



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



**Processo nº** 16191.005518/2012-11  
**Recurso** Especial do Procurador  
**Acórdão nº** 9202-009.209 – CSRF / 2ª Turma  
**Sessão de** 18 de novembro de 2020  
**Recorrente** FAZENDA NACIONAL  
**Interessado** RG DO CORPO CRIAÇÃO E ESTILO DE MODA LTDA

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS**

Período de apuração: 01/01/2000 a 31/12/2003

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. RECURSO ESPECIAL. DESATENDIMENTO DE PRESSUPOSTO. NÃO CONHECIMENTO.

Não se conhece de Recurso Especial de Divergência quando não resta demonstrado o alegado dissídio jurisprudencial, tendo em vista a ausência de similitude fática entre as situações retratadas nos acórdãos recorrido e paradigmas.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em não conhecer do Recurso Especial.

(assinado digitalmente)

Maria Helena Cotta Cardozo - Presidente em Exercício

(assinado digitalmente)

Mário Pereira de Pinho Filho – Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Mario Pereira de Pinho Filho, Ana Cecilia Lustosa da Cruz, Pedro Paulo Pereira Barbosa, Joao Victor Ribeiro Aldinucci, Mauricio Nogueira Righetti, Marcelo Milton da Silva Risso (suplente convocado), Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri, Maria Helena Cotta Cardozo (Presidente).

**Relatório**

Trata-se de crédito previdenciário referente às contribuições devidas à Seguridade Social, correspondentes à contribuição dos segurados. De acordo com o Relatório Fiscal (fls. 126/128), o débito apurado refere-se a contribuições devidas pelos segurados empregados que a empresa arrecadou, descontando-as das respectivas remunerações, e não repassou o valor total arrecadado aos cofres públicos, no prazo previsto em lei.

Em sessão plenária de 17/07/2014, foi julgado o Recurso Voluntário, prolatando-se o Acórdão n.º 2803-003.455 (fls. 394/401), assim ementado:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Exercício: 2000, 2001, 2003

CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. DECADÊNCIA. PRAZO QUINQUENAL.

Em face da inconstitucionalidade declarada do art. 45 da Lei n. 8.212/1991 pelo Supremo Tribunal Federal diversas vezes, inclusive na forma da Súmula Vinculante n. 08, o prazo decadencial para a constituição dos créditos previdenciários é de 05 (cinco) anos, contados da data da ocorrência do fato gerador do tributo, nos termos do artigo 150, § 4º, ou do art. 173, ambos do Código Tributário Nacional, conforme o modalidade de lançamento.

RELEVAÇÃO DAS MULTAS. INFRAÇÃO REFERENTE A FATOS GERADORES ATÉ 01/2009. NÃO APLICÁVEL A OBRIGAÇÕES PRINCIPAIS.

A relevação de multa do art. 291, §1º, do Regulamento da Previdência Social, são aplicáveis apenas à sanções de descumprimento de obrigações acessórias.

Recurso Voluntário Provido em Parte Crédito Tributário Mantido em Parte

A decisão foi registrada nos seguintes termos:

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em dar provimento parcial ao recurso, no sentido de reformar a decisão a quo e o lançamento para que: a) Cancelar créditos tributários lançados que tiveram a ocorrência de seus fatos geradores anteriormente a 22.06.2000, em razão da decadência prevista no art. 150, §4º, CTN; b) A aplicação da sanção seja limitada à disposta art. 61, §2º, da Lei n. 9.430/1998, em comparação apenas às multas dispostas no art. 35, da Lei n. 8.212/1991, com redação anterior à Medida Provisória 449/2008 e Lei n. 11.941/2009, desde que mais favorável ao sujeito passivo. Vencido o Conselheiro Helton Carlos Praia de Lima quanto à multa aplicada.

Os autos foram encaminhados à Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional que apresentou Embargos de Declaração (fls. 403/404), os quais foram rejeitados pelo despacho de folhas 407/408.

Em 05/08/2015 (fl. 411), os autos foram reenviados à Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional e, em 10/08/2015 (fl. 445), foram devolvidos com o Recurso Especial (fls. 412/429), visando discutir as seguintes matérias: **a) Da aplicação do art. 173, I, do CTN; b) Da correta interpretação do art. 150, § 4º, do CTN; c) Da preclusão; d) Da multa.**

Pelo despacho datado de 15/02/2017 (fls. 432/444), foi dado seguimento ao Recurso Especial da Fazenda Nacional, admitindo-se a rediscussão das matérias.

Na sequência, transcreve-se as ementas dos acórdãos apresentados como paradigmas:

**a) Da aplicação do art. 173, I, do CTN**

Acórdão n.º 2302-01.025 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/05/1996 a 31/10/2005

DECADÊNCIA. O Supremo Tribunal Federal, através da Súmula Vinculante n.º 08, declarou inconstitucionais os artigos 45 e 46 da Lei n.º 8.212, de 24/07/91. Tratando-se de tributo sujeito ao lançamento por homologação, que é o caso das contribuições previdenciárias, devem ser observadas as regras do Código Tributário Nacional CTN.

**Acórdão n.º 2302-003.035** – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/04/1996 a 31/12/1998

DECADÊNCIA.

O Supremo Tribunal Federal, através da Súmula Vinculante n.º 08, declarou inconstitucionais os artigos 45 e 46 da Lei n.º 8.212, de 24/07/91. Tratando-se de tributo sujeito ao lançamento por homologação, que é o caso das contribuições previdenciárias, devem ser observadas as regras do Código Tributário Nacional CTN.

O lançamento combatido teve origem na ausência de recolhimento das contribuições previdenciárias (pela prestadora de serviço responsabilização da Recorrente por solidariedade), incidentes sobre a remuneração paga aos empregados por ocasião dos serviços executados mediante cessão de mão-de-obra, **nas competências de abril/1996 a dezembro/1998** (art. 31 da Lei n.º 8.212/91 (na redação anterior à Lei n.º 9.711/98). Neste toar, deve ser aplicado o disposto no art. 173, inciso I, do CTN.

#### **b) Da correta interpretação do art. 150, § 4º, do CTN**

**Acórdão n.º 2301-01.568** — 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/07/1998 a 31/08/2005

DECADÊNCIA. PRAZO DE CINCO ANOS, DISCUSSÃO DO *DIES A QUO* DESNECESSÁRIA NO CASO CONCRETO.

De acordo com a Súmula Vinculante IV 08, do STF, os artigos 45 e 46 da Lei n.º 8.212/1991 são inconstitucionais, devendo prevalecer, no que tange à decadência e prescrição, as disposições do Código Tributário Nacional (CTN). O prazo decadencial, portanto, é de cinco anos. O *dies a quo* do referido prazo é, em regra, aquele estabelecido no art. 173, inciso I do CTN (primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado), mas a regra estipulativa deste é deslocada para o art. 150, §4º do CTN (data do fato gerador) para os casos de, lançamento por homologação. O pagamento antecipado realizado só desloca a aplicação da regra decadencial para o art. 150, §4º em relação aos fatos geradores considerados pelo contribuinte para efetuar o cálculo do montante a ser pago antecipadamente, independentemente de ter ocorrido ou não o pagamento. Constatando-se dolo, fraude ou simulação, a regra decadencial é reenviada para o art. 173, inciso I do CTN. No caso dos autos, temos omissões e dolo no não pagamento das contribuições previdenciárias retidas dos empregados, o que fixa a regra decadencial no art. 173, inciso I do CTN.

DA VEDAÇÃO AO CONFISCO COMO NORMA DIRIGIDA AO LEGISLADOR E NÃO APLICÁVEL, AO CASO DE PENALIDADE PECUNIÁRIA.

O Princípio de Vedação ao Confisco está previsto no art. 150, IV, e é dirigido ao legislador de forma a orientar a feitura da lei, que deve observar a capacidade contributiva e não pode dar ao tributo a conotação de confisco. Portanto, uma vez positivada a norma, é dever da autoridade fiscal aplicá-la Além disso, é de se ressaltar

que a multa de ofício é devida em face da infração à legislação tributária e por não constituir tributo, mas penalidade pecuniária estabelecida em lei, é inaplicável o conceito de confisco previsto no inciso IV do art. 150 da Constituição Federal.

TAXA SELIC.. LEGALIDADE. SÚMULA 4 DO CARF E ART. 34 DA LEI 8.212/91.

Em conformidade com a Súmula 4 deste Colegiado, é cabível a cobrança de juros de mora sobre os débitos para com a União decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil com base na taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia – Selic para títulos federais. Acrescente-se que, para os tributos regidos pela Lei 8.212/91, o art. 34 do referido diploma legal prevê a aplicação da Taxa Sebe.

### **c) Da preclusão**

#### **Acórdão n.º 106-17.218**

Assunto: Imposto sobre a Renda Retido na Fonte – IRRF

Ano-calendário: 2004, 2005

MULTA ISOLADA EM DECORRÊNCIA DAS OMISSÕES E ALTERAÇÕES NA DCTF - PRECLUSÃO - MATÉRIA NÃO AGITADA NA IMPUGNAÇÃO - QUESTÃO DE ORDEM PÚBLICA - INEXISTÊNCIA - CONSUMAÇÃO - Não sendo matéria de ordem pública, a qual a autoridade julgadora poderia apreciá-la até de ofício, a ausência da instauração de controvérsia na impugnação tem o condão de fazer incidir os efeitos da preclusão administrativa sobre a matéria somente agitada no recurso voluntário, tornando o ponto incontroverso.

NULIDADE - FATOS GERADORES INFORMADOS EM DIRF - RENDIMENTOS DO TRABALHO ASSALARIADO - INFORMAÇÃO SUFICIENTE PARA COMPROVAR OS FATOS GERADORES LANÇADOS - AUSÊNCIA DE NULIDADE - As informações constantes nas DIRF são suficientes para definir a matéria tributável, devendo a instância julgadora efetuar as reduções no imposto lançado, adaptando-o às informações da DIRF. Dessa forma, não há qualquer nulidade no feito administrativo.

JUROS DE MORA - TAXA SELIC - CABIMENTO - Na espécie, aplica-se a Súmula 1º CC n.º 4: “A partir de 1º de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC para títulos federais”.

#### **Acórdão n.º 103- 23.532**

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Ano-calendário: 2000, 2001, 2002, 2003

MULTA AGRAVADA. MATÉRIA NÃO IMPUGNADA. PRECLUSÃO - Considera-se não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada pelo sujeito passivo, constituindo-se definitivamente o crédito tributário a ela referente.

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica – IRPJ

Ano-calendário: 1999, 2000, 2001, 2002

Ementa: LUCRO ARBITRADO. CABIMENTO - É correto o arbitramento do lucro quando a escrituração do sujeito passivo apresentar falhas que impossibilitem identificar

a efetiva movimentação financeira, inclusive bancária, nos termos da alínea “a”, do inciso II, do art. 47, da Lei n.º 8.981, de 20 de janeiro de 1995.

#### **d) Da multa**

**Acórdão n.º 2401-00.120** — 4º Câmara / 1º Turma

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias.

Período de apuração: 01/04/1999 a 31/12/2005

SALÁRIO INDIRETO. CARTÕES DE PREMIAÇÃO - PARCELA DE INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. JUROS SELIC. INCONSTITUCIONALIDADE DE LEI. DECLARAÇÃO. VEDAÇÃO. DECADÊNCIA

1- De acordo com o artigo 34 da Lei n.º 8212/91, as contribuições sociais e outras importâncias arrecadadas pelo INSS, incluídas ou não em notificação fiscal e lançamento, pagas com atraso ficam sujeitas aos juros equivalentes à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia -SELIC incidentes sobre o valor atualizado, e multa de mora, todos de caráter irrelevável.

2- A teor do disposto no art. 49 do Regimento Interno deste Conselho é vedado ao Conselho afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto sob o fundamento de inconstitucionalidade, sem que tenham sido assim declaradas pelos órgãos competentes. A matéria encontra-se sumulada, de acordo com a Súmula n.º 2 do 2º Conselho de Contribuintes.

3- Tendo em vista a declaração da inconstitucionalidade do artigo 45 da Lei n.º 8.212/91, pelo Supremo Tribunal Federal, nos autos dos RE's n.ºs 556664, 559882 e 560626, oportunidade em que fora aprovada Súmula Vinculante n.º 08, disciplinando a matéria. Termo inicial: (a) Primeiro dia do exercício seguinte ao da ocorrência do fato gerador, se não houve antecipação do pagamento (CTN, ART. 173, I); (b) Fato Gerador, caso tenha ocorrido recolhimento, ainda que parcial (CTN, ART. 150, § 4º). No caso, trata-se de tributo sujeito a lançamento por homologação e houve antecipação de pagamento. Aplicável, portanto, a regra do art. 150, § 4º do CTN 2- Nos termos do artigo 28, inciso I, da Lei n.º 8.212/91, c/c artigo 457, § 1º, da CLT, integra o salário de contribuição, a totalidade dos rendimentos pagos, devidos ou creditados a qualquer título aos segurados empregados, objetivando retribuir o trabalho. A verba paga pela empresa aos segurados empregados por intermédio de programa de incentivo, administrativo pela empresa INCENTIVE HOUSE é fato gerador de contribuição previdenciária

#### **Razões Recursais da Fazenda Nacional**

##### **a) Da aplicação do art. 173, I, do CTN**

- O acórdão ora recorrido aplicou o prazo previsto no art. 150, § 4º do CTN e acolheu a preliminar de decadência para o tributo apurado antes de 22/06/2000, no entanto, não ocorreu o pagamento antecipado sobre os tributos apurados nas competências descritas no lançamento (**DAD de fls. 04/08**), motivo pelo qual deve ser empregado o prazo do art. 173, I do CTN.
- A Câmara *a quo* divergiu da jurisprudência do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, que vem determinado a aplicação do prazo decadencial

previsto no art. 173, I do CTN nas competências onde não tenha ocorrido o recolhimento antecipado sobre os tributos lançados.

- Pelo exame da Súmula CARF n.º 99, conclui-se que em casos de lançamento com várias competências, o prazo do art. 150, § 4º somente alcançará aquela competência onde existir pagamento parcial de alguma rubrica. Ou seja, cada competência possui prazo decadencial autônomo.
- O prazo do art. 150, § 4º deve ser aplicado quando na competência autuada existir recolhimento parcial, independentemente, do número de rubricas. Por exemplo, se em uma competência há quatro rubricas descritas, mas houve pagamento parcial somente de uma, aplica-se o prazo decadencial contado do fato gerador.
- No entanto, se no lançamento, constar competência onde não houve pagamento parcial de nenhuma rubrica, o seu prazo decadencial será o do art. 173, I do CTN, independentemente dos recolhimentos ocorridos em outras competências.
- O discriminativo de **fls. 04/08** dos autos demonstra que não houve recolhimento parcial de nenhuma rubrica nas competências lançadas, motivo pelo qual, torna-se necessária a aplicação do prazo decadencial previsto no art. 173, I do CTN e não, do art. 150, § 4º do CTN.

#### **b) Da correta interpretação do art. 150, § 4º, do CTN**

- Na remota hipótese de não ser aceito o item anterior, invoca-se precedente que, quanto aos tributos submetidos a lançamento por homologação, entende pela aplicação do art. 150, § 4º do CTN de forma completamente distinta da determinada pela decisão vergastada.
- No paradigma, a 1ª Turma Ordinária da 3ª Câmara da 2ª Seção do CARF, ao analisar a contagem do prazo decadencial de tributo sujeito a lançamento por homologação, firmou o entendimento de que, segundo a literalidade do art. 150, § 4º, a fiscalização tem o prazo de 5 cinco para se pronunciar sobre o pagamento antecipado, a partir da ocorrência do fato gerador. Sob tal perspectiva, o aludido órgão julgador deixa clara sua posição de que **o pronunciamento em questão ocorre quando a administração tributária inicia a fiscalização, ou seja, uma vez iniciado o procedimento fiscal** em face do contribuinte antes do prazo legal de cinco anos, não se opera a decadência.
- Diante da tese firmada na decisão paradigma, fica patente a divergência sobre a aplicação do art. 150, § 4º do CTN, porquanto o acórdão recorrido considera a ciência do lançamento como o pronunciamento tratado na norma referida, de modo que declara a decadência do tributo apurado antes de 22/06/2000.

**c) Da preclusão**

- Examinando a impugnação e o recurso voluntário, verifica-se que a Turma Julgadora apreciou matéria preclusa, pois o contribuinte não levantou nenhum tipo de questionamento específico sobre penalidade, matéria esta que não se enquadra como sendo de ordem pública.
- Portanto, a 3ª Turma Especial divergiu do entendimento de outras Câmaras do Conselho, que proibiram a apreciação, na fase recursal, de matérias que não são de ordem pública e que não foram tempestivamente e expressamente questionadas.

**d) Da multa**

- O acórdão indicado como paradigma, assim como o acórdão recorrido, foi proferido após o advento da MP n.º 449, de 03/12/2008, convertida na Lei n.º 11.941 de 27/05/2009, e, portanto, a análise da matéria ocorreu à luz da alteração da redação do *caput* do art. 35 da Lei n.º 8.212/91.
- Insta aqui consignar que a hipótese em análise no acórdão paradigma é idêntica a que ora se reporta. Isso porque o que se encontrava em julgamento era exatamente o lançamento de contribuições devidas à Seguridade Social e se travou discussão acerca da retroatividade benigna, nos termos do art. 106, do CTN, em virtude das alterações promovidas pela Lei n.º 11.941 (fruto da conversão da MP n.º 449/2008) no art. 35 da Lei n.º 8.212/91.
- Contudo, embora diante de situações semelhantes, os órgãos julgadores prolores do acórdão recorrido e do paradigma encamparam conclusões diversas acerca da aplicação e interpretação da norma jurídica, em especial do art. 35, *caput* (redação revogada e com na novel redação dada pela MP n.º 449/2008 posteriormente convertida na Lei n.º 11.941/2009) e do art. 35-A da Lei n.º 8.212/1991. Ao examinar a matéria pertinente à multa aplicada, o acórdão recorrido entendeu que deveria ser aplicada ao caso a retroatividade benigna, sob o fundamento de que o artigo 35, *caput*, da Lei n.º 8.212/1991 deveria ser observado e comparado com a atual redação emprestada pela Lei n.º 11.941/2009. E como na atual redação, há remissão ao art. 61 da Lei n.º 9.430/96, entendeu que o patamar da multa aplicada estaria limitado a 20% (§ 2º do art. 61).
- Ao revés, o paradigma adotou solução diametralmente oposta. Para o órgão prolator do paradigma, o art. 35 da Lei n.º 8.212/1991 deveria agora ser observado à luz da norma introduzida pela Lei n.º 11.941/2009, qual seja, o art. 35-A que, por sua vez, faz remissão ao art. 44, da Lei n.º 9.430/96. No julgado paradigma, a aplicação da retroatividade benigna na forma de aplicação do art. 61, § 2º, da Lei n.º 9.430/1996 (norma à qual a atual redação do *caput* do art. 35 com a redação dada pela Lei n.º 11.941/2009 faz remissão) foi rechaçada de forma expressa

Sem contrarrazões.

## Voto

Conselheiro Mário Pereira de Pinho Filho – Relator

O Recurso Especial da Fazenda Nacional é tempestivo, restando perquirir se atende aos demais pressupostos necessários à sua admissibilidade.

Insta salientar que estamos diante de Recurso Especial de Divergência, e que esta somente se caracteriza quando, perante situações fáticas similares, são adotadas soluções diversas, em face do mesmo arcabouço jurídico-normativo.

Em relação à matéria “**a) Da aplicação do art. 173, I, do CTN**”, o acórdão recorrido é no seguinte sentido:

Uma vez não sendo mais possível a aplicação do art. 45 da Lei n.º 8.212, há que serem observadas as regras previstas no CTN.

Observe-se a NFLD é referente às fatos geradores são dos períodos de 01/2000 a 04/2001, 11/2003 a 13/2003, sendo a ciência do auto de infração inaugural foi em 22.06.2005. Todos os fatos geradores foram declarados em GFIP, bem como as competências foram objetos de pagamento parcial. Assim, dever-se-á aplicar as duas regras decadenciais, a disposta no art. 150, § 4º, CTN, ou seja, da ocorrência de decadência e extinção do direito da Fazenda Pública em constituir o crédito após de 5(cinco) anos a partir da data do fato gerador, em que nas competências houve pagamento parcial das contribuições previdenciárias, indiferentemente da rubrica. Isso sendo entendimento consolidado pela Súmula n. 99, do CARF:

*Súmula CARF n.º 99: 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.*

Dessa forma, considerando que a data de ciência e perfectibilização do lançamento deu-se em 22.06.2005, resta por decretar a extinção dos créditos tributários (art. 156, do CTN) por ocorrência do lapso decadencial para os créditos tributários lançados que tiveram a ocorrência de seus fatos geradores anteriormente a 22.06.2000, conforme a regra do art. 150, § 4º, CTN; (Grifou-se)

De se notar que a decisão recorrida entendeu por aplicar o § 4º do art. 150 do CTN por haver estabelecido a premissa de que houve antecipação de pagamento para as competências abrangidas no lançamento, tendo, inclusive, aplicado a Súmula CARF n.º 99.

Não obstante, a Fazenda Nacional, embora tenha interposto embargos de declaração, referida peça não traz qualquer contestação a respeito desse fato, não cabendo, em

sede de recurso especial suscitar a revisão dessa matéria com base nos elementos de prova acostados aos autos, eis que o Recurso Especial de Divergência não se presta a essa finalidade.

Além disso, na hipótese de aplicação do art. 173, I do CTN, a decadência poderia ser revista somente para as competências 01/2000 a 05/2000, tendo em vista que a competência 01/2000 é a primeira abrangida no lançamento e que a decisão recorrida reconheceu como válida a Notificação Fiscal de Lançamento de Débito para as competências a partir de 06/2000.

Ocorre que o Relatório de Lançamentos (fls. 18 e 19) evidencia que para essas competências (01/2000 a 05/2000), de fato, houve antecipação de pagamento. Tal informação consta das linhas denominadas “DED deduções”, que integram o referido relatório e evidenciam a ocorrência de rateios de deduções para cada uma das citadas competências.

Desse modo, os Acórdãos n.º 2302-01.025 e n.º 2302-003.035 não se prestam a demonstrar a divergência, pois tratam de situações em que restou constatada a inexistência de antecipação de pagamento. Vejamos:

#### **Acórdão 2302-01.025**

Na hipótese concretizada, houve pagamento antecipado, ainda que parcial, sobre o levantamento DIG – Diferenças Período com GFIP, conforme relatório fiscal (**DAD**), nesse caso aplica-se o previsto no art. 150, parágrafo 4º do CTN; desse modo, a contar dos fatos geradores, a fiscalização federal teria o prazo de cinco anos para efetuar o lançamento fiscal.

No que diz respeito ao levantamento FPP – Folha de Pagamento Pro labore dos sócios, compulsando os autos, **constata-se através do Discriminativo Analítico do Débito que a Recorrente não efetuou pagamento parcial de suas obrigações as quais se refere o lançamento**. Daí, deve prevalecer a regra trazida pelo artigo 173, I do CTN.

#### **Acórdão n.º 2302-003.035**

Esta Egrégia Turma não discrepa do entendimento trazido à baila. Cito como paradigma o Acórdão n.º 2302, proferido no PAF n.º 19515.002389/2009-01, em Novembro/2012, de relatoria da Conselheira Liegi Lacroix Thomasi cuja ementa segue abaixo:

*“DECADENCIA. O Supremo Tribunal Federal, através da Súmula Vinculante n.º 08, declarou inconstitucionais os artigos 45 e 46 da Lei n.º 8.212, de 24/07/1. Tratando-se de tributo sujeito ao lançamento por homologação, que é o caso das contribuições previdenciárias, devem ser observadas as regras do Código Tributário Nacional - CTN. Assim, comprovado o pagamento parcial, aplica-se o artigo 150, §4º; caso contrário, aplica-se o disposto no artigo 173, I.”*

Na hipótese, o lançamento combatido teve origem na ausência de recolhimento das contribuições previdenciárias (pela prestadora de serviço - responsabilização da Recorrente por solidariedade), incidentes sobre a remuneração paga aos empregados por ocasião dos serviços cutados mediante cessão de mão-de-obra, nas competências de abril/1996 a dezembro/1998 art. 31 da Lei n.º 8.212/91 (na redação anterior à Lei n.º 9.711/98). Neste toar, deve ser aplicado o disposto no art. 173, inciso 1, do CTN.

Nesse sentido, em virtude de não haver divergência entre as decisões cotejadas, não há com se conhecer do recurso em relação a essa matéria.

No que respeita a matéria **b) Correta interpretação do art. 150, § 4º, do CTN**, a Fazenda Nacional argumenta que, quanto aos tributos submetidos a lançamento por homologação, no paradigma apresentado, entendeu-se pela aplicação do art. 150, § 4º do CTN de forma completamente distinta da determinada pela decisão vergastada.

Para demonstrar a divergência, foram reproduzidos os seguinte trecho do Acórdão n.º 2301-01.56, apresentado como paradigma para a matéria em discussão:

Então, para o lançamento do crédito tributário de contribuições sociais especiais destinadas à seguridade social, seja este oriundo de tributo ou de penalidade pelo não pagamento da obrigação principal, o prazo decadencial é de cinco anos contados a partir do primeiro do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, no caso dos fatos geradores para os quais não houve qualquer pagamento por parte do contribuinte, em atendimento ao disposto no art. 173, inciso I do CTN. Para o lançamento de ofício em relação aos aspectos materiais dos fatos geradores relacionados a pagamentos efetuados pelo contribuinte nas situações em que não haja caracterização de dolo, fraude ou sonegação, o *dies a quo* da decadência é a data da ocorrência do fato gerador, conforme preceitua o art. 150, §4º do CTN.

Para a aplicação do art. 150, § 4º, entretanto, temos que atentar para o texto do referido dispositivo:

*§ 4º Se a lei não fixar prazo a homologação, será ele de cinco anos, a contai 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.*

Notamos que o texto legal refere-se a uma homologação tácita por parte da Fazenda Pública — “considera-se homologado” é a expressão utilizada - no caso de expirado o prazo de cinco anos do fato gerador sem que o fisco “se tenha pronunciado”. **A interpretação mais comum desse trecho conclui que o pronunciamento a que se refere o dispositivo deve ser entendido como a homologação expressa ou a conclusão do lançamento de ofício com a ciência do sujeito passivo.** Discordamos de tal entendimento. A expressão “pronunciado” não conduz a uma interpretação inequívoca de que equivale a homologação expressa ou lançamento de ofício. O verbo pronunciar, no dicionário Michaelis, é associado a diversos sentidos possíveis, entre eles, “emitir a sua opinião, manifestar o que pensa ou sente”. **Quando a Fazenda Pública inicia fiscalização sobre um tributo e um período, está se manifestando, se pronunciando no sentido de que irá realizar a atividade prevista no art, 142 do CTN. Caso o § 4º do art. 150 quisesse exigir a homologação expressa e não um simples pronunciamento, teria feito referência ao conteúdo do caput do mesmo artigo** que define os contornos de tal atividade, mas preferiu a expressão “pronunciado”. Com esse entendimento **concluimos que, iniciada a fiscalização, a decadência em relação a todos fatos geradores ainda não atingidos pela homologação tácita, passa a ser submetida à regra geral de tal instituto, ou seja, passa a ser regida pelo art. 173, inciso I.** Ressaltamos que não se trata de interrupção ou suspensão do prazo decadencial, mas de um deslocamento da regra aplicável. (Grifou-se)

Diante da análise empreendida pelo relator desse paradigma, a Recorrente chegou à seguinte conclusão, relativamente à aplicação do § 4º do art. 150 do CTN:

No paradigma, a 1ª Turma Ordinária da 3ª Câmara da 2ª Seção do CARF, ao analisar a contagem do prazo decadencial de tributo sujeito a lançamento por homologação, firmou o entendimento de que, segundo a literalidade do art. 150, § 4º, a fiscalização tem o prazo de 5 cinco para se pronunciar sobre o pagamento antecipado, a partir da ocorrência do fato gerador. Sob tal perspectiva, o aludido órgão julgador deixa clara sua

posição de que o pronunciamento em questão ocorre quando a administração tributária inicia a fiscalização, ou seja, uma vez iniciado o procedimento fiscal em face do contribuinte antes do prazo legal de cinco anos, não se opera a decadência.

Diante da tese firmada na decisão paradigma, fica patente a divergência sobre a aplicação do art. 150, § 4º do CTN, porquanto o acórdão recorrido considera a ciência do lançamento como o pronunciamento tratado na norma referida, de modo que declara a decadência do tributo apurado antes de 22/06/2000. (Grifos do original)

Ocorre que, a despeito da detalhada análise feita na decisão trazida a cotejo acerca da decadência, não é possível inferir que o posicionamento ali exarado corresponda ao entendimento do Colegiado paradigmático a respeito do tema. Ao revés disso, as considerações insertas no voto condutor desse acórdão parecem retratar o entendimento pessoal do relator, pois, como dito, esse julgado sequer decidiu pela aplicação do art. 150, § 4º do CTN ao caso, mas sim pela aferição da decadência com base em seu art. 173, I. Senão vejamos:

Feitas tais considerações jurídicas gerais sobre a decadência, passamos a analisar o caso concieto

A recorrente, após ter sido excluída do SIMPLES, foi flagrada em omissão de recolhimento de contribuições previdenciárias retidas de seus empregados, bem como foram constatadas omissões em algumas GFIPs. No caso da retenção e não recolhimento, temos uma clara situação de dolo, pois se realizou o desconto dos empregados a empresa tinha conhecimento de sua obrigação de repassar tais valores ao fisco. Ao não fazê-lo agiu de forma consciente e intencional, o que caracteriza o dolo. Quanto às omissões, é fácil concluir que tudo o quanto foi omitido não fez parte da atividade do sujeito passivo que precedeu ao pagamento antecipado, não havendo, nessa parte o que homologar. Ou seja, a falta de recolhimento do tributo não decorreu de divergência de interpretação da legislação sobre aspectos dos fatos geradores considerados pelo sujeito passivo e que estariam aguardando a homologação do fisco, mas de omissão culposa ou dolosa. Somente a ação do fisco por meio do lançamento de ofício permitiu que os fatos geradores omitidos fossem atingidos pela tributação. Portanto, seja pela ocorrência de dolo quanto aos valores retidos e não recolhidos ou quanto à omissão nas GFIPs, temos que a regra decadencial a ser aplicada é aquela do art. 173, inciso I do CTN.

Assim, tendo o lançamento sido cientificado em 01/08/2006, a aplicação da regra decadencial do art. 173, inciso I, resulta em excluirmos do lançamento todos os fatos geradores ocorridos até dezembro/2000, com exceção da competência 12/2000.

De se ressaltar que o art. 67 do Anexo II do Regimento Interno do CARF – RICARF, aprovado pela Portaria MF nº 343/2015, estabelece que o recurso especial presta-se a dirimir divergências em face de decisão que der à legislação tributária interpretação divergente da que lhe tenha dado outra câmara, turma de câmara, turma especial ou a própria CSRF.

Assim, afora nas hipóteses em que a discussão tenha relação sobre quais as normas aplicáveis a determinado caso, o dissídio interpretativo somente se instaura em situações em que as decisões confrontadas tenham sido proferidas em razão das mesmas normas legais.

Nesse passo, não há que se falar em dissídio interpretativo, tendo em vista, enquanto o acórdão recorrido, reitera-se, com base nas especificidades da situação examinada, decidiu pela aplicação do art. 150, § 4º CTN, diversamente, no paradigma, o dispositivo considerado para a aferição da decadência foi o art. 173, I do Código.

Relativamente à matéria “c) Da preclusão”, também não se verifica a necessária similitude fática entre os acórdãos recorrido e paradigmas.

De acordo com a peça recursal, analisando-se a impugnação e o recurso voluntário, verifica-se que o contribuinte não levantou nenhum tipo de questionamento específico sobre penalidade. Desse modo, como essa matéria não se enquadra como sendo de ordem pública, considerou-se que a Turma *a quo* apreciou matéria **preclusa**.

No entanto, afigura-se necessário esclarecer que, no caso do acórdão recorrido, mediante aplicação das alíneas “a” e “c” do art. 106 do CTN, o Colegiado Ordinário, tendo em vista as alterações em dispositivos da Lei n.º 8.212/1991, referentes a multas moratórias, de ofício e por descumprimento de obrigações acessórias, promovidas pela Medida Provisória n.º 449/2008, convertida na Lei n.º 11.941/2009, resolveu por limitar a multa aplicada ao estabelecido no § 2º do art. 61 da Lei n.º 9.430/1991.

Nesse contexto, o paradigma apto a demonstrar a alegada divergência seria representado por julgado em que, diante de situação fática similar – alteração da sistemática de cálculo de multas de mesma natureza por legislação superveniente – entendesse por não aplicar, de ofício, a retroatividade benigna prevista no art. 106 do CTN.

Contudo, o Acórdão n.º 106-17.218, primeiro paradigma, trata de lançamento de Imposto de Renda Retido na Fonte – IRRF, em que foi lançada a multa isolada em razão de omissões e alterações nas DCTF, sendo que o autuado somente se insurgiu contra a multa isolada em sede de recurso voluntário, consoante se pode extrair do seguinte excerto:

Compulsando a impugnação (fls. 279 a 290), percebe-se que o contribuinte não se insurgiu contra a multa isolada lançada, agindo em desconformidade com o art. 17 do Decreto n.º 70.235/72 (“*Considerar-se-á não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada pelo impugnante*”), o que demonstra a higidez da decisão recorrida, quando declarou a preclusão dessa matéria na via administrativa, em linha com a norma antes citada.

Neste julgamento de segunda instância, em princípio, somente poder-se-ia entrar novamente no mérito da controvérsia, afastando a preclusão decretada, se houvesse uma ilegalidade flagrante ou uma matéria de ordem pública a ser apreciada, o que inexistiu na espécie, como se demonstrará seguir.

Com efeito, a leitura desse trecho da decisão permite concluir pela inexistência de dissídio interpretativo, uma vez que as diferentes soluções a que chegaram os acórdãos recorrido e paradigma não decorreram de divergência jurisprudencial, mas sim do conjunto fático específico de cada processo. No recorrido, como dito, decidiu-se pela aplicação do art. 106 do CTN em virtude de alterações legais relacionadas a multas por descumprimento de obrigações principais e acessórias, ocorridas em momento posterior ao lançamento. Diferentemente disso, no paradigma, decretou-se a preclusão administrativa da discussão a respeito da multa isolada, em virtude de a matéria não haver sido questionada na fase impugnatória, mas não há qualquer registro de alterações legais supervenientes que pudessem suscitar a aplicação do art. 106 do CTN.

Nestas circunstâncias, em virtude da ausência de similitude fática, não se verificou caracterizada a divergência.

Quanto ao segundo paradigma, Acórdão nº 103- 23.532, percebe-se mais uma vez que as circunstâncias descritas em referida decisão não guardam a necessária identidade com aquela retratada no *decisum* atacado. É que no aresto paradigmático, não se conheceu da matéria “agravamento da multa de ofício” tão-somente porque a questão não foi objeto de impugnação. Referida decisão também não faz qualquer alusão a eventuais alterações legais relativamente a aplicação de penalidades, que pudesse suscitar o emprego da retroatividade benigna prevista no Código Tributário Nacional.

Por essa razão, o recurso não há de ser conhecido também nesta parte.

Melhor sorte não assiste à Recorrente no que tange à matéria “**d) Da multa**”.

Mister reiterar que, de acordo com o *decisum* fustigado, os fatos geradores incluídos no presente lançamento foram regularmente declarados GFIP. Confira-se:

Portanto, observando que o limite do art. 61, § 2º, da Lei n. 9.430/1998, é inferior à multa moratória aplicada aos valores do créditos tributários lançados na NFLD **que foram declarados em GFIP**, com base no art. 35, da Lei n. 8.212/1991, com redação anterior à Lei n. 11.941/2009, deve a decisão *a quo* ser reformada no sentido de adequar a multa moratória à nova legislação, desde que mais favorável ao sujeito passivo. (Grifou-se)

Tendo em vista que não houve questionamento algum a respeito da declaração das contribuições objeto do lançamento em GFIP, esse fato tornou-se incontroverso, não subsistindo discussão a seu respeito.

Isso considerado, o lançamento do crédito previdenciário foi efetuado tão-somente para fins de controle administrativo, tendo em vista que ao órgão responsável pela administração do tributo era facultada a cobrança de referido crédito, acrescido de juros e multa de mora, tendo em vista que esse já havia sido confessado pela Contribuinte.

De modo diverso, na situação retratada na decisão apresentada à guisa de paradigma, Acórdão nº 2401-00.120, tem-se lançamento de salário indireto (cartões de premiação), consoante se pode observar da parte do relatório desse julgado, reproduzida a seguir:

Trata-se de Crédito Previdenciário lançado contra a empresa em epigrafe, constante da Notificação Fiscal de Lançamento de Débito -NBLD nº 37.045.517-7 que, de acordo cora o relatório fiscal, fls. 58/61, refere-se a contribuições devidas à Seguridade Social e a Outras Entidades conveniadas, denominadas “Terceiros”, cujos recolhimentos não foram comprovados pela empresa, bem como não constam do banco de dados do Sistema de Informação de Arrecadação e Débito do INSS-DATAPREV.

Segundo o referido relatório fiscal, constituem os fatos geradores das contribuições objeto do presente lançamento, os valores pagos a título de prêmios aos segurados empregados da empresa Ticket Serviços, por intermédio da empresa Incentive House S/A - CNPJ 00.416.126/0001-41, empresa esta, do mesmo grupo denominado Accor, através dos cartões de premiação “Flex Card”, “Premium Card”, “Top Premium”, “Top Premium Travei”, ou “presente Perfeito, no período de 04/1999 a 12/2005.

Nesses casos, por entender que tais verbas não integram a base de incidência das contribuições previdenciárias, não há, por parte das empresas, sua declaração em GFIP. Por outro lado, para que a Fazenda Nacional possa exigir os valores que reputados como devidos, o crédito tributário deverá, obrigatoriamente, ser formalizado por meio do lançamento.

Verifica-se, assim, não haver interpretações discordantes também neste ponto, mas soluções distintas aplicadas de acordo com as peculiaridades de cada processo.

Ademais, em virtude das dessemelhança entre as situações retratada nos acórdãos cotejados, não se verifica possível concluir que os colegiados paradigmáticos, diante da hipótese evidenciada no julgado desafiado, chegariam a conclusões diversa daquela proferida pela Turma *a quo*.

Além disso, a Portaria Conjunta PGFN/RFB nº14/2009, cuja aplicação tem sido observada de forma unânime por esta CSRF, deixa ainda mais clara a incoerência de divergência, ao estabelecer, em seus arts. 3º e 5º, tratamentos distintos para os casos em que a multa de ofício é aplicada em conjunto com a multa por descumprimento da obrigação acessória pela falta de declaração de fatos geradores em GFIP e aqueles em que os créditos lançados foram regularmente incluídos na declaração. Confira-se:

Art. 3º A análise da penalidade mais benéfica, a que se refere esta Portaria, será realizada pela comparação entre a soma dos valores das multas aplicadas nos lançamentos por descumprimento de obrigação principal, conforme o art. 35 da Lei nº 8.212, de 1991, em sua redação anterior à dada pela Lei nº 11.941, de 2009, e de obrigações acessórias, conforme §§ 4º e 5º do art. 32 da Lei nº 8.212, de 1991, em sua redação anterior à dada pela Lei nº 11.941, de 2009, e da multa de ofício calculada na forma do art. 35-A da Lei nº 8.212, de 1991, acrescido pela Lei nº 11.941, de 2009.

[...]

Art. 5º Na hipótese de ter havido lançamento de ofício relativo a contribuições declaradas na Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social (GFIP), a multa aplicada limitar-se-á àquela prevista no art. 35 da Lei nº 8.212, de 1991, com a redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009.

Nestas circunstâncias, em virtude da ausência de similitude fática, não se verificou caracterizada a divergência jurisprudencial para a presente matéria.

## **Conclusão**

Ante o exposto, não conheço do Recurso Especial da Fazenda Nacional.

(assinado digitalmente)

Mário Pereira de Pinho Filho