



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	19515.004159/2010-10
ACÓRDÃO	2003-006.875 – 2ª SEÇÃO/3ª TURMA EXTRAORDINÁRIA
SESSÃO DE	29 de janeiro de 2026
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	SANTHER FABRICA DE PAPEL SANTA THEREZINHA S/A
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

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

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL (PAF). PRESSUPOSTO PROCESSUAL. RECORRENTE. SUCUMBÊNCIA. INTERESSE RECURSAL. INEXISTENTE. SOBRESTAMENTO. LIDE. AUSENTE. RECURSO VOLUNTÁRIO. ADMISSIBILIDADE. INJUSTIFICADA.

Ante a sucumbência do Contribuinte quanto à plausibilidade de sua contestação, não se conhece das alegações recursais propondo o sobrestamento do julgamento até pronunciamento deste Conselho acerca do recurso interposto no processo, dito principal. Afinal, sendo o interesse recursal decorrente do binômio necessidade e adequação, o exame da demanda que o Recorrente manejou tem seus contornos delimitados no conteúdo do acórdão recorrido a ele desfavorável.

PAF. OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. DESCUMPRIMENTO. PENALIDADE. LANÇAMENTO. DISPOSIÇÃO LEGAL INFRINGIDA. EQUÍVOCO. NULIDADE. VÍCIO MATERIAL.

A autuação que se apropria de penalidade diversa daquela especificamente conformada na ordem legal para o caso específico é nula por vício material, já que reflete diretamente no cálculo da quantia devida.

CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL (CTN). OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. DESCUMPRIMENTO. LANÇAMENTO DE OFÍCIO. PRAZO DECADENCIAL. INÍCIO DA CONTAGEM. REGRA GERAL. SÚMULA CARF. ENUNCIADO Nº 148. APLICÁVEL.

Tratando-se de lançamento de ofício decorrente do descumprimento de obrigação acessória, aplica-se a contagem de prazo decadencial prevista no 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 mesmo Código.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, conhecer apenas parcialmente do recurso interposto, não se apreciando as alegações atinentes à matéria sem interesse recursal para, na parte conhecida, dar-lhe provimento, reconhecendo que o crédito constituído foi atingido pela decadência.

(documento assinado digitalmente)

Francisco Ibiapino Luz - Relator e Presidente em exercício

Participaram da presente sessão de julgamento os Conselheiros Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim, Francisco Ibiapino Luz (presidente em exercício), Carlos Marne Dias Alves (substituto integral) e Leonardo Nunez Campos (substituto integral).

RELATÓRIO

Trata-se de recurso voluntário interposto contra decisão de primeira instância, que julgou improcedente a impugnação apresentada pela Contribuinte com a pretensão de extinguir crédito tributário decorrente do descumprimento da obrigação acessória de apresentar a Guia de recolhimento do FGTS e de Informações à Previdência Social - GFIP - com dados correspondentes aos fatos geradores de todas as contribuições previdenciárias (CFL 68).

Autuação

Segundo o Relatório Fiscal da Infração, a Recorrente deixou de informar dados correspondentes a fatos geradores de contribuições previdenciárias nas respectivas GFIP's -, motivo por que foi constituído o crédito tributário constante do Debcad nº 37.180.723-9, o qual foi anulado por vício formal. Por conseguinte, houve lavratura do lançamento sob análise - Debcad nº 37.261.846-4 -, substituindo o anteriormente anulado. Confira-se (processo digital, fls. 65 a 70):

3. O Auto de Infração Debcad no 37.180.723-9, lavrado por falta de declaração de fatos geradores de contribuições previdenciárias em GFIP, foi julgado nulo, por vício formal insanável, em razão da capitulação incorreta da fundamentação legal da infração cometida, acarretando cerceamento do direito de defesa do contribuinte.

[...]

6. Considerando tudo acima exposto e com fundamento legal no Código Tributário Nacional, Lei no 5. 172, de 25 de Outubro de 1966, art. 173, inciso II, que dispõe que o direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado; lavro o presente Auto de Infração [...].

Impugnação

Inconformada, a Autuada apresentou impugnação, trazendo de relevante para a solução da presente controvérsia o disposto na sequência (processo digital, fls. 107 a 129):

1. Arrazoa suposta nulidade da autuação, no seu entender, porque o crédito constituído referente à competência 11/2003 e àquelas que lhe são anteriores havia sido atingido pela decadência prevista no art. 150, § 4º, do CTN, ali, sendo inaplicável o art. 45 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, eis que declarado inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal (STF).

2. Aduz inaplicabilidade do fundamento previsto no art. 173, inciso II, do CTN, no seu entender, porque o vício que motivou a nulidade do lançamento substituído tem natureza material, e não formal, como entendeu o julgador de origem.

3. Solicita o direcionamento das intimações para o endereço de sua sede, localizada na Rua Aracati, 275, São Paulo/SP, CEP nº 03630-900.

4. Transcreve precedentes jurisprudenciais perfilhados à sua pretensão.

.Julgamento de Primeira Instância

A 17ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Ribeirão Preto julgou improcedente a contestação da Impugnante, nos termos do relatório e voto registrados no acórdão recorrido, cuja ementa transcrevemos (processo digital, fls. 181 a 191):

Decadência - Obrigações tributárias acessórias.

Em face da incidência da Súmula Vinculante 8/2008 do STF e demais legislação pertinente, o prazo decadencial, em matéria de contribuições previdenciárias, é de cinco anos, sendo que, em relação às obrigações tributárias acessórias, a regra aplicável é a do inciso I do artigo 173 do CTN.

Nulidade por vício formal - Possibilidade de lavratura de novo Auto de Infração no prazo do inciso II do artigo 173 do CTN.

A ocorrência de fato que caracterize vício formal autoriza a lavratura de Auto de Infração substituto, nos termos do inciso II do artigo 173 do CTN.

Intimação do Contribuinte dos atos praticados no processo administrativo fiscal.

A intimação do Contribuinte deve se dar nas hipóteses e condições legais pertinentes, especialmente, neste caso, aquelas estabelecidas pelo Decreto 70.237/1972.

Recurso Voluntário

Discordando da respeitável decisão, o Sujeito Passivo interpôs recurso voluntário, ratificando parte dos argumentos apresentados na impugnação, bem como inovando quanto à aplicação da penalidade mais benéfica e sobrestamento do julgamento até pronunciamento deste Conselho acerca do recurso interposto no processo, dito principal, nº 19515.008549/2008-36 (processo digital, fls. 199 a 254).

Contrarrazões ao Recurso Voluntário

Não apresentadas pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional.

É o relatório.

VOTO

Conselheiro **Francisco Ibiapino Luz**, Relator

Admissibilidade

O recurso voluntário é tempestivo, pois a ciência da decisão recorrida se deu em 09/03/2015 (processo digital, fl. 196), e a peça recursal foi interposta em 06/04/2015 (processo digital, fl. 198), dentro do prazo legal para sua interposição. Contudo, embora atendidos os demais pressupostos de admissibilidade previstos no Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, dele conheço apenas parcialmente, ante a preclusão consumativa vista no presente voto.

Preliminares**Ausência de interesse recursal**

Como se vê no relatório, a Contribuinte requer o sobrestamento do julgamento até pronunciamento deste Conselho acerca do recurso interposto no processo, dito principal, nº 19515.008549/2008-36. Contudo, resta inócua dita argumentação tendo em vista que o manifestado processo “principal” já foi julgado na sessão plenária realizada no dia 06 de março de 2024, quando a 1ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da 2ª Seção de Julgamento deste Conselho prolatou a decisão constante do acórdão nº 2401-011.614, nestes termos:

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, dar provimento ao recurso voluntário para reconhecer a decadência até a competência novembro/2003.

Por conseguinte, ante a sucumbência do Contribuinte quanto à plausibilidade de sua contestação, não se conhece da reportada alegação. Afinal, sendo o interesse recursal decorrente do binômio necessidade e adequação, o exame da demanda que o Recorrente maneja tem seus contornos delimitados no conteúdo do acórdão recorrido a ele desfavorável.

Alegações remanescentes

Assim entendido, restaram conhecidas e, conseqüentemente, estão aptas para apreciação tão somente as arguições tocantes (i) à decadência, face a inaplicabilidade do fundamento previsto no art. 173, inciso II, do CTN; e (ii) quanto aos precedentes jurisprudenciais.

Prejudicial de mérito

Na relação jurídico-tributária, a decadência se traduz fato extintivo do direito da Fazenda Pública apurar, de ofício, tributo que deveria ter sido pago espontaneamente pelo contribuinte, bem como penalidades decorrentes do descumprimento tanto da obrigação principal como daquela tida por acessória. Assim considerado, o Sujeito Ativo dispõe do prazo de 5 (cinco) anos para constituir o crédito devido, **variando**, conforme as circunstâncias, **apenas a data de início da mencionada contagem**. É o que se abstrai dos arts. 150, § 4º, e 173, incisos I, II e parágrafo único, do CTN, *verbis*:

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

[...]

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.

(destaque nosso)

Cotejando 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. No contexto, embora o CTN trate o instituto da decadência em quatro preceitos distintos, destacam-se (i) a regra **específica**, de aplicação exclusiva quando o lançamento se der por homologação (art. 150, § 4º) e (ii) a regra **geral**, aplicável a todos os tributos e penalidades, conforme as circunstâncias, independentemente da modalidade de lançamento (art. 173, incisos I, II e § único).

Por pertinente, a compreensão do que está posto nas citadas regras fica facilitada quando se vê as normas para elaboração, redação, alteração e consolidação de leis, presentes no art. 11, inciso III, alíneas “c” e “d” da Lei Complementar nº 95, de 26 de fevereiro de 1998, que passo a transcrever:

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.

(destaques nossos)

Mais especificamente, segundo se infere do ato complementar ora transcrito, os **incisos I e II** do supracitado art. 173 do CTN trazem **enumerações** atinentes ao respectivo *caput*, enquanto, em seu **parágrafo único**, dito artigo estabelece **exceção** à regra elencada no apontado **inciso I**. Por conseguinte, abstrai-se que o **termo inicial** do descrito prazo decadencial levará em conta: (i) a data de início do procedimento fiscal; (ii) a forma de apuração do correspondente tributo; (iii) a antecipação do respectivo pagamento; (iv) a ocorrência de dolo, fraude ou simulação; e (v) a hipótese do lançamento anterior ter sido anulado por vício formal.

Assim entendido, o prazo quinquenal em debate **terá sua contagem iniciada** consoante retratam os 4 (quatro) cenários expostos a seguir:

1. **do respectivo fato gerador**, nos tributos apurados por homologação, quando afastadas as hipóteses de dolo, fraude ou simulação, e houver antecipação de pagamento do correspondente imposto, 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 aos tributos suprimidos do cenário anterior (item 1) e as penalidades, **exceto nos contextos** onde houve autuação previamente **anulada** por vício formal ou quando o respectivo procedimento fiscal tenha sido **iniciado em data anterior**, ambos dotados de regras próprias (CTN, art. 173, inciso I);

3. da ciência de início do procedimento fiscal, quanto aos tributos e penalidades tratados no cenário 2, quando a fiscalização for **instaurada antes do primeiro dia do exercício seguinte** àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado (CTN, art. 173, parágrafo);

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).

Explicitada a contextualização abstrata da norma, adentra-se no foco da divergência, traduzida pela **natureza do vício** motivador da nulidade do lançamento substituído, eis que definidora da regra decadencial aplicável ao caso concreto. Mais precisamente, enquanto o julgador de origem entendeu se tratar de vício formal decorrente de **erro na caracterização da disposição legal infringida**, a Recorrente defende que dita impropriedade caracteriza-se vício material, nestes termos:

Decisão de origem (processo digital, fl. 190):

No caso concreto, o lançamento fiscal foi anulado, por ter sido aplicada, sem ressalvas ou esclarecimentos, a **legislação introduzida depois da ocorrência dos respectivos fatos geradores**. Além do mais, ainda que fosse aplicável a legislação posterior (em observância da alínea “c” do inciso II do artigo 106 do CTN, do que não tratou o ato anulado), os **fundamentos legais determinantes da multa aplicável não seriam aqueles que deram base à autuação**.

As **errôneas capitulações da falta constatada e da multa aplicada**, na medida em que enquadram **outro fato e impõe outra penalidade**, subtraem do Contribuinte a possibilidade de exercer plenamente seu direito de defesa, caracterizando, assim, a hipótese prevista no transcrito inciso II do artigo 59 do Decreto 70.235/1972.

[...]

Na medida em que a mácula atingiu a própria formação da relação processual, não permitindo que esta se instalasse validamente, **restou caracterizada a ocorrência de vício formal**, ao qual se aplicam as disposições do inciso II do artigo 171 do CTN. E, assim sendo, é perfeitamente legal, a lavratura, em 03/12/2010, de ato administrativo que substitui outro, formalizado em 29/12/2008, versando sobre descumprimento de obrigações tributárias acessórias relativas ao período de janeiro a dezembro de 2003, mas declarado nulo pela própria Administração Pública em 20/01/2010.

(destaquei)

Recurso voluntário (processo digital, fls. 204 a 206):

II. I. - Da impossibilidade de novo lançamento - Inaplicabilidade do art. 173, II, do CTN, ante à inexistência de vício formal no auto de infração originário.

[...]

Apesar de a r. decisão atacada acertar ao dizer que o primeiro auto de infração estava eivado de vício insanável, que o torna nulo e compromete o exercício do amplo direito de defesa, erra gravemente ao considerar tal mácula como mero "vício formal", para, com este raciocínio, atrair forçosamente a aplicação do artigo 173, II, do CTN e deslocar o termo inicial de contagem do lapso decadencial para manter a autuação.

[...]

Conforme visto na narrativa fática supra, trata-se de vício gravíssimo, que só pode ser material, pois, uma: porque foi aplicado dispositivo legal estranho ao caso concreto (erro na tipificação); duas: porque interpretou mal o direito tributário penal, aplicando penalidade mais gravosa em total desrespeito ao artigo 106, do CTN; e três: cerceou direito de defesa da Recorrente, conforme decidiu a própria instância a quo.

(destaque no original)

No entanto, a decisão de primeira instância que anulou o lançamento substituído, acórdão nº 16-22.511 - 11ª Turma da DRJ/SPOI - refere-se a nulidade por erro na fundamentação legal da infração, em suas palavras, **constituindo-se vício insanável de legalidade, por restar capitulada infração diversa**, nestes termos (processo digital, fls. 164 a 173):

Ementa:

[...]

AUTO DE INFRAÇÃO. ERRO NA FUNDAMENTAÇÃO LEGAL. NULIDADE.

E nulo o lançamento decorrente de auto de infração lavrado em desconformidade com as determinações legais e normativas aplicáveis, com incorreta fundamentação legal quanto A conduta típica e A multa aplicada, o que constitui vício insanável e acarreta cerceamento ao direito de defesa do Contribuinte.

Voto:

[...]

Dessa forma, o presente Auto de Infração, do modo como foi lavrado, não pode prevalecer, pois houve, no caso, o incorreto fundamento legal da infração cometida e da multa aplicada, com preterição do direito de defesa do Contribuinte. Resta caracterizado, portanto, o vício de legalidade (artigo 53 da Lei n.º 9.784/1999), que determina a nulidade do lançamento (artigo 59 do Decreto n.º 70.235/72). (destaque no original)

Ademais, perfilhada ao conteúdo semântico nela disposto, o qual reflete clássico **vício de natureza material**, mencionada decisão **sequer** deixa transparecer se tratar de nulidade por erro formal. Pelo contrário, até na menção feita acerca de suposta representação fiscal, além de reiterar tratar-se de vício insanável, ela, ao referir-se a nova autuação, traz a expressão **"se cabível"**, o que seria notoriamente indispensável fosse caso de nulidade formal, onde nem

iniciado ainda estaria o prazo decadencial previsto no art. 171, inciso II, do CTN. Confira-se (processo digital, fl. 172):

Observe-se que, em face da decisão pela nulidade desta autuação, será encaminhada Representação Fiscal à Delegacia da Receita Federal do Brasil de Fiscalização em São Paulo (DEFIS/SPO), a fim de que a **autoridade competente seja informada sobre o vício insanável verificado no presente AI, com vistas à emissão de nova autuação, se cabível, com os códigos de fundamentação legal da infração cometida e da multa aplicada adequados**, e demais providências.

(destaque nosso)

Nesse pressuposto, o vício que maculou o lançamento substituído atingiu o conteúdo autuado em si, e não somente a exteriorização do ato administrativo que o constituiu. Logo, tratando-se de erro na escolha do direito aplicável - vício material -, o prazo decadencial do lançamento substituto não poderá ser parametrizado pelo art. 173, inciso II, do CTN, que é próprio do vício formal.

Assim entendido, já que o objeto da presente lide decorre do descumprimento de obrigação acessória cujo procedimento fiscal teve início posteriormente ao primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ser efetuado, aplica-se a contagem do prazo decadencial prevista no art. 173, inciso I, do CTN, **ainda que a obrigação principal correlata** tenha sido paga ou atingida pela decadência sob fundamento do art. 150, § 4º, do CTN. Trata-se de entendimento também definido pelo CARF mediante o Enunciado nº 148 de sua súmula, nestes termos:

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.

No contexto, relativamente à competência 12/2003, mais recente, o prazo decadencial visto na regra geral estabelecida no CTN, art. 173, inciso I, teve sua contagem iniciada em 1º/1/2005, restando seu termo 31/12/2009. Por conseguinte, quanto a esta e àquelas que lhe são anteriores, operou-se a decadência do direito que o Fisco detinha de constituir o respectivo crédito tributário, eis que a ciência do respectivo lançamento ocorreu somente em 03/12/2010 (processo digital, fl. 2).

Dado o reconhecimento da decadência, deixo de manifestar-me acerca das demais alegações recursais.

Conclusão

Ante o exposto, conheço parcialmente do recurso voluntário interposto, não se apreciando as alegações atinentes à matéria sem interesse recursal para, na parte conhecida, dar-lhe provimento, reconhecendo que o crédito constituído foi atingido pela decadência.

É como voto.

ACÓRDÃO 2003-006.875 – 2ª SEÇÃO/3ª TURMA EXTRAORDINÁRIA

PROCESSO 19515.004159/2010-10

(documento assinado digitalmente)

Francisco Ibiapino Luz

DOCUMENTO VALIDADO