



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais

PROCESSO	10803.720094/2013-78
RESOLUÇÃO	2402-001.393 – 2ª SEÇÃO/4ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	05 de junho de 2024
TIPO	CONVERSÃO DO JULGAMENTO EM DILIGÊNCIA
RECORRENTE	AVERSA AUTOMÓVEIS LTDA
RECORRIDA	FAZENDA NACIONAL

RESOLUÇÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Resolvem os membros do colegiado, por unanimidade de votos, converter o julgamento em diligência, para que a unidade preparadora da Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil instrua os autos com as informações solicitadas, nos termos do voto que segue na resolução.

Assinado Digitalmente

Gregório Rechmann Junior – Relator

Assinado Digitalmente

Francisco Ibiapino Luz – Presidente

Participaram do presente julgamento os conselheiros Andressa Pegoraro Tomazela (suplente convocada), Francisco Ibiapino Luz, Gregório Rechmann Junior, João Ricardo Fahrion Nüske, Marcus Gaudenzi de Faria e Rodrigo Duarte Firmino.

RELATÓRIO

Trata-se de recurso voluntário (p. 905) interposto em face da decisão da 7ª Turma da DRJ/POA, consubstanciada no Acórdão nº 10-49.812 (p. 884), que julgou improcedente as impugnações apresentadas pelo sujeito passivo.

Nos termos do relatório da r. decisão, tem-se que:

Dos Lançamentos

Em decorrência de ação fiscal levada a efeito na empresa em epígrafe, foram lavrados os seguintes Autos de Infração - AI, valores consolidados em 04/06/2013;

1) AI Debcad nº 37.378.900-9, no valor de R\$ 738.115,27 (setecentos e trinta e oito mil, cento e quinze reais e vinte e sete centavos), relativo às contribuições previdenciárias patronais, inclusive a destinada ao financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho – RAT, incidentes sobre valores pagos a segurados empregados, nas competências 01/2007 a 03/2008.

2) AI Debcad nº 37.378.901-7, no valor de R\$ 268.405,54 (duzentos e sessenta e oito mil, quatrocentos e cinco reais e cinquenta e quatro centavos), relativo à contribuição previdenciária dos segurados empregados, nas competências 01/2007 a 03/2008.

3) AI Debcad nº 37.378.902-5, no valor de R\$ 182.533,84 (cento e oitenta e dois mil, quinhentos e trinta e três reais e oitenta e quatro centavos), relativo às contribuições destinadas a outras entidades e fundos (no caso, FNDE – Salário Educação, Serviço Social do Comércio - SESC, Serviço Nacional de Aprendizagem Comercial – SENAC, Serviço Brasileiro de Apoio às Micro e Pequenas Empresas - SEBRAE e Instituto Nacional de Colonização e Reforma Agrária - INCRA), incidentes sobre valores pagos a segurados empregados, nas competências 01/2007 a 03/2008.

4) AI Debcad nº 37.378.899-1, no valor de R\$ 154.564,20 (cento e cinquenta e quatro mil, quinhentos e sessenta e quatro reais e vinte centavos), em razão do descumprimento da obrigação acessória de apresentar a Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social – GFIP com os fatos geradores de todas as contribuições previdenciárias, nas competências 01/2007 a 04/2007 e 09/2007 a 03/2008.

Segundo o Termo de Verificação e Conclusão Fiscal, fls. 65/70, foram apurados créditos decorrentes de investigações desenvolvidas pelo Ministério Público do Distrito Federal e Territórios – MPDFT, com a participação da Receita Federal do Brasil (RFB), sobre suposto esquema fraudulento no qual figurava empresa do segmento de cartões e serviços voltados à implementação de campanhas de incentivo, implicando mecanismo de pagamento de prêmios – por meio de cartões e respectivos créditos – a pessoas físicas indicadas pelos clientes (tomadores), mediante a distribuição dos cartões com os respectivos créditos, possibilitando a esses beneficiários sacar em espécie o montante que lhe fora atribuído.

As constatações acima, aliadas a outros fatores correntes da área de planejamento das atividades fiscais da RFB, demandaram a abertura de procedimentos de diligência e de fiscalização em empresas do citado segmento, dentre elas a EXPERTISE Comunicação Total S/C Ltda, CNPJ 03.069.255/0001-07,

tendo sido apurado que o sujeito passivo em epígrafe foi um dos tomadores de serviços desta empresa.

Regularmente intimado o contribuinte realizou a entrega de diversos documentos e informações alusivas aos serviços tomados junto à Expertise. Antes, porém, em diligência realizada junto à Expertise, já haviam sido colhidas, dentre outros documentos, notas fiscais de serviços emitidas, anos calendários 2006 a 2008, para o contribuinte acima qualificado.

Foi constatado no exame das notas fiscais que a empresa contratada, Expertise Comunicação Total S/C Ltda, fez identificar como "Tributados" e "Não Tributados ISS", importâncias, como descrito no campo "Discriminação dos Serviços e Despesas", correspondentes, respectivamente, ao carregamento dos cartões e à comissão pelos serviços prestados, exatamente como se depreende dos termos de seus contratos de prestação de serviços, quando relatam as obrigações da contratada e do contratante. Os pagamentos realizados à Expertise, por conta do carregamento de cartões, foram apropriados contabilmente em contas de despesas, tendo a própria Expertise como beneficiária dos pagamentos.

Em razão de tal procedimento, entendeu a autoridade lançadora que o contribuinte ocultou a causa e os beneficiários dos pagamentos, omitindo, também, tais fatos geradores nas respectivas folhas de pagamento e nas Guias de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social - GFIP, na medida em que nelas não foram incluídos os beneficiários do programa de incentivo, favorecidos com a entrega de recursos mediante os cartões fornecidos pela Expertise e conseqüentemente os valores pagos a cada um.

Na ausência de registros suficientes a demonstrar a identificação dos beneficiários do programa de gerenciamento de premiação, implementado através do cartão emitido pela Expertise Comunicação Total Ltda, bem como os respectivos valores atribuídos a cada um dos beneficiários, apesar de intimação fiscal neste sentido, os salários de contribuição foram alcançados mediante o critério da aferição indireta, respaldado pelo artigo 33, parágrafo 3º, da Lei nº 8.212, de 24/07/1991.

Foi feita a análise comparativa das multas aplicadas, em decorrência da edição da Medida Provisória (MP) nº 449, de 03/12/2008, convertida na Lei nº 11.941, de 27/05/2009; isto é, de um lado a soma da multa de mora de 24% (então prevista no art. 35, I) mais a multa pela omissão em GFIP (então prevista no art. 32, inciso IV e § 5º) e, de outro, a multa de ofício de 75% (prevista no art. 35-A), todos da Lei nº 8.212/91, de modo a respeitar a retroatividade benéfica disposta no art. 106, II, "c" do Código Tributário Nacional (CTN).

Das Impugnações

Cientificada dos Autos de Infração em 08/06/2013, por via postal, Aviso de Recebimento (AR) de fl. 629, a autuada apresentou impugnação para cada AI, em 08/07/2013, dentro do prazo legal, fl. 879, aduzindo, em síntese, o que segue.

AI Debcab nº 37.378.899-1

Afirma, inicialmente, que foram lavrados dois Autos de Infração, Debcad nº 51.026.666-5 e Debcad nº 37.378.899-1, aplicando a mesma multa sobre o mesmo fato gerador contra o mesmo contribuinte.

Prosegue afirmando que a lavratura do AI em comento é contrária as normas, sendo este ilegal e inconstitucional, devendo ser anulado, em razão da (i) não incidência dos serviços tomados na base de cálculo das contribuições previdenciárias; (ii) ocorrência do “Bis in” quando da cobrança de duas multas sobre o mesmo fato gerador, (iii) decadência do Fisco Federal constituir o crédito tributário referente à obrigação acessória cujos fatos geradores ocorreram no período compreendido entre 01/2007 e 03/2008; e, por fim, (iv) a incorreta capitulação da multa aplicada.

Da Ocorrência do Bis in Idem - Cumulação de Multas, Acessórias e de Ofício sobre o mesmo Fato Gerador.

O Auto de Infração ora impugnado está fundamentado na suposta ausência de declaração de valores em GFIP. Além deste, foram lavrados outros três Autos de Infração (Debcad nºs 37.378.901-7, 37.378.902-5 e 37.378.900-9) aplicando neles multas em razão do não recolhimento da obrigação tributária, mas com percentuais maiores do que a multa de ofício.

Assim sendo, a Administração Tributária aplica duas multas sobre a mesma infração, qual seja, ausência do recolhimento da suposta obrigação tributária, que obviamente não teria sido declarada pelo contribuinte, até porque, acaso fosse declarada a multa seria limitada a 20%. Portanto, estamos diante da aplicação de duas multas sobre a mesma infração, o que é vedado no ordenamento jurídico brasileiro.

Portanto, em respeito ao princípio da verdade material dos fatos e da ampla defesa, este tópico deve ser apreciado, haja vista a evidente configuração da bis in idem (latu sensu), razão pela qual deve ser julgada totalmente procedente esta impugnação e, por conseguinte, ser o Auto de Infração em comento cancelado.

Quanto à análise da ocorrência do bis in idem quando da imputação de duas multas distintas sobre mesmo fato gerador e sobre o mesmo período, o Fisco Federal lavrou dois autos de infração aplicando a mesma multa sobre o mesmo fato gerador contra o mesmo contribuinte, situação presente nos AIs Debcad nº 51.026.666-5 e nº 37.378.899-1.

A autoridade fiscal, ao lavrar o AI Debcad nº 37.378.899-1, o fez sob a alegação de que supostamente houve ausência de declaração de valores em GFIP, haja vista que supostamente a empresa teria deixado de apresentar tal documento com dados correspondentes aos fatos geradores de todas as contribuições previdenciárias. Por sua vez, ao lavrar o AI Debcad nº 51.026.666-5, o fez sob a alegação de que a Impugnante teria omitido fatos geradores ao declarar as GFIPs.

Na pior das hipóteses, deve ser mantida a "melhor" multa, isto é, a penalidade mais benéfica (menor percentual), isto porque deve-se observar a possibilidade da retroação de norma mais benéfica que trata sobre as penalidades, bem como em observância ao princípio do in dúbio pro contribuinte.

Da não incidência dos serviços tomados na base de cálculo das contribuições previdenciárias

Afirma que os valores tidos como devidos não devem compor a base de cálculo das contribuições previdenciárias e, por conseguinte, não há que se falar em dever de declarar tais valores em GFIP. Isto porque as contribuições previdenciárias não incidem sobre todas as importâncias pagas ou creditadas na relação jurídica de trabalho, mas somente sobre aquelas que efetivamente retribuem o trabalho prestado. Nesse sentido é o disposto no artigo 22 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991.

Assim sendo, se os valores pagos pela Impugnante à Expertise não tinham por finalidade a retribuição do trabalho prestado, não há que se falar na incidência das contribuições previdenciárias. Por conseguinte, o contribuinte não tem o dever de declarar os valores a elas referentes, devendo ser cancelado o crédito tributário.

Da Homologação do crédito por parte do fisco

Como consta do Auto de Infração, sua lavratura foi formalizada na data de 08/06/2013, sendo que o fato gerador da obrigação acessória de declarar em GFIP, teve origem na data de 01/2007 a 03/2008. Considerando o período de apuração, verifica-se que entre o período supramencionado e a data da lavratura do Auto de Infração já se passaram mais de 5 (cinco) anos.

No caso das contribuições previdenciárias o lançamento rege-se pela regra contida no artigo 150, parágrafo 4º, do Código Tributário Nacional, segundo o qual "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".

Conforme a legislação, doutrina e jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça, existindo o pagamento aplica-se o artigo 150, parágrafo 4º do CTN. Assim, considerando que a contribuição previdenciária é um tributo sujeito ao lançamento por homologação e verificado o transcurso de mais de 5 (cinco) anos da data do fato gerador até a lavratura do Auto de infração impugnado, resta demonstrada a decadência do direito de lançar o crédito referente à multa por descumprimento de obrigação acessória de 01/2007 a 03/2008.

Por essa razão o auto de infração ora impugnado merece ser cancelado e, por conseguinte, o crédito tributário extinto.

Da decadência do direito do fisco federal efetuar o lançamento tributário, nos termos do artigo 173 do CTN

Ainda assim, nos termos do artigo 173 do CTN, parte substancial do crédito tributário estaria alçada pela decadência, vez que, se o termo inicial para o computo do prazo decadencial é o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que poderia ter sido realizado, ou seja, do exercício seguinte ao da ocorrência do fato gerador, como vem entendendo de maneira pacífica doutrina e jurisprudência, tanto a administrativa quanto a judicial.

O AI foi lavrado em 08/06/2013, objetivando a cobrança de multa pela ausência de realização das obrigações acessórias referentes aos períodos compreendidos entre 01/2007 e 03/2008. Assim, no caso em análise, o Fisco poderia ter constituído o crédito tributário desde 01/2007 a 12/2007, o termo a quo do prazo decadencial é 01/01/2008.

Ora, se o termo a quo da decadência é 01/2008 e o termo ad quem é dia 08/06/2013, é clarividente que já se passaram mais de 5 (cinco) anos sem que o Fisco constituísse o crédito tributário e, portanto, está mais que caracterizada a ocorrência da decadência do direito do Fisco constituir o crédito tributário referente ao período correspondente a 01/2007 e 12/2007.

Por todo o exposto, o crédito tributário lançado por meio do presente Auto de Infração deve ser cancelado, tendo em vista a ocorrência do instituto da decadência.

Dos Pedidos

Diante de todo o exposto, requer: a) seja julgada totalmente procedente a impugnação e, por conseguinte, cancelado o AI Debcad nº 37.378.899-1; b) sejam apensados os processos referentes aos AIs Debcads nº 51.026.666-5 e nº 37.378.899-1. Outrossim, requer sejam todas as publicações e intimações feitas exclusivamente em nome do seu patrono.

AIs Debcab nº 37.378.900-9; Debcad nº 37.378.901-7 e Debcad nº 37.378.902-5

Quanto aos Autos de Infração em referência, relativos, respectivamente, às contribuições previdenciárias patronais, contribuição previdenciária dos segurados empregados e às contribuições destinadas a outras entidades e fundos, a autuada apresenta impugnações de igual teor, nos termos a seguir.

Inicialmente aduz que os valores considerados pela autoridade fiscal não se constituem como base de cálculo das contribuições lançadas. Ainda que assim não fosse, no caso estaria configurada a decadência do direito de o Fisco Federal em constituir o crédito tributário, já que relativo a fatos geradores que ocorreram nos períodos compreendidos entre 01/2007 a 03/2008, quando já ocorrida a homologação tácita da apuração realizada pela impugnante, conforme adiante será demonstrado.

Afirma que não há dúvida de que a lavratura dos autos de Infração é contrária as normas, sendo evidente que esses são ilegais e inconstitucionais, devendo ser anulados, conforme se constata dos argumentos expostos nos seguintes tópicos: a) Da Decadência do direito do fisco em constituir o crédito tributário em face de sua homologação tácita; b) Da Decadência do direito do fisco federal efetuar o lançamento tributário, nos termos do artigo 173 do Código Tributário Nacional; c) Da não incidência dos serviços tomados na base de cálculo da contribuição previdenciária patronal - contribuição previdenciária dos segurados e das contribuições destinadas a outras entidades e fundos.

Da Decadência do direito do Fisco em constituir o crédito tributário em face de sua homologação tácita

Como se verifica da análise dos Autos de Infração impugnados, o fato gerador da suposta obrigação principal em análise, teve sua origem nos períodos de 01/2007 a 03/2008, conforme "DD - Discriminativo do Débito", sendo o referido ato administrativo lavrado apenas em 08/06/2013, ou seja, mais de 5 (cinco) anos após a ocorrência do fato gerador. Como o caso em tela se trata de contribuições previdenciárias, o lançamento desse tributo se dá por homologação, razão pela qual o prazo decadencial rege-se pela regra contida no artigo 150, parágrafo 4º, do Código Tributário Nacional - CTN.

Como se passaram mais de 5 (cinco) anos sem a manifestação do Fisco acerca do tributo declarado pelos contribuintes (fatos geradores ocorridos entre 01/2007 e 03/2008 e a lavratura do auto de infração se deu apenas em 08/06/2013), configura-se ocorrida a homologação tácita e, por conseguinte, o Fisco não poderia ter realizado o lançamento do crédito tributário referente a este período, isto é, o auto de infração resta maculado pelo instituto da decadência.

Apenas quando comprovado dolo ou fraude é que abrir-se-ia espaço para aplicação do art. 173 do Código Tributário Nacional, isso por conta de configurar-se cabível o lançamento de ofício mesmo após o eventual encerramento do prazo que determina a homologação tácita do lançamento realizado pelo contribuinte, conforme disposto no art. 149 do CTN. E justamente por conta destas considerações foi que a Impugnada alegou ter agido a Impugnante de maneira fraudulenta, alegação essa que não merece prosperar.

A Impugnante, em atendimento à fiscalização, apresentou a documentação solicitada, bem como prestou todas as informações à Fiscalização, comprovando assim que agiu nos termos da lei e sem nenhum subterfúgio. Quando a autoridade fiscal alega que se têm apenas notas fiscais que supostamente demonstraria indícios de fraude, quer-se dizer que não há qualquer prova de que a Impugnante tenha fraudado o Fisco, sendo de todo infundada a alegação de que a Impugnante, pessoa jurídica de ilibada reputação em seu ramo de atuação tenha ocorrido em fraude e crime tributário.

O Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), já se manifestou no sentido de que a suposta fraude sem provas inequívocas não pode ser admitida. A

alegação de que há indícios de fraude, bem como sonegação, não merece guarida, haja vista ficar mais que demonstrado que a fraude não pode ser presumida, é necessário que sejam trazidas provas contundentes que a comprove, o que no caso não ocorreu. O que deve ser presumida, e que a Impugnada não o fez, é a boa-fé da empresa atuada, já que essa não apenas acreditava na licitude de sua conduta, como também respondeu a todos os questionamentos da Fiscalização, bem como apresentou todos os documentos solicitados que comprovam que não fraudou o Fisco.

Considerando que a contribuição previdenciária é um tributo sujeito ao lançamento por homologação e verificado o transcurso de mais de 5 (cinco) anos da data do fato gerador até a lavratura dos Autos de Infração, resta demonstrada a decadência do direito o Fisco lançar os créditos referentes aos períodos de 01/2007 a 03/2008, nos termos do artigo 150 do Código Tributário Nacional.

Da Decadência do direito do fisco federal efetuar o lançamento tributário, nos termos do artigo 173 do Código Tributário Nacional e Da não incidência dos serviços tomados na base de cálculo da contribuição previdenciária patronal/ da contribuição previdenciária dos segurados/ das contribuições destinadas a outras entidades e fundos

Nestes tópicos as peças impugnatórias apresentam argumentos idênticos aos já apresentados na impugnação ao AI Debcad nº 37.378.899-1.

Dos Pedidos

Diante de todo o exposto, requer (a) seja julgada totalmente procedente a impugnação, sendo reconhecida a homologação tácita dos créditos tributários (ocorrência do instituto da decadência), nos termos do artigo 150 do CTN, para que seja determinado o cancelamento dos Autos de Infração; (b) subsidiariamente, caso não seja acolhido o pedido anterior, seja reconhecida a ocorrência do instituto da decadência quanto ao período compreendido entre 10/2007 e 12/2007, nos termos do artigo 173 do CTN; e (c) seja julgada totalmente procedente a presente impugnação, haja vista a não incidência das contribuições previdenciárias em comento. Outrossim, requer sejam todas as publicações e intimações feitas exclusivamente em nome do seu patrono.

A DRJ julgou improcedente as impugnações apresentadas pela Contribuinte, nos termos do susodito Acórdão nº 10-49.812 (p. 884), conforme ementa abaixo reproduzida:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2007 a 31/03/2008

REMUNERAÇÃO POR CARTÕES DE PREMIAÇÃO.

A concessão de prêmios, pagos por via indireta, na forma de cartões de premiação, vinculados a resultados em campanhas de incentivo, tem natureza remuneratória, integrando, por isso, o salário-de-contribuição, sendo, conseqüentemente, devidas as contribuições pertinentes.

RESOLUÇÃO 2402-001.393 – 2ª SEÇÃO/4ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA

PROCESSO 10803.720094/2013-78

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 01/01/2007 a 31/03/2008

DECADÊNCIA. NÃO CONFIGURADA.

As contribuições previdenciárias estão sujeitas, em matéria decadencial, aos prazos estabelecidos no Código Tributário Nacional, contados da ocorrência do fato gerador ou do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, conforme tenha havido, ou não, antecipação de pagamento parcial, respectivamente. Já em relação às multas decorrentes do descumprimento de obrigações acessórias, o prazo decadencial é contado do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, haja vista a impossibilidade de antecipação do pagamento da exigência quando da ocorrência da infração.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/01/2007 a 31/03/2008

SUJEITO PASSIVO. INTIMAÇÃO.

É prevista a intimação do sujeito passivo no seu domicílio tributário, assim considerado o do endereço fornecido pelo contribuinte, para fins cadastrais, à Secretaria da Receita Federal do Brasil.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Cientificada dos termos da decisão de primeira instância, a Contribuinte apresentou o seu recurso voluntário (p. 905), esgrimindo suas razões de defesa nos seguintes pontos, em síntese:

- * decadência do direito do Fisco constituir o crédito tributário em face da sua homologação tácita – Als DEBCADs 37.378.900-9, 37.378.901-7 e 37.378.902-5;
- * decadência do direito do Fisco efetuar o lançamento tributário, nos termos do art. 173, I, do CTN – Als DEBCADs 37.378.900-9, 37.378.901-7, 37.378.902-5 e 37.378.899-1;
- * não incidência dos serviços tomados na base de cálculo da contribuição previdenciária – Als DEBCADs 37.378.900-9, 37.378.901-7 e 37.378.902-5;
- * não incidência dos serviços tomados na base de cálculo da contribuição previdenciária – AI DEBCAD 37.378.899-1;
- * ocorrência *de bis in idem* quanto a cumulação de multas, mora e de ofício sobre o mesmo fato gerador – Als DEBCADs 37.378.900-9, 37.378.901-7, 37.378.902-5 e 37.378.899-1; e
- * nulidade do Auto de Infração em razão do *bis in idem*, objeto dos Als DEBCADs 37.378.899-1 e 51.026.666-5.

Sem contrarrazões.

É o relatório.

VOTO

Conselheiro Gregório Rechmann Junior, Relator

Conforme exposto no relatório supra, trata-se o presente caso de lançamento fiscal com vistas a exigir crédito tributário consubstanciado nos seguintes autos de infração:

1) AI Debcad nº 37.378.900-9, relativo às contribuições previdenciárias patronais, inclusive a destinada ao financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho – RAT, incidentes sobre valores pagos a segurados empregados, nas competências 01/2007 a 03/2008;

2) AI Debcad nº 37.378.901-7, relativo à contribuição previdenciária dos segurados empregados, nas competências 01/2007 a 03/2008.

3) AI Debcad nº 37.378.902-5, relativo às contribuições destinadas a outras entidades e fundos (no caso, FNDE – Salário Educação, Serviço Social do Comércio - SESC, Serviço Nacional de Aprendizagem Comercial – SENAC, Serviço Brasileiro de Apoio às Micro e Pequenas Empresas - SEBRAE e Instituto Nacional de Colonização e Reforma Agrária - INCRA), incidentes sobre valores pagos a segurados empregados, nas competências 01/2007 a 03/2008.

4) AI Debcad nº 37.378.899-1, em razão do descumprimento da obrigação acessória de apresentar a Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social – GFIP com os fatos geradores de todas as contribuições previdenciárias, nas competências 01/2007 a 04/2007 e 09/2007 a 03/2008.

A Contribuinte, em sua peça recursal, conforme igualmente exposto linhas acima, defende, em síntese, os seguintes pontos:

* decadência do direito do Fisco constituir o crédito tributário em face da sua homologação tácita – AIs DEBCADs 37.378.900-9, 37.378.901-7 e 37.378.902-5;

* decadência do direito do Fisco efetuar o lançamento tributário, nos termos do art. 173, I, do CTN – AIs DEBCADs 37.378.900-9, 37.378.901-7, 37.378.902-5 e 37.378.899-1;

* não incidência dos serviços tomados na base de cálculo da contribuição previdenciária – AIs DEBCADs 37.378.900-9, 37.378.901-7 e 37.378.902-5;

* não incidência dos serviços tomados na base de cálculo da contribuição previdenciária – AI DEBCAD 37.378.899-1;

* ocorrência *de bis in idem* quanto a cumulação de multas, mora e de ofício sobre o mesmo fato gerador – AIs DEBCADs 37.378.900-9, 37.378.901-7, 37.378.902-5 e 37.378.899-1; e

* nulidade do Auto de Infração em razão do bis in idem, objeto dos AIs DEBCADs 37.378.899-1 e 51.026.666-5.

No que tange especificamente à alegação de perda do direito de o Fisco constituir parcela do crédito tributário em face do transcurso do lustro decadencial, a DRJ, neste ponto, julgou improcedente a impugnação apresentada pelo sujeito passivo, destacando e concluindo que:

a) AIs Debcad nº 37.378.900-9, nº 37.378.901-7 e nº 37.378.902-5

Examinados os demonstrativos “DD - Discriminativo do Débito” dos Autos de Infração Debcad nº 37.378.900-9, Debcad nº 37.378.901-7 e Debcad nº 37.378.902-5, integrantes dos autos às fls. 11/19, fls. 30/37 e fls. 48/56, respectivamente, verifica-se que estes não registram nenhum recolhimento parcial no tocante às contribuições objeto de lançamento – o que atrai a incidência das disposições do artigo 173, inciso I e seu parágrafo único, do Código Tributário Nacional – CTN, segundo os quais o direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após cinco anos, contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, observada a data em que tenha sido iniciada a constituição do crédito tributário pela notificação, ao sujeito passivo, de qualquer medida preparatória indispensável ao lançamento.

A impugnante teve ciência dos Autos de Infração em 08 de junho de 2013, por via postal, Aviso de Recebimento (AR) de fl. 629; o procedimento fiscal, contudo, teve início em 15 de maio de 2012, com a entrega, à impugnante, por via postal, do Termo de Início de Procedimento Fiscal - TIPF de fls. 77/80.

Destarte, tendo em vista o disposto no artigo 173, inciso I, e seu parágrafo único do CTN – uma vez que não houve antecipação parcial de pagamento por parte da empresa, no tocante às contribuições ora lançadas –, força é concluir que, considerada a data de 15 de maio de 2012, quando ocorreu o início do procedimento fiscalizatório, “medida preparatória indispensável ao lançamento”, não se havia, em relação às competências janeiro de 2007 a março de 2008, operado a decadência do direito de constituir, através do lançamento, o correspondente crédito tributário.

Observe-se, ainda, que a aplicação da regra do artigo 173, inciso I, e seu parágrafo único do CTN, no caso, já decorre da circunstância de que não houve antecipação parcial de pagamento das contribuições incidentes sobre os fatos geradores considerados nos lançamentos, motivo pelo qual não serão analisadas as alegações da empresa acerca da inexistência de fraude.

b) AI Debcad nº 37.378.899-1

Quanto à multa decorrente do descumprimento de obrigação acessória, lançada por meio do AI Debcad nº 37.378.899-1, a aplicação do parágrafo 4.º do artigo 150 do CTN mostra-se inadequada, para fins de cálculo do prazo de decadência,

porquanto o “caput” da referida norma remete o intérprete “à antecipação do pagamento”.

O descumprimento de obrigação tributária acessória, haja vista a impossibilidade de antecipação do pagamento da exigência quando da ocorrência da infração, não é instância procedimental que se equipare à antecipação do pagamento. Na verdade, a liquidez e a exigibilidade da obrigação, elementos identificadores do crédito fiscal, somente são objetivamente identificados em momento superveniente, quando se dá, por meio do lançamento, a conversão em obrigação principal, no que tange à penalidade pecuniária.

Destarte, faz-se necessária a subsunção da hipótese ao disposto no artigo 173, inciso I, e seu parágrafo único do CTN, de sorte que, também neste caso, haja vista a data de 15 de maio de 2012, fls. 77/80, em que ocorreu o início do procedimento de fiscalização, não se operou a decadência em relação às multas correspondentes às competências janeiro de 2007 a março de 2008.

Assim, não há nenhuma decadência a ser reconhecida no caso em tela.

Pois bem!

No que tange à aferição do lustro decadencial, dois aspectos devem ser considerados: o prazo e o termo inicial para contagem da decadência.

Quanto ao prazo decadencial, é importante destacar que o Supremo Tribunal Federal declarou inconstitucionais os art. 45 e 46 da Lei nº 8.212/91 e editou a Súmula Vinculante nº 8, com o seguinte teor:

Súmula Vinculante nº 08 – São inconstitucionais o parágrafo único do artigo 5º do Decreto-Lei nº 1.569/77 e os artigos 45 e 46 da Lei nº 8.212/91, que tratam de prescrição e decadência de crédito tributário.

A partir da edição da Súmula Vinculante nº 8, ocorrida em 20/06/2008, todos os órgãos judiciais e administrativos ficam obrigados a acatá-la.

Desse modo, o prazo decadencial para lançamento das contribuições previdenciárias passa de dez para cinco anos, nos termos do CTN.

Falta agora determinar o termo inicial para sua contagem.

Como regra geral, o termo inicial para a contagem do prazo decadencial é aquele definido no inciso I, do art. 173 do CTN, nos seguintes termos:

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

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

Entretanto, nos tributos sujeitos a lançamento por homologação, havendo pagamento antecipado por parte do sujeito passivo, ainda que parcial, o prazo decadencial conta-se nos termos do §4º do art. 150 do CTN, que assim dispõe:

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.

Destarte, é primordial verificar a existência ou não de pagamento a fim de ser fixada qual das duas regras será utilizada para a determinação do termo inicial para a contagem do prazo decadencial.

Neste particular, registre-se pela sua importância que, nos termos do Enunciado de Súmula CARF nº 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.

Sobre o tema, confira-se o excerto abaixo reproduzido do Acórdão nº 9202-008.667, de 17 de março de 2020, de relatoria da Conselheira Maria Helena Cotta Cardozo, *in verbis*:

Assim, nos casos em que há pagamento antecipado, o termo inicial é a data do fato gerador, na forma do § 4º, do art. 150, do CTN. Por outro lado, na hipótese de não haver antecipação do pagamento, o dies a quo é o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, conforme prevê o inciso I, do art. 173, do mesmo Código.

Destarte, o deslinde da questão passa necessariamente pela verificação da existência ou não de pagamento e, mais especificamente, que tipo de recolhimento poderia ser considerado. No presente caso, a autuação se referiu a valores relativos a Auxílio-Alimentação e Abono de Férias pagos aos segurados empregados, bem como incidentes nas remunerações pagas a trabalhadores autônomos e a título de pró-labore, de sorte que é aplicável a Súmula CARF nº 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.

Nesse passo, foi efetuada diligência à Unidade de Origem, que por meio da Informação Fiscal de e-fls. 339 a 341 e do documento de e-fls. 345/346, confirmou a existência de pagamentos antecipados, relativos à NFLD em questão, nos períodos de 01/01/1999 a 31/12/2000:

3. Em consulta ao sistema de Arrecadação menu recolhimento, conta corrente da empresa, constatamos recolhimentos em todas competências no período 01/01/1999 a 31/12/2000, no código 2100 (empresas em geral), conforme documentação em anexo.

4. Após análise dos pagamentos efetuados em GPS, no período de 01/1999 a 12/2000, constatamos que parte dos recolhimentos se referem ao INSS e outra parte a outras entidades.

Assim, deve ser aplicado o art. 150, § 4º, do CTN. Como a ciência ao sujeito passivo foi levada a cabo em 07/12/2006 (fls. 108), constata-se que a única competência em litígio, de 12/2000, fora efetivamente fulminada pela decadência.

Diante do exposto, conheço do Recurso Especial interposto pela Contribuinte e, no mérito, dou-lhe provimento, declarando a decadência relativamente à competência de 12/2000.

Impõe-se verificar, portanto, se houve (ou não) pagamento antecipado do tributo objeto do presente lançamento (contribuições previdenciárias correspondentes à parte do segurado empregado e da empresa, bem como as contribuições destinadas a terceiros), *mesmo que não tenha sido incluída, na base de cálculo deste recolhimento, parcela relativa a rubrica especificamente exigida no auto de infração*, para a determinação do termo inicial para a contagem do prazo decadencial.

Ocorre que, compulsando os autos, não localizamos o Relatório de Documentos Apresentados (RDA), nem o Relatório de Apropriação de Documentos Apresentados (RADA), documentos nos quais, em tese e a princípio, constaria a informação acerca de eventual pagamento (à época dos fatos geradores) das contribuições objeto do presente PAF, identificado pela autoridade administrativa fiscal.

Registre-se pela sua importância que, junto com as impugnações apresentadas referentes aos DeBCADs 37.378.900-9, 37.378.901-7 e 37.378.902-5 (vide p.p. 724 a 735; 793 a 804 e 863 a 873), a Contribuinte trouxe aos autos cópias das guias de recolhimento da previdência social referente aos meses de 11/2007 a 03/2008. Contudo, algumas estão com as informações de pagamento ilegíveis e, em relação a tais documentos, não houve manifestação da Autoridade Administrativa Fiscal.

No presente caso, tem-se que a Contribuinte tomou ciência do Auto de Infração em 08/06/2013, conforme se infere do AR de p. 629, pelo que o Fisco teria perdido o direito de

constituir todo o crédito tributário em análise, em face do transcurso do lustro decadencial, na hipótese de ser aplicada a regra prevista no art. 150, § 4º do CTN.

Importante registrar que até a competência 11/2007, já se configurou a perda do direito de o Fisco constituir o crédito tributário em face do transcurso do lustro decadencial, independentemente da regra aplicável.

Desse modo, considerando que há a possibilidade de ter havido antecipação de pagamento (recolhimento) em relação às competências em questão, impõe-se a conversão do presente julgamento em diligência para que a Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil (RFB) adote as seguintes providências:

* informar se os documentos apresentados pela Contribuinte (p.p. 724 a 735; 793 a 804 e 863 a 873) são hábeis a comprovar o efetivo pagamento – recolhimento – das contribuições exigidas por meio do presente processo administrativo (contribuições previdenciárias correspondentes à parte do segurado empregado e da empresa, bem como as contribuições destinadas a terceiros), referente às competências 12.2007 a 03.2008;

* caso negativo, informar se houve algum recolhimento para essas competências (dezembro/2007 a março/2008) referente às contribuições exigidas por meio do presente processo administrativo (contribuições previdenciárias correspondentes à parte do segurado empregado e da empresa, bem como as contribuições destinadas a terceiros), instruindo o processo com o respectivo comprovante (tela do sistema), no qual conste a data do recolhimento;

* instruir os autos com o RDA e com o RADA;

* caso a RFB não localize recolhimento em sua base de dados, deverá ser intimada a Contribuinte para que apresente o competente comprovante, devendo a autoridade administrativa fiscal se manifestar acerca de eventual comprovante que venha ser apresentado pela Contribuinte;

* consolidar o resultado da diligência, de forma conclusiva, em Informação Fiscal que deverá ser cientificada à Contribuinte para que, a seu critério, apresente manifestação no prazo de 30 (trinta) dias.

Após, retornar os autos para este Conselho para prosseguimento do julgamento do recurso voluntário.

Assinado Digitalmente

Gregório Rechmann Junior