



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
SEGUNDA SEÇÃO DE JULGAMENTO

Processo nº 10920.004414/2009-26
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 2301-005.614 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 13 de setembro de 2018
Matéria CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS
Recorrente INDÚSTRIA DE BORRACHAS NSO LTDA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2004 a 31/12/2005

CERCEAMENTO DE DEFESA. NULIDADE DO LANÇAMENTO.
DEVIDO PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL.

Havendo comprovação de que o sujeito passivo demonstrou conhecer o teor da acusação fiscal formulada no auto de infração, considerando ainda que todos os termos, no curso da ação fiscal, foram-lhe devidamente cientificados, que logrou apresentar esclarecimentos e suas razões de defesa dentro dos prazos regulamentares, não há que se falar em cerceamento ao direito de defesa bem assim não há que se falar em nulidade do lançamento.

INAPTIDÃO DO CNPJ. COMPETÊNCIA.

Está nos limites de competência da Delegacia de Julgamento o exame de questões relacionadas à declaração de inaptidão do CNPJ.

ALEGAÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE E ILEGALIDADE.

O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária (Súmula CARF nº 02).

DECADÊNCIA. PROCEDÊNCIA.

O Superior Tribunal de Justiça diante do julgamento do Recurso Especial nº 973.733-SC, em 12/08/2009, afetado pela sistemática dos recursos repetitivos, consolidou entendimento que o termo inicial da contagem do prazo decadencial seguirá o disposto no art. 150, §4º do CTN, se houver pagamento antecipado do tributo e não houver dolo, fraude ou simulação; caso contrário, observará o teor do art. 173, I do CTN.

Nesse sentido, o recorrente comprovou ter havido pagamento do tributo, ainda que parcial. Assim, nos termos da Súmula 99 do CARF, 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.

CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. MULTAS. ALTERAÇÃO LEGISLATIVA. RETROATIVIDADE BENIGNA. SÚMULA CARF N.º 119.

Nos termos da Súmula CARF n.º 119, para as multas por descumprimento de obrigação principal e por descumprimento de obrigação acessória pela falta de declaração em GFIP, associadas e exigidas em lançamentos de ofício referentes a fatos geradores anteriores à vigência da Medida Provisória n.º 449, de 2008, convertida na Lei n.º 11.941, de 2009, a retroatividade benigna deve ser aferida mediante a comparação entre a soma das penalidades pelo descumprimento das obrigações principal e acessória, aplicáveis à época dos fatos geradores, com a multa de ofício de 75%, prevista no art. 44 da Lei n.º 9.430, de 1996 com o novo art. 35 ou com o art. 35-A, todos da Lei n.º 8.212/91.

Recurso Voluntário Provido em Parte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, conhecer parcialmente do recurso, deixando de conhecer a matéria de multa agravada, para, no mérito, dar parcial provimento ao recurso reconhecer a decadência do poder-dever de constituir o crédito tributário nos períodos de apuração de 01/2004 a 08/ 2004, e determinar a aplicação da Súmula CARF 119.

(assinado digitalmente)

João Bellini Júnior – Presidente

(assinado digitalmente)

Wesley Rocha – Relator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: João Mauricio Vital, Wesley Rocha, Reginaldo Paixão Emos (suplente convocado para completar a representação fazendária), Alexandre Evaristo Pinto, Mônica Renata Mello Ferreira Stoll (suplente convocada para substituir o conselheiro Antônio Sávio Nastureles, ausente justificadamente), Marcelo Freitas de Souza Costa, Juliana Marteli Fais Feriato, e João Bellini Junior (Presidente). Ausente o conselheiro Antônio Sávio Nastureles.

Relatório

Trata-se de recurso voluntário interposto pela INDÚSTRIA DE BORRACHAS NSO LTDA, contra o Acórdão de Julgamento proferido pela Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Florianópolis (5ª Turma da DRJ/FNS), que julgou improcedente a impugnação e manteve o crédito tributário lançado.

Conforme relatório fiscal (fls. 35 e seguintes do processo), o AI-Auto de Infração - DEBCAD N.º. 37.126.167-8, foi lavrado para fins de constituição do crédito relativo

às contribuições previdenciárias patronais incidentes sobre valores pagos a sócios e administradores, indevidamente contabilizados sob o título de “Adiantamento a Diretoria”.

O relatório do Acórdão recorrido (fls. 91, e seguintes do e-processo), descreve o seguinte:

"Trata-se de lançamento (Auto de Infração de DEBCAD nº 37.126.167-8) de contribuições devidas pela sociedade empresária Indústria de Borrachas NSO Ltda, relativas a competências compreendidas no período de 01/2004 a 12/2005.

Conforme o relatório fiscal de fls. 33 a 46, foram lançadas contribuições sociais previdenciárias da empresa sobre remunerações pagas a sócios e administradores escrituradas dissimuladamente em título contábil impróprio (foram escrituradas a débito da conta “1.1.02.004.01 - ADIANTAMENTO A DIRETORIA”).

A ocorrência da dissimulação, segundo a autoridade fiscal, encontra-se comprovada pelas seguintes constatações:

2. Através da análise da escrituração contábil da Autuada, do período de 01/01/2004 a 31/12/2005, constantes dos Livros Diários nºs 67 a 78, foram constatados lançamentos de valores mensais, durante todo o período acima, escrituradas a débito da conta “1.1.02.004.01 - ADIANTAMENTO A DIRETORIA No entanto as evidências, relatadas nos itens 2.1 o 2.4, nos levam

a considerar que tais valores não se referem a meros adiantamentos, não sujeitos às contribuições previdenciárias, como sugere o título contábil utilizado. Mas que se referem, sim, a pagamentos de remuneração a diretores, lançadas dissimuladamente, em título contábil impróprio e sujeitos à incidência de contribuições:

2.1 - No histórico contábil da ampla maioria dos lançamentos o termo utilizado é “Retirada Diretoria”, havendo outros lançamentos nos quais são mencionados os seguintes termos: “Retirada Diretor ” e “Retirada nesta data.

2.2 - Constam ainda das históricos contábeis, conforme Livro Razão (cópias em anexo, fornecida pela Autuada), em acréscimo aos termos citados no item acima, sempre entre parênteses, partes de nomes como: Paulo Kalef Sr. Mello, Roberto H. G. Ernst, Karla e diversas letras que presume-se que sejam iniciais de nomes, tais como: (S). (M, (K), (IR), (R), que coincidem com os nomes dos sócios e administradores Sarah Maria Ernst de Mello, Jose' Antonio Barcellos de Mello, Roberto Homero Graça Ernst, Milton Ernst de Mello, Karla Rosane Ernst de Mello Kalejf José Antônio Barcellos de Mello Júnior, constantes do Relatório de Vínculos e Relatório de Representantes Legais, anexos.

2.3 - Durante todo o período mencionado só foram lançados valores a débito da conta, não havendo quaisquer lançamentos a crédito, o que reforça as evidências de que os valores se referem

a remunerações, pois o adiantamento presume um futuro pagamento, efetuando-se o desconto dos valores antecipados, ocasião em que os valores adiantados seriam lançados a crédito da conta de "Adiantamento

2.4 - O saldo devedor da conta "ADIANTAMENTO A DIRETORIA " em 01/01/2004 era de R\$ 471.211,92 (quatrocentos e setenta e um mil, duzentos e onze reais e noventa e dois centavos) e em 31/12/2005 R\$: 1.205.245,08 (Um milhão, duzentos e cinco mil, duzentos e quarenta e cinco reais e oito centavos), conforme comprovam as cópias do Livro Razão mencionadas no item 2.2. No entanto o valor do saldo acima, constante do Balanço Patrimonial em 31/12/2005, deixou de constar da contabilidade, a partir de 01/01/2006, sem a realização de quaisquer lançamentos que justifique a sua ausência. Simplesmente os valores da referida conta, constantes do Balanço encerrado em 31/12/2005, deixaram de constar no início do exercício seguinte sem a realização de quaisquer lançamentos de transferência ou lançamento a crédito em valor equivalente ao saldo devedor.

O valor lançado importa o montante de R\$ 349.134,63 (trezentos e quarenta e nove mil e cento e trinta e quatro reais e sessenta e três centavos), consolidado em 18/09/2009.

Tendo em vista a configuração, em tese, do crime previsto no artigo 337- A, inciso I, do Código Penal, foi emitida representação fiscal para fins penais.

Inconformada com o lançamento, a Autuada apresentou a impugnação de fls. 68 a 73, alegando, em síntese, o que se passa a expor. Aduziu que as contribuições exigidas relativas às competências 01/2004 a 08/2004 devem ser consideradas decadentes, visto que o prazo decadencial das contribuições sociais é regido pelo disposto no artigo 150, §4º, do Código Tributário Nacional.

Após seus argumentos em sede de impugnação não terem sido acolhidos, a recorrente apresenta Recurso Voluntário nas fls. 103 e seguintes, aduzindo o seguinte:

- Decadência do direito de lançar as contribuições correspondentes aos períodos anteriores a setembro/2004, uma vez que deveria ter sido aplicado a tese do art. 150, §4º, do CTN, ao presente caso.

- A "retirada de diretoria" sob a forma de distribuição de lucros, a qual alega que não há incidência da contribuição social- cota patronal;

- retroação da multa de mora de que trata o art. 35, da lei nº 8.212/91 com redação dada pela mp 449/08 e convertida na lei nº 11.941/09, em substituição a multa de mora do art. 35, II, da lei nº 8.212/91 com a redação revogada pelos instrumentos referidos.

- a falta de prova robusta para a aplicação da multa agravada.

Diante dos fatos narrados, é o relatório.

Voto

Conselheiro Wesley Rocha - Relator

O recurso voluntário apresentado está revestido do quesito formal da tempestividade e é de competência desse colegiado. Portanto, dele o conheço.

DELIMITAÇÃO DA LIDE EM FASE RECURSAL

Em seu recurso a recorrente apresenta pedido que não é objeto do presente processo, qual seja: falta de provas para aplicação da multa agravada. Contudo, essa matéria não foi objeto de lançamento, sendo lavrado somente por não ter recolhido o valor devido. Assim, não conheço da matéria recorrida.

Também não há preliminares a serem arguidas. Portanto, restam três matérias a serem apreciadas no mérito do presente processo: *i)* a decadência; *ii)* o mérito das autuações, as supostas distribuições de lucros como sendo remunerações, onde incidiriam as contribuições sociais individuais devidas; e *iii)* aplicabilidade da multa mais benéfica.

Para deixar o voto ordenado, entendo ser mais prudente iniciar a análise do recurso pelo mérito pelas distribuições do lucros a incidência da contribuição previdenciária.

DA REMUNERAÇÃO PAGA A CONTRIBUINTES INDIVIDUAIS (PRÓ-LABORE) E DAS DISTRIBUIÇÕES DE LUCROS

A presente autuação se deu em razão da recorrente ter distribuído lucros em forma de suposto *pró-labore*, não recolhendo em GFIP as contribuições sociais devida.

A legislação vigente à época dos fatos geradores determina em seu art. 201, § 1º, do Decreto nº 3.048/99, o seguinte:

"Art. 201. A contribuição a cargo da empresa, destinada à seguridade social, é de:

II vinte por cento sobre o total das remunerações ou retribuições pagas ou creditadas no decorrer do mês ao segurado contribuinte individual;

§ 1º São consideradas remuneração as importâncias auferidas em uma ou mais empresas, assim entendida a totalidade dos rendimentos pagos, devidos ou creditados a qualquer título, durante o mês, destinados a retribuir o trabalho, qualquer que seja a sua forma, inclusive os ganhos habituais sob a forma de utilidades, ressalvado o disposto no § 9º do art. 214 e excetuado o lucro distribuído ao segurado empresário, observados os termos do inciso II do § 5º.

O art. 201, §1º, acima transcrito, retira o lucro distribuído ao sócio do campo de incidência da contribuição social. No entanto, o mesmo dispositivo faz a ressalva de que deve ser observado o previsto no inciso II do §5º do mesmo artigo, que dispõe o seguinte:

“ (...)

§ 5º No caso de sociedade civil de prestação de serviços profissionais relativos ao exercício de profissões legalmente

regulamentadas, a contribuição da empresa referente aos segurados a que se referem as alíneas "g" a "i" do inciso V do art. 9º, observado o disposto no art. 225 e legislação específica, será de vinte por cento sobre: (Redação dada pelo Decreto nº 3.265, de 1999).

I- a remuneração paga ou creditada aos sócios em decorrência de seu trabalho, de acordo com a escrituração contábil da empresa; ou

II - os valores totais pagos ou creditados aos sócios, ainda que a título de antecipação de lucro da pessoa jurídica, quando não houver discriminação entre a remuneração decorrente do trabalho e a proveniente do capital social ou tratar-se de adiantamento de resultado ainda não apurado por meio de demonstração de resultado do exercício.”

A interpretação sistemática dos dispositivos citados, remete a compreensão do §1º do mesmo artigo 201, que faz remissão à regra esculpida no inciso II do §5º, para delimitar o que vem a ser considerado como remuneração auferida em empresas de forma geral, e não somente para tratar de sociedade civil específica.

Do relatório fiscal retiro as seguintes informações:

2. Através da análise da escrituração contábil da Autuada, do período de 01/01/2004 a 31/12/2005, constantes dos Livros Diários Nºs. 67 a 78, foram constatados lançamentos de valores mensais, durante todo o período acima, escriturados a débito da conta “1.1.02.004.01 - ADIANTAMENTO A DIRETORIA”. No entanto as evidências, relatadas nos itens 2.1 a 2.4, nos levam a considerar que tais valores não se referem a meros adiantamentos, não sujeitos às contribuições previdenciárias, como sugere o título contábil utilizado. Mas que se referem, sim, a pagamentos de remuneração a diretores, lançadas dissimuladamente em título contábil I impróprio e sujeitos à incidência de contribuições:

2.1 - No histórico contábil da ampla maioria dos lançamentos o termo utilizado é “Retirada Diretoria”, havendo outros lançamentos nos quais são \ mencionados os seguintes termos: “Retirada Diretor” e “Retirada nesta data”.

2.2 - Constam ainda dos históricos contábeis, conforme Livro Razão (cópias em anexo, fornecida pela Autuada), em acréscimo aos termos citados no item acima, sempre entre parênteses, partes de nomes como: Paulo Kalef, Sr. Mello, Roberto H. G. Ernst, Karla e diversas letras que, presume-se que sejam iniciais de nomes, tais como: (S), (M), (K), (JR), (R), que coincidem com os nomes dos sócios e administradores Sarah Maria Ernst de Mello, José Antonio Barcellos de Mello, Roberto Homero Graça Ernst, Milton Ernst de Mello, Karla Rosane Ernst de Mello Kalef, José Antonio Barcellos de Mello Junior, constantes do Relatório de Vínculos e Relatório de Representantes Legais, anexos.

2.3 - Durante todo o período mencionado só foram lançados valores a débito da conta, não havendo quaisquer lançamentos a crédito, o que reforça as evidências de que os valores se

referem a remunerações, pois o adiantamento presume um futuro pagamento, efetuando-se o desconto dos valores antecipados, ocasião em que os valores adiantados seriam lançados a crédito da conta de "Adiantamento".

2.4 - O saldo devedor da conta "ADIANTAMENTO A DIRETORIA" em 01/01/2004 era de R\$: 471.211,92 (quatrocentos e setenta e um mil, duzentos e onze reais e noventa e dois centavos) e em 31/12/2005 R\$: 1.205.245,08 (Um milhão, duzentos e cinco mil, duzentos e quarenta e cinco reais e oito centavos), conforme comprovam as cópias do Livro Razão mencionadas no item 2.2. No entanto o valor do saldo acima, constante do Balanço Patrimonial em 31/12/2005, deixou de constar da contabilidade, a partir de 01/01/2006, sem a realização de quaisquer lançamentos que justifique a sua ausência.

Simplesmente os valores da referida conta, constantes do Balanço encerrado em 31/12/2005, deixaram de constar no início do exercício seguinte sem a realização de quaisquer lançamentos de transferência ou lançamento a crédito em valor equivalente ao saldo devedor.

Já a recorrente, eu seu recurso alega o seguinte:

"Os pagamentos lançados no Livro Diário, de que se reporto o Auditor Fiscal, não foram creditados aos diretores o título de remuneração pelo trabalho (pró-Labore), mas sim, como distribuição de lucros e, em conformidade com o art. 201, § 1º, do Decreto nº 3.048/99:

"Art. 201. A contribuição a cargo da empresa, destinada à seguridade social, é de:

§ 1º São consideradas remuneração as importâncias auferidas em uma ou mais empresas, assim entendida a totalidade dos rendimentos pagos, devidos ou creditados a qualquer título, durante o mês, destinados a retribuir o trabalho, qualquer que seja a sua forma, inclusive os ganhos habituais sob a forma de utilidades, ressalvado o disposto no § 9º do art. 214 e excetuado o lucro distribuído ao segurado empresário, observados os termos do inciso II do § 5º."

A única proibição quanto a distribuição de lucros esta explicitada no art. 52, da Lei nº 8.212, verbis:

" Art. 52. À empresa em débito para com a Seguridade Social é proibido:

"I - distribuir bonificação ou dividendo a acionista;

II - dar ou atribuir cota ou participação nos lucros a sócio-cotista, diretor ou outro membro de órgão dirigente, fiscal ou consultivo, ainda que a título de adiantamento.

Parágrafo único. A infração do disposto neste artigo sujeita o responsável à multa de 50% (cinquenta por cento) das quantias que tiverem sido pagas ou creditadas a partir da data do evento, atualizadas na forma prevista no Art. 34. "

A questão ali vertida, porém, não se encaixa no caso da IMPUGNANTE, pois não tinha débitos para com a então Receita Previdenciária, no ano de 2004 e 2005.

Nem se pode, na hipótese se invocar o Decreto nº 4.729/03, ao dar nova redação ao art. 201, § 5º, do Decreto 3.048/99, ao enfatizar que o adiantamento de lucros ainda não apurado por meio de demonstração de resultado do exercício passou a ser base de contribuição previdenciária, porquanto na flagrante violação do princípio da legalidade (art. 150, I, CF e 97, CTN).

O fato é que sequer O Auditor Fiscal diligenciou no sentido de demonstrar inexistir lucros acumulados ou reservas de lucros de exercícios anteriores. A medida que se impõe é a improcedência dos lançamentos efetuados sob a nomenclatura de "adiantamento " à diretoria."

Conforme entendimento da recorrente, o único impedimento para distribuir os lucros sem a incidência das contribuições sociais devidas seria em razão da empresa estar em débito com a seguridade social. Segundo ela, não haveria débito no período autuado.

Entretanto, esse não é o objetivo do dispositivo citado pela contribuinte, uma vez que ele visa resguardar possíveis lucros para pagamento de dívidas, a exemplo da própria seguridade social. Dispositivo esse inteligente inclusive, frente às hipóteses de repasses a sócios e acionistas sem pagamentos de débitos contraídos pela empresa com a seguridade.

De outro lado, entende a recorrente que toda e qualquer distribuição de lucro deveria ser considerada isenta da contribuição para a seguridade social. Entendimento esse que também compreendo estar equivocado. Se assim fosse, então seria simples realizar todos os pagamentos como "*distribuição de lucros*", e ficar à margem da tributação sem responder às obrigações legais decorrentes dos fatos geradores do tributo.

Assim, para que o lucro distribuído não integre a base de cálculo da contribuição previdenciária, deverá estar efetivamente comprovada como tal pelos elementos da escrituração contábil.

A operação deve, portanto, ser baseada em provas idôneas aos autos.

Conforme o relatório fiscal citado acima, houve indícios carreados do repasse como pro labore disfarçado de distribuição de lucros. Enquanto esse é pago ao sócio em retribuição ao capital investido na sociedade, o pró-labore corresponde à retribuição recebida pelo sócio em decorrência de um trabalho realizado para a empresa. Sobre a última operação é devida a contribuição social de 20% sobre a remuneração paga, conforme dispõe Lei nº 8.212/91, em seu art. 22:

"Art. 22. A contribuição a cargo da empresa, destinada à Seguridade Social, além do disposto no art. 23, e' de:

(--)

iii - vinte por cento sobre o total das remunerações pagas ou creditadas a qualquer título, no decorrer do mês, aos segurados contribuintes individuais que lhe prestem serviços".

Entendo que as provas que constituíram o auto de infração deveria ser rebatida pela contribuinte, e que faltaram informações contábeis que pudesse afastar o entendimento da fiscalização, a exemplo da quantidade de "retiradas" ou resgates dos valores que não ficou claro no relatório fiscal, mas que em análise das informações dessa operação, pode ser constatado que ocorreu por mais de uma ou duas vezes, em razão de todos os sócios e diretores mencionados no relatório, além não ter sido demonstrado pelo balanço, bem como alguma prova contratual da empresa que permitisse a retirada antecipada de lucros.

Os elementos de provas dos próprios livros contábeis da recorrente (Livros Diários nºs 67 e 78, que constam também do processo principal, onde foram juntadas toda a documentação contábil da empresa), conforme relatado pela autoridade fiscal, fazem prova contra a contribuinte, pois não registram nenhum lançamento contábil que demonstre que a conta "1.1.02.004.01 - ADIANTAMENTO A DIRETORIA" discrimina valores relativos a distribuição de lucros. Esse mesmo entendimento constou da decisão *a quo*.

Nesse sentido, é base de cálculo da contribuição previdenciária o valor pago aos sócios, ainda que a título de antecipação de lucro da pessoa jurídica, pois nessa operação deve ter a discriminação entre a remuneração decorrente do trabalho e a proveniente do capital social, ou quando tratar-se de adiantamento de resultado ainda não apurado por meio de demonstração de resultado do exercício.

Portanto, verifico que não obrou a recorrente afastar em seu recurso as informações lançadas pelo fisco.

DA DECADÊNCIA

Aduz a recorrente que o processo foi parcialmente contaminado pelos efeitos da decadência, especificamente quanto aos períodos anteriores a **setembro de 2004 (competência de 2004 até agosto de 2004)**. Pede a recorrente a aplicação do disposto no art. 150, § 4º, do CTN.

A empresa tomou ciência da autuação em **21/09/2009 (fl. 03)**.

O pedido também foi feito em sede de primeiro grau, tendo a DRJ de origem proferido o seguinte entendimento:

*(...) Da leitura do excerto do Parecer PGFN/CAT nº 1617/2008 transcrito acima, e da análise dos autos, verifica-se que o prazo decadencial aplicável à presente autuação é o previsto no artigo 173, inciso I, do Código Tributário Nacional (5 anos a contar do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado), **já que o lançamento vertente foi efetuado devido a apuração, pela autoridade fiscal, da ocorrência de simulação (dissimulação no registro contábil de remuneração paga a contribuintes individuais)**.*

Com efeito, tendo em vista que a sociedade empresária Indústria de Borrachas NSO Ltda tomou ciência da presente autuação em 21/09/2009 (fl. 01), constata-se que nenhuma exigência contida na presente autuação foi alcançada pela decadência.

Portanto, segundo a DRJ, a aplicação do art. 173, inciso I, do CTN, decorreria da ocorrência de simulação do arcabouço contábil da empresa. Nesse quesito, possuo entendimento diverso da DRJ de origem.

Contudo, de toda a autuação verifico que a fiscalização não debruçou sobre a questão do intuito de dolo, fraude ou conluio. A simples alegação de que a contribuinte realizaria esse ato para simular o repasse no meu entender não é suficiente a afastar a aplicação. Isso porque a simples presunção de que haveria a simulação na distribuição de lucros, no sentido de não considerar pro-labore para fins de recolhimento da Contribuição social, não pode servir de mera base para atrair o disposto no art. artigo 150, § 4º, do CTN.

Verifica-se que nem multa agrava foi aplicada ao caso.

A multa qualificada está prevista no § 1º do art. 44 da Lei nº 9.430/96, nos casos previstos nos art. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis. Referidos dispositivos tratam das figuras da sonegação, fraude e conluio, nos seguintes termos:

"Art. 71. Sonegação é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária:

I – da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais;

II – das condições pessoais de contribuinte, suscetíveis de afetar a obrigação tributária principal ou o crédito tributário correspondente.

Art. 72. Fraude é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, ou a excluir ou modificar as suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do imposto devido a evitar ou diferir o seu pagamento.

Art. 73. Conluio é o ajuste doloso entre duas ou mais pessoas naturais ou jurídicas, visando qualquer dos efeitos referidos nos arts. 71 e 72".

Em conteúdo didático, produzido pelo jurista Fábio Piovezan Bozza, que já foi Conselheiro deste Tribunal, verifica-se que: *"dolo, fraude ou simulação, refere-se a um conjunto de vícios produzidos intencionalmente pelo contribuinte que, de má-fé, cria uma situação falsa ou de mera aparência e inebria o julgamento do Fisco sobre uma relação tributária já existente, de modo a eliminá-la, reduzi-la ou postergá-la"* (in *Planejamento Tributário e Autonomia Privada*. Série doutrina tributária v. XV. São Paulo: Quartier Latin, 2015, página 199).

Na declaração de voto de fls. 99/100, a conselheira Leila Simone Monego, que foi acompanhada também pela Conselheira Zila Noeme Alvarenga de Alencar, se posicionara pelo seguinte:

"(...)

No Relatório Fiscal, com efeito, a autoridade lançadora faz uma análise da movimentação da citada conta, apontando para a conclusão acima, da qual não divergimos, todavia, tocante ao evidente intuito de dolo, fraude ou de simulação, no presente caso constata-se que a fiscalização não demonstrou exaustivamente a existência da exceção legal, tanto isso é verdade, que sequer houve a aplicação da multa agravada de 150% - aplicável nos casos de evidente intuito de fraude -, para fins de comparativo da multa mais benéfica (quadro de fl. 47).

Entendo que a simulação do contribuinte requer fundamentação robusta, de que permita a comprovação de que realmente tenham sido usados artifícios para impedir o conhecimento da Administração Tributária acerca da existência e da natureza dos fatos geradores tributários".
Grifei.

Conforme se constata das fls. 66, houve recolhimento, ainda que parcial da contribuição, bem como das informações do processo principal (10920.004416/2009-15), que foram juntados os comprovantes de recolhimentos. Nas fls. 17 e seguintes do e-processo se constata os recolhimentos, rubricas e períodos dos recolhimentos.

O Superior Tribunal de Justiça consolidou seu entendimento no Recurso Especial n.º 973.733, de 12/08/2009, julgado sob o regime dos recursos repetitivos, de aplicação obrigatória a este Tribunal. Nesse sentido, o prazo decadencial para o Fisco lançar o crédito tributário é de cinco anos, contados: *i) a partir da ocorrência do fato gerador, quando houver antecipação de pagamento e não houver dolo, fraude ou simulação (art. 150, §4º, CTN); ou ii) a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, no caso de ausência de antecipação de pagamento (art. 173, I, CTN).*

Com isso, no presente caso verifico a possibilidade de atrair a aplicação do referido dispositivo do art. 150, §4º, do CTN.

Portanto, os cinco seriam contados a partir dos fatos geradores, correspondentes a 01/2004 e competências seguintes, até 08.2004, já que com a regra interpretada pelo STJ teria se consumado o prazo decadencial no período mencionado, uma vez que a intimação ocorreu no período de 21/09/2009 (fl. 03). Assim, transcorridos os 5 anos decadenciais.

De acordo com 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."

Nessas circunstâncias, existindo recolhimento de contribuições, o dispositivo a ser aplicado é o art. 150, § 4º, do CTN, independente se não ocorrer recolhimento específico sobre a mesma rubrica, devendo ser acatada a decadência dos **períodos de janeiro de 2004 a agosto de 2004.**

MULTA E RETROATIVIDADE BENIGNA

A autoridade fiscal, ao aplicar a multa assim descreveu:

601 - ACRESCIMOS LEGAIS - MULTA

601.09 - Competências : 05/2005, 07/2005 a 12/2005
 Lei n. 8.212, de 24.07.91, art. 35, I, II, III (com a redação dada pela Lei n. 9.876, de 26.11.99); Regulamento da Previdência Social, aprovado pelo Decreto n. 3.048, de 06.05.99, art. 239, III, "a", "b" e "c", parágrafos 2.º ao 6.º e 11.º, e art. 242, parágrafos 1.º e 2.º (com a redação dada pelo Decreto n. 3.265, de 29.11.99). CÁLCULO DA MULTA: PARA PAGAMENTO DE OBRIGAÇÃO VENCIDA, NÃO INCLUIDA EM NOTIFICAÇÃO FISCAL DE LANCAMENTO: 8% dentro do mês do mês de vencimento da obrigação; 14%, no mês seguinte; 20%, a partir do segundo mês seguinte ao do vencimento da obrigação; PARA PAGAMENTO DE CRÉDITOS INCLUIDOS EM NOTIFICAÇÃO FISCAL DE LANCAMENTO: 24% em até 15 dias do recebimento da notificação; 30% após o 15.º dia do recebimento da notificação; 40% após a apresentação de recurso desde que antecedido de defesa, sendo ambos tempestivos, até quinze dias da ciência da decisão do Conselho de Recursos da Previdência Social - CRPS; 50% após o 15.º dia da ciência da decisão do Conselho de Recursos da Previdência Social - CRPS, enquanto não inscrito em Dívida Ativa; PARA PAGAMENTO DO CRÉDITO INSCRITO EM DÍVIDA ATIVA: 60%, quando não tenha sido objeto de parcelamento; 70%, se houve parcelamento; 80%, após o ajuizamento da execução fiscal, mesmo que o devedor ainda não tenha sido citado, se o crédito não foi objeto de parcelamento; 100% após o ajuizamento da execução fiscal, mesmo que o devedor ainda não tenha sido citado, se o crédito foi objeto de parcelamento. OBS.: NA HIPÓTESE DAS CONTRIBUIÇÕES OBJETO DA NOTIFICAÇÃO FISCAL DE LANCAMENTO TEREM SIDO DECLARADAS EM GFIP, EXCETUADOS OS CASOS DE DISPENSA DA APRESENTAÇÃO DESSE DOCUMENTO, SERÁ A REFERIDA MULTA REDUZIDA EM 50% (CINQUENTA POR CENTO).

A nova Súmula CARF n.º 119, assim dispõe:

"No caso de multas por descumprimento de obrigação principal e por descumprimento de obrigação acessória pela falta de declaração em GFIP, associadas e exigidas em lançamentos de ofício referentes a fatos geradores anteriores à vigência da Medida Provisória n.º 449, de 2008, convertida na Lei n.º 11.941, de 2009, a retroatividade benigna deve ser aferida mediante a comparação entre a soma das penalidades pelo descumprimento das obrigações principal e acessória, aplicáveis à época dos fatos geradores, com a multa de ofício de 75%, prevista no art. 44 da Lei n.º 9.430, de 1996".

Com isso, o novo mandamento põe fim à discussão da multa e retroatividade benigna, sendo, portanto, aplicada ao presente caso.

CONCLUSÃO

Nessas circunstâncias, voto por CONHECER parcialmente do recurso, deixando de conhecer sobre a matéria de multa agravada, pelas razões expostas no voto, para no mérito dar PARCIAL PROVIMENTO ao Recurso Voluntário para reconhecer a decadência dos períodos de janeiro de 2004 a agosto de 2004, bem como para às exigências fiscais mantidas, para fins de aplicação da retroatividade benigna prevista no art. 106 do CTN, voto por aplicar a Súmula n.º 119 do CARF.

É como voto.

(assinado digitalmente)
 WESLEY ROCHA – Relator.

Processo nº 10920.004414/2009-26
Acórdão nº **2301-005.614**

S2-C3T1
Fl. 8
