



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



**Processo nº** 18050.003450/2008-90  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** 2401-010.598 – 2ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 10 de novembro de 2022  
**Recorrente** INSTITUICAO DE ENSINO JM LTDA  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

### **ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS**

Período de apuração: 01/01/2000 a 31/12/2005

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

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

DECADÊNCIA. INCONSTITUCIONALIDADE. ARTIGO 45 DA LEI Nº 8.212/91. SUMULA DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL.

Consideram-se decaídos os créditos tributários lançados com base no artigo 45 da Lei nº 8.212/91, que determinava o prazo decadencial de 10 anos para as contribuições previdenciárias, por ter sido este artigo considerado inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal, nos termos da Súmula Vinculante nº 8, publicada no DOU em 20/06/2008.

CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. DECADÊNCIA. OBRIGAÇÃO PRINCIPAL. BATIMENTO GFIP X GPS. DIFERENÇA. ANTECIPAÇÃO DE PAGAMENTO. OCORRÊNCIA.. APLICAÇÃO ARTIGO 150, § 4º, DO CTN. SÚMULA CARF Nº 99. OBSERVÂNCIA OBRIGATÓRIA.

O prazo decadencial para a constituição dos créditos previdenciários é de 05 (cinco) anos, nos termos dos dispositivos legais constantes do Código Tributário Nacional, tendo em vista a declaração da inconstitucionalidade do artigo 45 da Lei nº 8.212/91, pelo Supremo Tribunal Federal, nos autos dos RE's nºs 556664, 559882 e 560626, oportunidade em que fora aprovada Súmula Vinculante nº 08, disciplinando a matéria. *In casu*, aplicou-se o prazo decadencial insculpido no artigo 150, § 4º, do CTN, eis que restou comprovada a ocorrência de antecipação de pagamento, por tratar-se de diferença de contribuições (batimento GFIP x GPS), tendo a contribuinte efetuado o recolhimento das contribuições previdenciárias incidentes sobre a remuneração reconhecida (salário normal), na esteira da jurisprudência consolidada neste Colegiado, consagrada na Súmula CARF nº 99.

LANÇAMENTO FISCAL. GUIA DE RECOLHIMENTO DO FUNDO DE GARANTIA DO TEMPO DE SERVIÇO E INFORMAÇÕES À PREVIDÊNCIA SOCIAL (GFIP). GUIA DA PREVIDÊNCIA SOCIAL (GPS). BATIMENTO GFIP X GPS.

É de se manter o lançamento correspondente às divergências apuradas no batimento entre os dados declarados em GFIP e os recolhimentos efetuados em GPS quando o sujeito passivo não é capaz de demonstrar a incorreção dos valores que compõem a exigência fiscal.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, rejeitar a preliminar e, no mérito, dar provimento parcial ao recurso voluntário para declarar a decadência até a competência 09/2001.

(documento assinado digitalmente)

Miriam Denise Xavier – Presidente

(documento assinado digitalmente)

Rayd Santana Ferreira – Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: José Luis Hentsch Benjamin Pinheiro, Matheus Soares Leite, Gustavo Faber de Azevedo, Rayd Santana Ferreira, Renato Adolfo Tonelli Junior, Thiago Buschinelli Sorrentino (suplente convocado), Wilderson Botto (suplente convocado) e Miriam Denise Xavier.

## **Relatório**

INSTITUICAO DE ENSINO JM LTDA., contribuinte, pessoa jurídica de direito privado, já qualificada nos autos do processo em referência, recorre a este Conselho recorre a este Conselho da Decisão-Notificação n.º 04.401.4/85/2007 da antiga DRP em Salvador/BA, às e-fls. 154/161, que julgou procedente o lançamento fiscal, referente às contribuições correspondentes a parte da empresa, inclusive as destinadas ao financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa – RAT, além das contribuições destinadas aos TERCEIROS, em relação ao período de 01/2000 a 10/2005, conforme Relatório Fiscal, às fls. 103/106 e demais documentos que instruem o processo, consubstanciado no DEBCAD n.º 35.897.557-3.

Segundo consta do relatório fiscal, constitui fatos geradores das contribuições lançadas a remuneração efetivamente paga aos segurados empregados, obtidas a partir dos resumos das folhas de pagamento do 13º salário e Guias de Recolhimento do Fundo de Garantia por Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social - GFIP, declaradas pelo contribuinte, cujos valores encontram-se discriminados no Relatório de Lançamentos, parte integrante da NFLD.

Discriminação dos levantamentos que compõem o lançamento:

**GAP - GFIP APRESENTADA PELA EMPRESA:** corresponde a remuneração apurada a partir dos salários de contribuição constantes dos valores declarados nas GFIP"s, apresentadas pela Empresa no decorrer da ação fiscal, nas competências de 01/2000 a 12/2000, 01/2001 a 12/2001, 01/2002 a 12/2002, 01/2003 a 12/2003, 01/2004 a 12/2004 e 01/2005 a 06/2005.

**SNS - GFIP NO SISTEMA:** corresponde a remuneração apurada a partir dos salários de contribuição constantes dos valores declarados nas Guias de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social - GFIP, contidos nos sistemas corporativos da Previdência Social (CNISA/ÁGUIA) conforme identificados no Discriminativo Analítico do Débito - DAD e Discriminativo Sintético do Débito - DSD, nas competências 07/2005 a 10/2005.

**FDP - FOLHA DE PAGTO DECIMO TERCEIRO SALÁRIO:** corresponde à remuneração apurada a partir dos salários de contribuição constante dos resumos das folhas de pagamento relativas ao décimo terceiro salário, nas competências 13/2000, 13/2001, 13/2002, 13/2003 e 13/2004.

**DAL - DIFERENÇAS DE ACRÉSCÍVIOS LEGAIS:** corresponde às diferenças decorrentes de recolhimento a menor de atualização monetária, juros ou multa de mora, identificados no Relatório DAL - Diferença de Acréscimos Legais .

A contribuinte, regularmente intimada, apresentou impugnação, requerendo a decretação da improcedência do feito.

Por sua vez, a antiga Delegacia da Receita Previdenciária em Salvador/BA entendeu por bem julgar procedente o lançamento, conforme relato acima.

Regularmente intimada e inconformada com a Decisão recorrida, a autuada, apresentou Recurso Voluntário, às e-fls. 169/186, procurando demonstrar sua improcedência, desenvolvendo em síntese as seguintes razões:

Após breve relato das fases processuais, bem como dos fatos que permeiam o lançamento, repisa às alegações da impugnação, motivo pelo qual adoto o relato da decisão de piso:

12. Argüi decadência quinquenal com fundamentono art. 173 do Código Tributário Nacional e diz que o direito da Autoridade Previdenciária constituir O credito tributario relativo ao ano de 2000 já teriam caducado desde o ano de 2005, último exercício possível para se exigir os creditos do exercício de 2000, transcrevendo jurisprudência interativa do Conselho Superior de Recursos Fiscais do Conselho de Contribuintes e do Superior Tribunal de Justiça 13. Argüi nulidade da notificação, alegando que esta contrariou as disposições do artigo 243 do Decreto 3.048/99.

14. Afirma que a Autuante se reporta única e exclusivamente ao art. 11, parágrafo único, alíneas "a", "b" e "c" da Lei 8212/91 e ans. 1º e 3º da Lei n.º. 11.098/2005, transcrevendo a legislação.

15 Argüi nulidade da Notificação sob a alegação de que a autuante limita-se a citar dispositivos que apenas enumeram de que maneira são constituídas as Contribuições sociais e das atribuições do Ministério da Previdência Social.

16. Não ha qualquer menção a que infração estaria cometendo o que impossibilita completamente a sua defesa, da mesma forma que não há menção, sequer, a maneira que foram calculados os supostos débitos e as diferenças apuradas.

17. Diz que nos termos do Decreto 3048/99, è empregado doméstico"aquele que presta serviço de natureza contínua, mediante remuneração, a pessoa ou familia, no âmbito residencial desta, em atividades sem fins lucrativos e que a alinea "b" não tem qualquer aplicação ao caso sob exame. Que o

autuado é uma instituição de ensino, com fins lucrativos, não sendo possível, desta forma, ter empregados domésticos.

Por fim, requer o conhecimento e provimento do seu recurso, para desconsiderar os Autos de Infração, tornando-os sem efeito e, no mérito, a sua absoluta improcedência.

Não houve apresentação de contrarrazões.

É o relatório.

## **Voto**

Conselheiro Rayd Santana Ferreira, Relator.

Presente o pressuposto de admissibilidade, por ser tempestivo, conheço do recurso e passo ao exame das alegações recursais.

### **PRELIMINAR**

### **NULIDADE DO LANÇAMENTO – CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA**

A recorrente arguiu, em preliminar, a nulidade do lançamento, afirmando que o débito foi lavrado exclusivamente com fundamento no art. 11 parágrafo único alíneas “a”, “b” e “c” da Lei 8.212 e arts. 1 e 3 da Lei 11.098/95.

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

Resta evidenciada a legitimidade da ação fiscal que deu ensejo ao presente lançamento, cabendo ressaltar que trata-se de procedimento de natureza indeclinável para o Agente Fiscalizador, dado o caráter de que se reveste a atividade administrativa do lançamento, que é vinculada e obrigatória, nos termos do art. 142, parágrafo único do Código Tributário Nacional, que assim dispõe:

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

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

E foi precisamente o que aconteceu com o presente lançamento. A simples leitura dos anexos da autuação, especialmente o “Relatório Fiscal”, além do “Discriminativo Analítico

de Débito", "Fundamentos Legais do Débito" e demais informações fiscais, não deixa margem de dúvida recomendando a manutenção do lançamento.

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

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

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

Concebe-se que o auto de infração foi lavrado de acordo com as normas reguladoras do processo administrativo fiscal, dispostas nos artigos 9º e 10º do Decreto n.º 70.235/72 (com redação dada pelo artigo 1º da Lei n.º 8.748/93), não se vislumbrando nenhum vício de forma que pudesse ensejar nulidade do lançamento.

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

Art. 59. São nulos:

I - os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

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

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

Especificamente quanto o argumento de ausência de fundamentação e fato gerador, vale esclarecer que o débito objeto desta notificação refere-se a remuneração declarada pela empresa através de GFIP e não recolhida a Previdência Social. Nas competências relativas ao 13º, em que não havia informação em GFIP, foi apurado através das Folhas de Pagamento apresentadas pela própria empresa.

Logo, a notificada remunerou empregado conforme GFIP's citadas no Relatório Fiscal e Folhas de Pagamentos referentes ao 13º Salário, restando comprovada a ocorrência de fatos geradores de contribuições previdenciárias e a condição de segurados obrigatórios do RGPS, nítida se torna a obrigação da empresa notificada de recolher as contribuições sociais devidas.

Sendo assim, afasto a preliminar de nulidade pleiteada.

### **PREJUDICIAL DE MÉRITO** **DA DECADÊNCIA**

A contribuinte alega que deve ser decretada a decadência de parte do lançamento tendo em vista o prazo quinquenal insculpido no CTN.

O exame dessa matéria impõe sejam levadas a efeito algumas considerações, senão vejamos.

O artigo 45, inciso I, da Lei nº 8.212/91, estabelece prazo decadencial de 10 (dez) anos para a apuração e constituição das contribuições previdenciárias, como segue:

Art. 45 – O direito da Seguridade Social apurar e constituir seus créditos extingue-se após 10 (dez) anos contados:

I – do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o crédito poderia ter sido constituído;

[...]

Por outro lado, o Código Tributário Nacional em seu artigo 173, caput, determina que o prazo para se constituir crédito tributário é de 05 (cinco) anos, contados do exercício seguinte àquele em que poderia ter sido lançado, *in verbis*:

Art. 173. O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados:

I – do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado;

[...]

Com mais especificidade, o artigo 150, § 4º, do CTN, contempla a decadência para os tributos sujeitos ao lançamento por homologação, nos seguintes termos:

Art. 150 O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.

[...]

§ 4º Se a lei não fixar prazo a homologação, será ele de cinco anos a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.

O núcleo da questão reside exatamente nesses três artigos, ou seja, qual deles deve prevalecer para as contribuições previdenciárias, tributos sujeitos ao lançamento por homologação.

Ocorre que, após muitas discussões a respeito do tema, o Supremo Tribunal Federal, em 11/06/2008, ao julgar os RE's nºs 556664, 559882 e 560626, por unanimidade de votos, declarou a inconstitucionalidade do artigo 45 da Lei nº 8.212/91, oportunidade em que aprovou a Súmula Vinculante nº 08, abaixo transcrita, rechaçando de uma vez por todas a pretensão do Fisco:

**Súmula nº 08: São inconstitucionais o parágrafo único do artigo 5º do Decreto-lei 1569/77 e os artigos 45 e 46 da Lei 8.212/91, que tratam de prescrição e decadência de crédito tributário.**

Registre-se, ainda, que na mesma Sessão Plenária, o STF achou por bem modular os efeitos da declaração de inconstitucionalidade em comento, estabelecendo, em suma, que somente não retroagem à data da edição da Lei em relação a pedido de restituição judicial ou administrativo formulado posteriormente à 11/06/2008, concedendo, por conseguinte, efeito *ex tunc* para os créditos pendentes de julgamentos e/ou que não tenham sido objeto de execução fiscal.

Consoante se positiva da análise dos autos, a controvérsia a respeito do prazo decadencial para as contribuições previdenciárias, após a aprovação/edição da Súmula Vinculante n.º 08, passou a se limitar a aplicação dos artigos 150, § 4º, ou 173, inciso I, do Código Tributário Nacional.

Indispensável ao deslinde da controvérsia, mister se faz elucidar, resumidamente, as espécies de lançamento tributário que nosso ordenamento jurídico contempla, como segue.

Primeiramente destaca-se o **lançamento de ofício ou direto**, previsto no artigo 149 do CTN, onde o fisco toma a iniciativa de sua prática, por razões inerentes a natureza do tributo ou quando o contribuinte deixa de cumprir suas obrigações legais. Já o **lançamento por declaração ou misto**, contemplado no artigo 147 do mesmo Diploma Legal, é aquele em que o contribuinte toma a iniciativa do procedimento, ofertando sua declaração tributária, colaborando ativamente. Alfim, o **lançamento por homologação**, inscrito no artigo 150 do Códex Tributário, em que o contribuinte presta as informações, calcula o tributo devido e promove o pagamento, ficando sujeito a eventual homologação por parte das autoridades fazendárias.

Dessa forma, estando às contribuições previdenciárias sujeitas ao lançamento por homologação, defende parte dos julgadores e doutrinadores que a decadência a ser aplicada seria aquela constante do artigo 150, § 4º, do CTN, levando-se em consideração a natureza do tributo atribuída por lei, independentemente da ocorrência de pagamento, entendimento compartilhado por este conselheiro.

Ou seja, a regra para os tributos sujeitos ao lançamento por homologação é o artigo 150, § 4º, do Código Tributário, o qual somente não prevalecerá nas hipóteses de ocorrência de dolo, fraude ou conluio, o que ensejaria o deslocamento do prazo decadencial para o artigo 173, inciso I, do mesmo Diploma Legal.

Não é demais lembrar que o lançamento por homologação não se caracteriza tão somente pelo pagamento. Ao contrário, trata-se, em verdade, de um procedimento complexo, constituído de vários atos independentes, culminando com o pagamento ou não.

Observe-se, pois, que a ausência de pagamento não desnatura o lançamento por homologação, especialmente quando a sujeição dos tributos àquele lançamento é conferida por lei. E, esta, em momento algum afirma que assim o é tão somente quando houver pagamento.

Não fosse assim, o que se diria quando o contribuinte apura prejuízos e não tem nada a recolher, ou mesmo quando encontra-se beneficiado por isenções e/ou imunidades, onde, em que pese haver o dever de elaborar declarações pertinentes, informando os fatos geradores dos tributos dentre outras obrigações tributárias, deixa de promover o pagamento do tributo em razão de uma benesse fiscal?

Cabe ao Fisco, porém, no decorrer do prazo de 05 (cinco) anos, contados do fato gerador do tributo, nos termos do artigo 150, § 4º, do CTN, proceder à análise das informações prestadas pelo contribuinte homologando-as ou não, quando inexistir concordância. Neste último caso, promover o lançamento de ofício da importância que imputar devida.

Aliás, como afirmado alhures, a regra nos tributos sujeitos ao lançamento por homologação é o prazo decadencial insculpido no artigo 150, § 4º, do CTN, o qual dispôs expressamente os casos em que referido prazo deslocar-se-á para o artigo 173, inciso I, na ocorrência de dolo, fraude ou simulação comprovados. Somente nessas hipóteses a legislação específica contempla a aplicação de outro prazo decadencial, afastando-se a regra do artigo 150,

§ 4º. Como se constata, a toda evidência, a contagem do lapso temporal em comento independe de pagamento.

Ou seja, comprovando-se que o contribuinte deixou efetuar o recolhimento dos tributos devidos e/ou promover o auto-lançamento com dolo, utilizando-se de instrumentos ardilosos (fraude e/ou simulação), o prazo decadencial será aquele inscrito no artigo 173, inciso I, do CTN. Afora essa situação, não se cogita na aplicação daquele dispositivo legal. É o que se extrai da perfunctória leitura das normas legais que regulamentam o tema.

Por outro lado, alguns julgadores e doutrinadores entendem que somente aplicar-se-ia o artigo 150, § 4º, do CTN quando comprovada a ocorrência de recolhimentos relativamente ao fato gerador lançado, seja qual for o valor. Em outras palavras, a homologação dependeria de antecipação de pagamento para se caracterizar, e a sua ausência daria ensejo ao lançamento de ofício, com observância do prazo decadencial do artigo 173, inciso I.

Ressalta-se, ainda, o entendimento de outra parte dos juristas, suscitando que o artigo 150, 4º, do Código Tributário Nacional, prevalecerá quando o contribuinte promover qualquer ato tendente a apuração da base de cálculo do tributo devido, seja pelo pagamento, escrituração contábil, declaração do imposto em documento próprio, etc. Melhor elucidando, o contribuinte deverá adotar algum procedimento com o fito de apurar o tributo para que pudesse se cogitar em “homologação”.

Afora posicionamento pessoal a propósito da matéria, por entender que as contribuições previdenciárias devem observância ao prazo decadencial do artigo 150, § 4º, do Códex Tributário, independentemente de antecipação de pagamento, salvo quando comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação, o certo é que a partir da alteração do Regimento Interno do CARF (artigo 62A), introduzida pela Portaria MF nº 586/2010, os julgadores deste Colegiado estão obrigados a “reproduzir” as decisões do STJ tomadas por recurso repetitivo, razão pela qual deixaremos de abordar aludida discussão, mantendo o entendimento que a aplicação do dispositivo legal retro depende da existência de recolhimentos do mesmo tributo no período objeto do lançamento, na forma decidida por aquele Tribunal Superior nos autos do Resp nº 973.733/SC, assim ementado:

PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ARTIGO 543C, DO CPC. TRIBUTÁRIO. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. INEXISTÊNCIA DE PAGAMENTO ANTECIPADO. DECADÊNCIA DO DIREITO DE O FISCO CONSTITUIR O CRÉDITO TRIBUTÁRIO. TERMO INICIAL. ARTIGO 173, I, DO CTN. APLICAÇÃO CUMULATIVA DOS PRAZOS PREVISTOS NOS ARTIGOS 150, § 4º, e 173, DO CTN. IMPOSSIBILIDADE.

1. O prazo decadencial quinquenal para o Fisco constituir o crédito tributário (lançamento de ofício) conta-se do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, nos casos em que a lei não prevê o pagamento antecipado da exação ou quando, a despeito da previsão legal, o mesmo 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).

3. O dies a quo do prazo quinquenal da aludida regra decadencial rege-se pelo disposto no artigo 173, I, do CTN, sendo certo que o "primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado" corresponde, ineludivelmente, ao primeiro dia do exercício seguinte à ocorrência do fato impositivo, ainda que se trate de tributos sujeitos a lançamento por homologação, revelando-se inadmissível a aplicação cumulativa/concorrente dos prazos previstos nos artigos 150, § 4º, e 173, do Codex Tributário, ante a configuração de desarrazoado prazo decadencial decenal (Alberto Xavier, "Do Lançamento no Direito Tributário Brasileiro", 3ª ed., Ed. Forense, Rio de Janeiro, 2005, págs. 91/104; Luciano Amaro, "Direito Tributário Brasileiro", 10ª ed., Ed. Saraiva, 2004, págs. 396/400; e Eurico Marcos Diniz de Santi, "Decadência e Prescrição no Direito Tributário", 3ª ed., Max Limonad, São Paulo, 2004, págs. 183/199).

5. In casu, consoante assente na origem: (i) cuida-se de tributo sujeito a lançamento por homologação; (ii) a obrigação *ex lege* de pagamento antecipado das contribuições previdenciárias não restou adimplida pelo contribuinte, no que concerne aos fatos impositivos ocorridos no período de janeiro de 1991 a dezembro de 1994; e (iii) a constituição dos créditos tributários respectivos deu-se em 26.03.2001.

6. Destarte, revelam-se caducos os créditos tributários executados, tendo em vista o decurso do prazo decadencial quinquenal para que o Fisco efetuasse o lançamento de ofício substitutivo.

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

Na esteira desse raciocínio, uma vez delimitado pelo STJ e, bem assim, pelo Regimento Interno do CARF que nos lançamentos por homologação a antecipação de pagamento é indispensável à aplicação do instituto da decadência, nos cabe tão somente nos quedar a aludida conclusão e constatar ou não a sua ocorrência.

Entretanto, a controvérsia em relação a referido tema encontra-se distante de remansoso desfecho, se fixando agora em determinar o que pode ser considerado como antecipação de pagamento das contribuições, sobretudo em face das diversas modalidades e/ou procedimentos adotados por ocasião do lançamento fiscal.

Para afastar qualquer dúvida a esse respeito foi editada a Súmula CARF n.º 99, que assim dispõe:

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

Essa súmula é de observância obrigatória, nos termos do "caput" do art. 72 do Regimento Interno do CARF, inserto no Anexo II da Portaria MF n.º 343, de 09/06/2015.

Em suma, despiciendas maiores elucubrações a propósito da matéria, uma vez que a simples análise dos autos nos leva a concluir pela existência de antecipação de pagamento, **por tratar-se de lançamento referente a "diferença de contribuições" entre o batimento GFIP x GPS, portanto, CLARAMENTE (como o próprio título já diz), diferença de contribuições, eis que a contribuinte promoveu o recolhimento das contribuições incidentes sobre a**

**remuneração reconhecida (salário normal), fato relevante para a aplicação do instituto, nos termos da decisão do STJ acima ementada, a qual estamos obrigados a observar.**

Ademais, não sendo o bastante, fica evidente a existência de pagamento ao observamos o RDA – Relatório de Documentos Apresentados e o RADA – Relatório de Apropriação de Documentos Apresentados, senão vejamos (amostragem):

por valores que também são objeto de reclamação anterior.

Estabelecimento: 02.849.918/0001-35						
Levantamento: gps - GPS apresentadas						
Competência	Num	Data de Pagmto.	CPag	Tot. Líquido	ATM/Juros/Multa	Total da Guia
01/2000	01	27/09/2006	2100	73,20		73,20
Total da Competência:						73,20
02/2000	01	27/09/2006	2100	73,20		73,20
Total da Competência:						73,20
03/2000	01	27/09/2006	2100	73,20		73,20
Total da Competência:						73,20

Estabelecimento: 02.849.918/0001-35							
Competência: 01/2000							
Documentos Apresentados							
Tipo	Quant.	DEBCAD	C.Pag.	Tot. INSS	Tot. Terc.	Tot. Liq.	Tot. c/ Acr. Leg.
GPS	1		2100		6,60	73,20	73,20
TOTAL DA COMPETÊNCIA .....					6,60	73,20	73,20
Apropriação Efetuada							
Documento	Item	Levantamento	Prioridade	VI. Apropriado			
NFLD 35.897.557-3	Segurados	GAP	1	66,60			
TOTAL INSS .....				66,60			

Neste diapasão, tendo a fiscalização constituído o crédito previdenciário em 06/10/2006 (TEAF – fls. 102) com a devida ciência da contribuinte, verifica-se que os fatos geradores até à competência 09/2001, **inclusive**, encontram-se extintas pela decadência, **nos termos do art. 150, § 4º, do CTN.**

## **MÉRITO**

### **DO BATIMENTO GFIP X GPS**

O apelo recursal não contém novas razões de defesa, apenas reproduz integralmente os argumentos da impugnação.

Com base no acervo probatório do processo, o sujeito passivo não é capaz de comprovar a incorreção dos valores que compõem a exigência fiscal, devendo ser mantido o lançamento de divergências apuradas no batimento entre os dados declarados em GFIP e os recolhimentos efetuados em GPS.

Na verdade, a empresa recorrente não tomou a iniciativa de confrontar um único valor da notificação fiscal, nem explicita quaisquer dados de folhas de pagamento ou contabilidade para contestar a base de cálculo apontada pela fiscalização, fazendo opção pelo discurso genérico e teórico a respeito dos fatos.

Repiso, a notificada remunerou empregado conforme GFIP's citadas no Relatório Fiscal e Folhas de Pagamentos referentes ao 13º Salário, restando comprovada a ocorrência de fatos geradores de contribuições previdenciárias e a condição de segurados obrigatórios do RGPS, nítida se torna a obrigação da empresa notificada de recolher as contribuições sociais devidas.

A defesa não evidencia que a empresa tenha tido intenção de reconhecer os fatos imputados pela fiscalização, limitando-se a sustentar preliminar de nulidade, esta já afastada no tópico anterior.

Com o perdão da repetição, digo, não houve presunção indevida dos fatos geradores e nem arbitramento da base de cálculo, mas lançamento tendo por base documental as próprias GFIPs elaboradas pela própria recorrente, **cabendo à empresa a demonstração de eventuais inconsistências nas GFIPs.**

Cabia à recorrente demonstrar a inclusão indevida nas GFIPs de base de cálculo ou contribuições inconstitucionais ou indevidas veiculada nas GFIPs. **Não detecto nos autos prova em tal sentido.**

Por todo o exposto, estando o Auto de Infração *sub examine* consonância parcial com os dispositivos legais que regulamentam a matéria, VOTO NO SENTIDO DE CONHECER DO RECURSO VOLUNTÁRIO para rejeitar a preliminar e, no mérito, DAR-LHE PARCIAL PROVIMENTO para reconhecer a decadência dos fatos geradores até a competência 09/2001, pelas razões de fato e de direito acima esposadas.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Rayd Santana Ferreira