do ato administrativo, porque regularmente constituídas, nessa condição, afetadas pela disposição do art. 141 do CTN, já transcrito precedentemente.

Com dito cenário, ratificando meu respeito pelos julgadores que pensam diferente, entendo que, alocando os fatos no arcabouço conceitual recorrido precedentemente, não há sustentação jurídica capaz de infirmar a improcedência do cancelamento creditório em discussão. Nesta seara, é notório que:

1. o fato gerador da obrigação acessória do contribuinte declarar a CSP em GFIP está previsto na legislação tributária, exatamente como preceitua o art. 115 do CTN – transcrito precedentemente (Lei nº 8.212, de 1991, art. 32, inciso IV – transcrição na jurisprudência adotada);

2. o fato gerador da obrigação principal resultante do descumprimento da referida obrigação acessória está previsto na Lei, conforme preceituam os art. 113, §3º, e 114 do CTN – transcrito precedentemente (Lei nº 8.212, de 1991, art. 32, § 5º – transcrição na jurisprudência adotada);

3. as hipóteses de incidência previstas em lei, de forma abstrata, **concretizaram-se** quando a Recorrente apresentou as GFIPs com dados não correspondentes aos fatos geradores das respectivas competências, dando surgimento aos fatos geradores das obrigações tributárias principais de pagar: (i) as contribuições devidas e (ii) a penalidade resultante do descumprimento da correspondente obrigação acessória;

4. em ambos os casos, tratando-se de obrigações tributárias principais, as quais surgem com a ocorrência dos respectivos fatos geradores (art. 113, § 1º, do CTN), os supostos créditos tributários devidos estão aptos a serem apurados, espontaneamente, pelo contribuinte ou, de ofício, pela fiscalização;

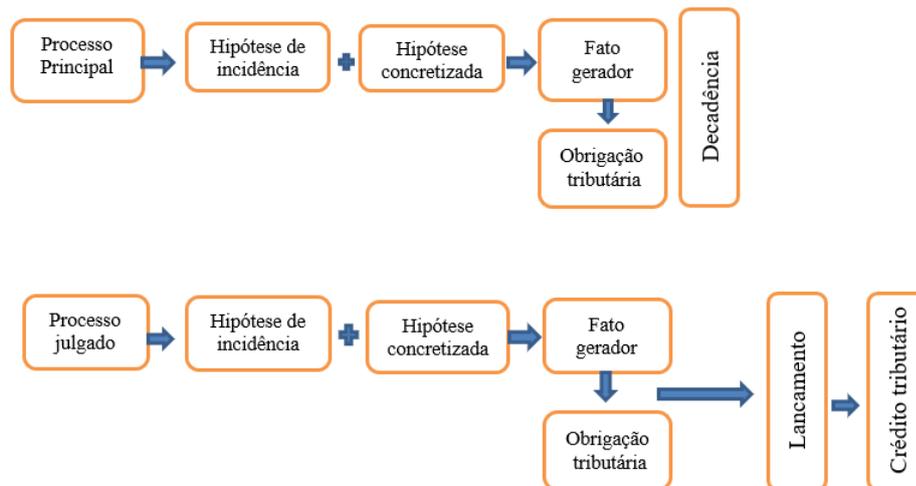
5. o lançamento ora mencionado se deu com observância dos pressupostos vistos no art. 142 do Código Tributário Nacional (CTN), tendo o autuante demonstrado de forma clara e precisa os fundamentos da autuação. Ademais, o auto de infração contém os requisitos contidos no art. 10 do Decreto n.º 70.235, de 6 de março de 1972, e ausentes as hipóteses do art. 59, do mesmo Decreto. Por conseguinte, cuida-se de exação dotada de validade formal inquestionável, circunstância admitida tacitamente pela Recorrente e voto vencedor.

Ademais, no processo dito principal, **não há registro de suposto afastamento, ainda que parcial, do fato gerador atinente às competências tidas por não declaradas.** Ocorrência que, caso se comprovasse, naturalmente refletiria diretamente no presente julgamento, exatamente na extensão da obrigação tributária afetada, pois atingiria materialmente o valor da penalidade apurada. Com efeito, trata-se de entendimento bem pontuado na jurisprudência por mim adotada, da qual replico o excerto abaixo:

Todavia, é bem verdade que se o lançamento da obrigação principal for cancelado, por se entender que inexistiu o fato gerador, obviamente que a multa correspondente também deverá ser cancelada, pois, se o fato gerador não ocorreu, não havia por que ser informado em GFIP. Porém, quando o cancelamento da obrigação principal se dá por decadência, o fato gerador não deixa de ter ocorrido e ele repercuti na aplicação da penalidade por descumprimento da obrigação acessória, caso esta não tenha sido atingida pela decadência.

Para o deslinde da questão, releva-se de extrema importância assinalar que a multa em destaque tem por referência **a totalidade das CSP não declaradas** (Lei n.º 8.212, de 1991, art. 32, § 5º), e não **o crédito tributário delas decorrentes**. Nessa percepção, o eixo conceitual presente na definição legal posta, por si só, já afasta o, no meu ver, equivocado reflexo defendido no voto vencedor. Afinal, considerando que a definição deve abranger o todo definido e tão somente ele, não se pode equiparar fato gerador de obrigação tributária com o crédito tributário resultante, quando a própria lei os trata e impõe efeitos jurídicos próprios e distintos.

Arrematando o acima exposto, retrato, de forma gráfica, o que já está dissertado acerca da cronologia legal do crédito tributário **decaído** e daquele em **discussão** no presente processo, aí se incluindo os fatos geradores, obrigações tributárias, lançamentos e efeitos jurídicos por eles produzidos. Assim, exclusivamente para fins didáticos, denominaremos o primeiro de processo principal e o segundo de processo julgado, conforme desenho abaixo:



Como se vê, concretizada a hipótese legalmente prevista, ocorre o fato gerador e com ele surge a correspondente obrigação tributária principal, a qual se torna líquida e certa por meio do lançamento. Desse modo, analisando os dois desenhos acima, abstrai-se que o fenômeno decadencial extingue o direito da fazenda pública constituir o crédito tributário, nada afetando o fato gerador e a obrigação tributária que lhes antecederam. Contudo, contrariamente ao que se pontuou, caso supracitada multa tivesse por referência o crédito tributário constituído, e não as CSP não declaradas, a razão estaria com o ilustre Relator. Mas isto não existe!!

Dada a similaridade contextual, o sobrestamento da exigência da multa isolada ao julgamento da manifestação de inconformidade contra despacho decisório parcial ou totalmente desfavorável à compensação pleiteada, está perfilhado com suposta alteração no correspondente fato gerador, **justamente como ressalvamos no parágrafo anterior**, e não como pretendeu exemplificar o voto vencedor, nestes termos:

De fato, se o contribuinte, em uma situação hipotética, teve um débito não homologado no valor de R\$ 1.000,00, referido montante será a base de cálculo para a aplicação da multa isolada no percentual de 50%. Ocorre que, com a apresentação de eventual manifestação de inconformidade, o débito não homologado pode passar a ser, por exemplo, de R\$ 600,00 ou, até mesmo, ser integralmente homologado, hipóteses nas quais a referida multa seria reduzida ou extinta, respectivamente.

Nos termos já percebidos, é certo que, se não há fato gerador, igualmente deixa de existir a correspondente obrigação tributária principal, que com ele surgiria, se fosse o caso, restando indevida suposta exação tributária, porque inexistente crédito a ser constituído. No entanto, **de modo diverso**, na autuação julgada, **ocorreu o fato gerador** e, com ele, surgiu a obrigação tributária do contribuinte pagar a multa resultante da infração cometida, cujo crédito tributário decorrente foi regularmente constituído nos termos da legislação vigente.

Por fim, à vista de tudo o que se expôs, no meu entendimento, o provimento dado no presente caso, por absoluta ausência de outro fundamento jurídico razoável, embora sem denominação específica, avizinhou-se a um suposto perdão tributário sem amparo legal, competência que o CARF não dispõe.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Francisco Ibiapino Luz