



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

Processo nº 10935.005970/2007-99
Recurso nº 999.999 Voluntário
Acórdão nº 2301-002.669 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 13 de março de 2012
Matéria Contribuição Previdenciária
Recorrente COOPERATIVA AGROINDUSTRIAL LAR
Recorrida FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuições Previdenciárias

Período de Apuração: 01/01/2001 a 31/12/2006

MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL. VÍCIOS QUE NÃO ACARRETAM A NULIDADE DO LANÇAMENTO.

A existência de quaisquer vícios em relação ao Mandado de Procedimento Fiscal (MPF) não gera efeitos quanto à relação jurídica fisco x contribuinte estabelecida com o ato administrativo do lançamento, podendo aqueles ensejar, se for o caso, apuração de responsabilidade administrativa dos envolvidos, mas sem afetar a relação jurídica fisco x contribuinte.

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

De acordo com a Súmula Vinculante nº 08, do STF, os artigos 45 e 46 da Lei nº 8.212/1991 são inconstitucionais, devendo prevalecer, no que tange à decadência e prescrição, as disposições do Código Tributário Nacional (CTN). O prazo decadencial, portanto, é de cinco anos. O *dies a quo* do referido prazo é, em regra, aquele estabelecido no art. 173, inciso I do CTN (primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado), mas a regra estipulativa deste é deslocada para o art. 150, §4º do CTN (data do fato gerador) para os casos de lançamento por homologação nos quais haja pagamento antecipado em relação aos fatos geradores considerados no lançamento. Constatando-se dolo, fraude ou simulação, a regra decadencial é reenviada para o art. 173, inciso I do CTN. Na ausência de pagamentos relativos ao fato gerador em discussão, é de ser aplicada esta última regra.

CONTRIBUIÇÃO PARA FINANCIAMENTO DO SAT E DO RAT

É legítimo o estabelecimento, por Decreto, do grau de risco, com base na atividade preponderante da empresa. Considera-se preponderante a atividade que ocupa, na empresa, o maior número de segurados empregados e trabalhadores avulsos.

MATÉRIA OBJETO DE ATO DECLARATÓRIO DA PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL DISPENSANDO A CONTESTAÇÃO JUDICIAL. ART. 19 DA LEI 10.522/2002 QUE NÃO VINCULA O CARF.

Ato da PGFN que dispensa a contestação de matérias em virtude de jurisprudência pacífica do Supremo Tribunal Federal, ou do Superior Tribunal de Justiça, não vincula as decisões deste Colegiado, pois o §5º do art. 19 da lei 10.522/2002 não trata de decisões do CARF, mas apenas prevê a revisão de ofício para os créditos tributários já constituídos a ser feita pela autoridade lançadora. Ademais, o ato não diz respeito ao direito material e sim ao desinteresse da União em insistir com recursos que, mantido o estado atual da jurisprudência, não teriam êxito, o que diz respeito ao direito processual tributário.

MULTA MORATÓRIA. PENALIDADE MAIS BENÉFICA.

O não pagamento de contribuição previdenciária constituía, antes do advento da Lei nº 11.941/2009, descumprimento de obrigação acessória punida com a multa de mora do art. 35 da Lei nº 8.212/1991.

Revogado o referido dispositivo e introduzida nova disciplina pela Lei 11.941/2009, devem ser comparadas as penalidades anteriormente prevista com a da novel legislação (art. 35 da Lei nº 8.212/1991 c/c o art. 61 da Lei nº 9.430/1996), de modo que esta seja aplicada retroativamente, caso seja mais benéfica ao contribuinte (art. 106, II, “c” do CTN). Não há que se falar na aplicação do art. 35-A da Lei nº 8.212/1991 combinado com o art. 44, I da Lei nº 9.430/1996, já que estes disciplinam a multa de ofício, penalidade inexistente na sistemática anterior à edição da MP 449/2008, somente sendo possível a comparação com multas de mesma natureza. Assim, deverão ser cotejadas as penalidades da redação anterior e da atual do art. 35 da Lei nº 8.212/1991

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros da 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária da Segunda Seção de Julgamento, I) Por voto de qualidade: a) em dar provimento parcial ao recurso, no que tange à decadência, devido a aplicação da regra expressa no I, Art. 173 do CTN, para excluir do lançamento as contribuições apuradas até a competência 11/2001, anteriores a 12/2001, nos termos do voto do Redator(a). Vencidos os Conselheiros Leonardo Henrique Pires Lopes, Adriano Gonzáles Silvério e Damião Cordeiro de Moraes, que votaram em dar provimento parcial ao Recurso, pela aplicação da regra expressa no § 4º, Art. 150 do CTN; b) em negar provimento na questão do cálculo do SAT por estabelecimento, nos termos do voto do Redator. Vencidos os Conselheiros Adriano Gonzáles Silvério, Leonardo Henrique Pires Lopes, Damião Cordeiro de Moraes, que votaram em dar provimento ao recurso nesta questão; II) Por maioria de votos: a) em rejeitar a preliminar referente à equívocos no Mandado de Procedimento Fiscal (MPF), nos termos do voto do Redator designado. Vencidos os Conselheiros Leonardo Henrique Pires Lopes e Damião Cordeiro de Moraes, que votaram em dar provimento ao recurso nesta questão; b) em manter a aplicação da multa, nos termos do voto do Relator. Vencido o Conselheiro Mauro José Silva, que votou pelo afastamento da multa; b) em dar provimento parcial ao Recurso, no mérito, para que seja aplicada a multa prevista no Art. 61, da Lei nº 9.430/1996, se mais benéfica à Recorrente, nos termos do voto do(a) Relator(a). Vencidos os Conselheiros Bernadete de Oliveira Barros e Marcelo Oliveira, que votam em manter a multa aplicada; III) Por unanimidade de votos: a)) em negar provimento ao Recurso nas demais alegações da Recorrente, nos termos do voto do(a) Relator(a) Redator designado: Mauro José Silva.

Processo nº 10935.005970/2007-99
Acórdão n.º **2301-002.669**

S2-C3T1
Fl. 3

Marcelo Oliveira - Presidente

Leonardo Henrique Pires Lopes – Relator

Mauro José Silva – Redator Designado

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros os Conselheiros MARCELO OLIVEIRA (Presidente), ADRIANO GONZALES SILVERIO, BERNADETE DE OLIVEIRA BARROS, DAMIAO CORDEIRO DE MORAES, MAURO JOSE SILVA, LEONARDO HENRIQUE PIRES LOPES.

Relatório

Trata-se de Notificação Fiscal de Lançamento de Débito - NFLD, de nº 37.109.472-0, lavrado em face de COOPERATIVA AGROINDUSTRIAL LAR, da qual foi notificado em 05/10/2007, em virtude de ter deixado a Recorrente de proceder com o regular recolhimento das contribuições sociais sobre as remunerações pagas, aos segurados empregados, destinadas ao financiamento do benefício previsto nos art. 57 e 58 da Lei 8.213/91 e daqueles concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho.

Afirma o Relatório Fiscal (fls. 1283 e seguintes) que a sociedade é composta por sua matriz (sede) e filiais, assim observada a própria estrutura do Cadastro Nacional de Pessoa Jurídica onde existe um mesmo número identificador denominado raiz (no caso específico: 77.752.293) e cada filial é adicionada em números sequenciais, conforme a data de propositura de sua abertura.

Aduz ainda o Relato que a Recorrente é constituída sob a forma de cooperativa de produtores rurais, com disciplina pela Lei nº. 5.464, de 16 de dezembro de 1971 (lei que definiu a política nacional de cooperativismo e instituiu o regime jurídico das sociedades cooperativas), possui praticamente 70 estabelecimentos atuando em diversas áreas.

Para fins de regularização, foi imputado à Recorrente o pagamento do valor de R\$ 1.015.515,25 (um milhão, quinze mil, quinhentos e quinze reais e vinte e cinco centavos)

Irresignada, apresentou a Recorrente impugnação (fls. 1433 e seguintes), no escopo de desconstituir o lançamento pelo Fisco realizado, não tendo, todavia, obtido julgamento procedente do seu pedido, conforme se depreende da ementa abaixo transcrita:

DECADÊNCIA. REGULARIDADE DO MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL. ALÍQUOTA SAT.

As contribuições previdenciárias estão sujeitas ao prazo decadencial previsto no artigo 45 da Lei nº 8.212/91. Questões ligadas ao descumprimento do escopo do Mandado de Procedimento Fiscal, inclusive do prazo e das prorrogações, devem ser resolvidas no âmbito administrativo e não têm o condão de tornar nulo o lançamento. A contribuição para o SAT está de acordo com o ordenamento jurídico em vigor e a alíquota aplicável é graduada de acordo com o grau de risco da atividade preponderante da empresa.

Lançamento Procedente

Insatisfeita com a decisão proferida, apresentou a Recorrente Recurso Voluntário (fls. 1509 e seguintes), alegando em suma:

- a) A nulidade da ação fiscal por falta de Mandado de Procedimento Fiscal regular;

b) A improcedência do crédito tributário, vez que o grau de risco deve ser apurado em cada estabelecimento da empresa, isto é, considerando-se individualmente cada CNPJ;

c) Que seja reconhecida, em caráter sucessivo, na hipótese de vir a ser mantido o lançamento, requer seja declarada a decadência de todas as parcelas cujos fatos geradores ocorreram no período de Janeiro/2001 a Outubro/2002.

Assim, vieram os autos a este Conselho de Contribuintes por meio de Recurso Voluntário.

Sem Contrarrazões.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Leonardo Henrique Pires Lopes, Relator

Dos Pressupostos de Admissibilidade

Presentes os pressupostos de admissibilidade, conheço do Recurso e passo ao seu exame.

Da nulidade do MPF

Alega a Recorrente que a autuação em comento é nula, uma vez que o segundo MPF foi expedido fora do prazo previsto e em favor do mesmo auditor fiscal especificado no MPF anterior.

Meu entendimento, já expresso em diversos precedentes acerca do instrumento em comento (Mandado de Procedimento Fiscal), é o de que a instauração do procedimento de fiscalização e a ciência da emissão do Mandado de Procedimento Fiscal são exigências da Legislação fiscal e servem ao princípio maior que rege a administração, que é a segurança jurídica do ato administrativo lançado contra o contribuinte.

Assim, a complementação do MPF segue igual rito e formalidade, devendo servir para informar que o sujeito passivo continua sob ação fiscal, bem como para avaliar o procedimento final que é o lançamento de crédito ou a emissão de auto de infração.

Neste diapasão, se a legislação determina que um novo MPF expedido após expirado um mandado anterior seja dirigido a outro auditor fiscal, então esta exigência integra a validade da própria atividade fiscal, considerando o caráter formal de que se revestem os atos administrativos.

Diante do caso em comento, entendo que o presente lançamento não está revestido de todas as formalidades essenciais para que se considere que houve a regularidade do procedimento administrativo que originou a lavratura do auto, visto que não observou as condições e os limites impostos pela legislação em vigência que se consubstanciam em requisitos de eficácia do mesmo.

Frise-se, porque importante, que não se trata de mero formalismo, mas sim de garantir ao contribuinte a legitimidade do procedimento adotado pelo fisco para a feitura de lançamento, visto que o MPF também instrumento de controle da atividade de fiscalização. Esse foi o posicionamento adotado no julgamento do Recurso n.º 147.388, cujo relator foi o nosso Presidente, Conselheiro Julio Cesar Vieira Gomes, *in verbis*:

MPF. AUSÊNCIA DE MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL. NULIDADE DO LANÇAMENTO. O Mandado de Procedimento Fiscal – MPF confere aos lançamentos e autuações legitimidade de que decorreram dos motivos e informações

nele declarados. É também instrumento de controle da atividade de fiscalização. A ausência de MPF torna nulo todo o procedimento.

Processo Anulado.

Dessa maneira, o processo deveria ser anulado porquanto o vício no MPF tolhe o início, ou, no caso, a sequência do procedimento fiscalizatório.

Entretanto, esta Turma vem reiteradamente superando os óbices encontrados nos MPF's, sob o fundamento de que apenas se trata de instrumento de planejamento, controle e acompanhamento da ação fiscal, de modo que, sob a ótica do contribuinte, serve tão somente para dar-lhe ciência do início do procedimento fiscal.

Diante do posicionamento da maioria da Turma de que não há validade nos MPF's, passo ao exame dos demais pontos suscitados pelo recorrente.

Da Decadência

Tendo sido argüida, em via recursal, a decadência dos débitos compreendidos no presente lançamento, constata-se que parcela deles foi atingida pelo inegável decurso do prazo decadencial previsto em lei para a cobrança de valores relativos às contribuições previdenciárias.

No caso em apreço, quando da autuação, o prazo de decadência de que gozava o INSS para constituir seus créditos era de 10 (dez) anos, contados a partir do primeiro dia do exercício seguinte ao da ocorrência do fato gerador, nos termos do art. 45 da Lei 8.212/1991.

Ocorre que, nas sessões plenárias dos dias 11 e 12/06/2008, respectivamente, o Supremo Tribunal Federal - STF, por unanimidade, declarou inconstitucionais os artigos 45 e 46 da Lei nº 8.212, de 24/07/91 e editou a Súmula Vinculante nº 08. Seguem transcrições:

Parte final do voto proferido pelo Exmo Senhor Ministro Gilmar Mendes, Relator:

Resultam inconstitucionais, portanto, os artigos 45 e 46 da Lei nº 8.212/91 e o parágrafo único do art.5º do Decreto-lei nº 1.569/77, que versando sobre normas gerais de Direito Tributário, invadiram conteúdo material sob a reserva constitucional de lei complementar.

Sendo inconstitucionais os dispositivos, mantém-se hígida a legislação anterior, com seus prazos quinquenais de prescrição e decadência e regras de fluência, que não acolhem a hipótese de suspensão da prescrição durante o arquivamento administrativo das execuções de pequeno valor, o que equivale a assentar que, como os demais tributos, as contribuições de Seguridade Social sujeitam-se, entre outros, aos artigos 150, § 4º, 173 e 174 do CTN.

Diante do exposto, conheço dos Recursos Extraordinários e lhes nego provimento, para confirmar a proclamada inconstitucionalidade dos arts. 45 e 46 da Lei 8.212/91, por violação do art. 146, III, b, da Constituição, e do parágrafo único do art. 5º do Decreto-lei nº 1.569/77, frente ao § 1º do art. 18 da Constituição de 1967, com a redação dada pela Emenda Constitucional 01/69.

É como voto.

Súmula Vinculante nº 08:

“São inconstitucionais os parágrafo único do artigo 5º do Decreto-lei 1569/77 e os artigos 45 e 46 da Lei 8.212/91, que tratam de prescrição e decadência de crédito tributário”.

Os efeitos da Súmula Vinculante são previstos no artigo 103-A da Constituição Federal, regulamentado pela Lei nº 11.417, de 19/12/2006, *in verbis*:

Art. 103-A. O Supremo Tribunal Federal poderá, de ofício ou por provocação, mediante decisão de dois terços dos seus membros, após reiteradas decisões sobre matéria constitucional, aprovar súmula que, a partir de sua publicação na imprensa oficial, terá efeito vinculante em relação aos demais órgãos do Poder Judiciário e à administração pública direta e indireta, nas esferas federal, estadual e municipal, bem como proceder à sua revisão ou cancelamento, na forma estabelecida em lei. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 45, de 2004).

Lei nº 11.417, de 19/12/2006:

Regulamenta o art. 103-A da Constituição Federal e altera a Lei nº 9.784, de 29 de janeiro de 1999, disciplinando a edição, a revisão e o cancelamento de enunciado de súmula vinculante pelo Supremo Tribunal Federal, e dá outras providências.

...

Art. 2º O Supremo Tribunal Federal poderá, de ofício ou por provocação, após reiteradas decisões sobre matéria constitucional, editar enunciado de súmula que, a partir de sua publicação na imprensa oficial, terá efeito vinculante em relação aos demais órgãos do Poder Judiciário e à administração pública direta e indireta, nas esferas federal, estadual e municipal, bem como proceder à sua revisão ou cancelamento, na forma prevista nesta Lei.

§ 1º O enunciado da súmula terá por objeto a validade, a interpretação e a eficácia de normas determinadas, acerca das quais haja, entre órgãos judiciários ou entre esses e a administração pública, controvérsia atual que acarrete grave insegurança jurídica e relevante multiplicação de processos sobre idêntica questão.

Temos que a partir da publicação na imprensa oficial, que se deu em 20/06/2008, todos os órgãos judiciais e administrativos ficam obrigados a acatarem a Súmula Vinculante.

Assim, afastado por inconstitucionalidade o artigo 45 da Lei nº 8.212/91, resta verificar qual regra de decadência prevista no Código Tributário Nacional - CTN se aplica ao caso concreto.

Ocorre que este Código prevê a aplicação de duas regras, aparentemente conflitantes, tomando a primeira como termo inicial o pagamento indevido (art. 150, §4º), e a segunda o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido realizado (art. 173, I). Cumpre transcrever os referidos dispositivos legais:

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.

Harmonizando as normas acima transcritas, o Superior Tribunal de Justiça esclareceu a aplicação do art. 173 para os casos em que o tributo sujeitar-se a lançamento por homologação:

- 1) Quando não tiver havido pagamento antecipado;
- 2) Quando tiver ocorrido dolo, fraude ou simulação;
- 3) Quando não tiver havido declaração prévia do débito.

Cumpre transcrever o acórdão prolatado em sede de Recurso Especial representativo da controvérsia:

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

1. O prazo decadencial quinquenal para o Fisco constituir o crédito tributário (lançamento de ofício) conta-se do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, nos casos em que a lei não prevê o pagamento antecipado da exação ou quando, a despeito da previsão legal, o mesmo incorre, sem a constatação de dolo, fraude ou simulação do contribuinte, inexistindo declaração prévia do débito (Precedentes da Primeira Seção: REsp 766.050/PR, Rel. Ministro Luiz Fux, julgado em 28.11.2007, DJ 25.02.2008; AgRg nos EREsp 216.758/SP, Rel. Ministro Teori Albino Zavascki, julgado em 22.03.2006, DJ 10.04.2006; e EREsp 276.142/SP, Rel. Ministro Luiz Fux, julgado em 13.12.2004, DJ 28.02.2005).

2. É que a decadência ou caducidade, no âmbito do Direito Tributário, importa no perecimento do direito potestativo de o Fisco constituir o crédito tributário pelo lançamento, e, consoante doutrina abalizada, encontra-se regulada por cinco regras jurídicas gerais e abstratas, entre as quais figura a regra da decadência do direito de lançar nos casos de tributos sujeitos ao lançamento de ofício, ou nos casos dos tributos sujeitos ao lançamento por homologação em que o contribuinte não efetua o pagamento antecipado (Eurico Marcos Diniz de Santi, "Decadência e Prescrição no Direito Tributário", 3ª ed., Max Limonad, São Paulo, 2004, págs. 163/210).

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

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

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

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

(REsp 973733/SC, Rel. Ministro LUIZ FUX, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 12/08/2009, DJe 18/09/2009).

No voto lavrado no referido REsp 973.733/SC, foi transcrito entendimento firmado em outro julgamento (REsp 766.050/PR, Rel. Ministro Luiz Fux, DJ 25.02.2008), que limitam a aplicação do art. 150, §4º do CTN às hipóteses que tratam de tributo sujeito a lançamento por homologação, "quando ocorrer pagamento antecipado inferior ao efetivamente devido, sem que o contribuinte tenha incorrido em fraude, dolo ou simulação, nem sido notificado pelo Fisco de quaisquer medidas preparatórias".

No caso dos autos, verifica-se que a contribuição lançada refere-se às contribuições sociais patronais incidentes sobre as remunerações pagas aos segurados empregados e destinadas ao financiamento do benefício previsto nos artigos. 57 e 58 da Lei nº 8.213, de 24 de julho de 1991, e daqueles concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho.

Depreende-se dos autos, a partir da análise das folhas como um todo, que a Recorrente efetuou o pagamento de algumas das contribuições devidas à Seguridade Social, o que afasta, de início, um dos pressupostos para aplicação do art. 173 do CTN.

Outrossim, não tendo sido comprovando que sua conduta tenha sido eivada de dolo, fraude ou simulação, restando configurado, portanto, o pressuposto fático ensejador da aplicação do prazo decadencial previsto no artigo 150, §4º do Código Tributário Nacional, fica definitivamente afastada a incidência do disposto no artigo 173, I do mesmo dispositivo legal.

Deste modo, considerando que o crédito previdenciário foi constituído em 05/10/2007, envolvendo as competências de 01/01/2001 a 31/12/2006, encontram-se decaídos os períodos até 09/2002, isto é, anteriores 10/2002.

Do Mérito

Do recolhimento do SAT por estabelecimento individual

No que pertine à forma de recolhimento das contribuições relativas aos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais de trabalho (SAT), cabe destacar que, anteriormente, o enquadramento na referida contribuição era feito levando-se em consideração todos os estabelecimentos da empresa, de modo que a alíquota referente ao SAT seria única.

Se, por exemplo, houvesse um único estabelecimento com risco grave, tendo 300 empregados, e outros cinco estabelecimentos com risco leve, tendo, cada um, 30 empregados cada, o SAT seria calculado sobre a remuneração de todos os 450 empregados.

Nesse sentido, o presente lançamento está exigindo a diferença de alíquota do SAT/GIILRALT no percentual de 1% - a partir da competência de Janeiro/2001, por entender que o grau de risco da atividade deve ser apurado considerando a empresa em seu todo, como se confere da transcrição do item 13, do Relatório Fiscal.

Todavia, o entendimento mais recente acerca do tema firmou-se no sentido de que o enquadramento do SAT é realizado de forma individual, considerando-se cada CNPJ das empresas submetidas à fiscalização.

É o que se depreende da ementa de julgado oriundo do Superior Tribunal de Justiça – STJ colacionada abaixo:

TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÃO SOCIAL. SAT. DECISÃO QUE ASSEGURA A TRIBUTAÇÃO NOS MOLDES PREVISTOS NA SÚMULA N. 351 DO STJ. INEXISTÊNCIA DE REEXAME DO CONJUNTO FÁTICO-PROBATÓRIO. VIOLAÇÃO À SÚMULA N. 7 AFASTADA. 1. A alíquota da contribuição para o Seguro de Acidente do Trabalho (SAT) é aferida pelo grau de risco desenvolvido em cada empresa, individualizada pelo seu CNPJ, ou pelo grau de risco da atividade preponderante, quando houver apenas um registro. Súmula n. 351 do STJ. 2. Decisão que não reduziu a alíquota da contribuição devida, mas apenas assegurou ao contribuinte o direito de ser tributado da forma estatuída por esta Corte. Inexistência de violação à Súmula n. 7 do STJ. 3. Agravo regimental não provido. (STJ, AGRESP 724347, Rel.: Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, Órgão Julgador: SEGUNDA TURMA, Julgado em: 03/12/2009, DJe: 16/12/2009) (Grifo meu)

É tão pacífico o referido entendimento, que o Superior Tribunal de Justiça - STJ já editou súmula acerca do tema:

Alíquota de Contribuição para o Seguro de Acidente do Trabalho (SAT)

A alíquota de contribuição para o Seguro de Acidente do Trabalho (SAT) é aferida pelo grau de risco desenvolvido em cada empresa, individualizada pelo seu CNPJ, ou pelo grau de risco da atividade preponderante quando houver apenas um registro.

STJ Súmula nº 351 - 11/06/2008 - DJe 19/06/2008

Seguindo dita orientação, o Ato Declaratório nº 11/2011, da Procuradoria Geral da Fazenda Nacional, publicado no Diário Oficial da União em 15/12/2011, consolidou, na esfera fiscal, o já pacífico entendimento de que nas ações judiciais que discutam a aplicação da alíquota de contribuição para o Seguro de Acidente do Trabalho (SAT), aferida pelo grau de risco desenvolvido em cada empresa, a verificação deve ser feita de forma individualizada pelo seu CNPJ, ou pelo grau de risco da atividade preponderante quando houver apenas um registro, sendo, desnecessárias, portanto, maiores digressões a respeito.

Este entendimento já consolidado veio apenas confirmar a autonomia e individualidade das filiais em relação à matriz, sobretudo quando possuem contabilidades distintas e CNPJ'S individualizados.

Destarte, deve ser considerado, neste ponto, procedente o Recurso Voluntário interposto pela Recorrente, vez que as contribuições relativas ao SAT devem ser recolhidas levando-se em consideração cada estabelecimento de forma individualizada.

Da multa aplicada

A autuação em comento refere-se ao descumprimento pelo contribuinte da sua obrigação tributária principal, consistente no dever de recolher a contribuição previdenciária dentro do prazo previsto em lei.

Além do pagamento do tributo não recolhido, a legislação vigente à época da ocorrência dos fatos geradores previa a imposição ao contribuinte da penalidade correspondente ao atraso no pagamento, conforme art. 35 da Lei nº 8.212/1991, que escalonava a multa (I) de 4% a 20%, quando o valor devido não tivesse sido incluído em notificação fiscal de lançamento, (II) de 12% a 50% para pagamento de créditos incluídos em notificação fiscal, e (III) de 30% a 100% nos casos em que o débito já tivesse sido inscrito em dívida ativa.

Como se depreende do *caput* do art. 35 referido (*sobre as contribuições sociais em atraso, arrecadadas pelo INSS, incidirá multa de mora, que não poderá ser relevada, nos seguintes termos...*) a penalidade decorria do atraso no pagamento, independentemente de o lançamento ter sido efetuado de ofício ou não.

Em outras palavras, não existia na legislação anterior a multa de ofício, aplicada em decorrência do lançamento de ofício pela auditoria fiscal, mas apenas a multa de mora, oriunda do atraso no recolhimento da contribuição. A punição do art. 35 da referida lei dirigia-se à demora no pagamento, sendo mais agravada/escalonada de acordo com o momento em que fosse recolhida.

Ocorre que, com o advento da MP nº 449/2008, posteriormente convertida na Lei nº 11.941/2009, o art. 35 da Lei nº 8.212/1991 foi revogado, tendo sido incluída nova redação àquele art. 35.

A análise dessa nova disciplina sobre a matéria, introduzida em dezembro/2008, adquire importância em face da retroatividade benigna da legislação posterior que culmine penalidade mais benéfica ao contribuinte, nos termos do art. 106, II do CTN, *in verbis*:

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 07/06/2012 por MAURO JOSE SILVA, Assinado digitalmente em 02/07/2012 por

MARCELO OLIVEIRA, Assinado digitalmente em 19/06/2012 por LEONARDO HENRIQUE PIRES LOPES, Assinado d

igitalmente em 07/06/2012 por MAURO JOSE SILVA

Impresso em 18/09/2012 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Art. 106. A lei aplica-se a ato ou fato pretérito:

I - em qualquer caso, quando seja expressamente interpretativa, excluída a aplicação de penalidade à infração dos dispositivos interpretados;

II - tratando-se de ato não definitivamente julgado:

a) quando deixe de defini-lo como infração;

b) quando deixe de tratá-lo como contrário a qualquer exigência de ação ou omissão, desde que não tenha sido fraudulento e não tenha implicado em falta de pagamento de tributo;

c) quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática.

Cabe, portanto, analisar as disposições introduzidas com a referida MP nº 449/2008 e mantidas com a sua conversão na Lei nº 11.941/2009:

Art. 35 da Lei nº 8.212/1991 - *Os débitos com a União decorrentes das contribuições sociais previstas nas alíneas a, b e c do parágrafo único do art. 11 desta Lei, das contribuições instituídas a título de substituição e das contribuições devidas a terceiros, assim entendidas outras entidades e fundos, não pagos nos prazos previstos em legislação, serão acrescidos de multa de mora e juros de mora, nos termos do art. 61 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996.*

Art. 61 da Lei nº 9.430/1996 - *Os débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, cujos fatos geradores ocorrerem a partir de 1º de janeiro de 1997, não pagos nos prazos previstos na legislação específica, serão acrescidos de multa de mora, calculada à taxa de trinta e três centésimos por cento, por dia de atraso.*

§ 1º *A multa de que trata este artigo será calculada a partir do primeiro dia subsequente ao do vencimento do prazo previsto para o pagamento do tributo ou da contribuição até o dia em que ocorrer o seu pagamento.*

§ 2º *O percentual de multa a ser aplicado fica limitado a vinte por cento.*

À primeira vista, a indagação de qual seria a norma mais favorável ao contribuinte seria facilmente resolvida, com a aplicação retroativa da nova redação do art. 35 da Lei nº 8.212/1991 c/c o art. 61 da Lei nº 9.430/1996, sendo esta última a utilizada nos casos em que a multa de mora excedesse o percentual de 20% previsto como limite máximo pela novel legislação.

Contudo, o art. 35-A, também introduzido pela mesma Lei nº 11.941/2009, passou a punir o contribuinte pelo lançamento de ofício, conduta esta não tipificada na legislação anterior, calculado da seguinte forma:

Art. 35-A. Nos casos de lançamento de ofício relativos às contribuições referidas no art. 35 desta Lei, aplica-se o disposto no art. 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996.

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas:

I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata;

II - de 50% (cinquenta por cento), exigida isoladamente, sobre o valor do pagamento mensal:

a) na forma do art. 8º da Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988, que deixar de ser efetuado, ainda que não tenha sido apurado imposto a pagar na declaração de ajuste, no caso de pessoa física;

b) na forma do art. 2º desta Lei, que deixar de ser efetuado, ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente, no caso de pessoa jurídica.

Pela nova sistemática aplicada às contribuições previdenciárias, o atraso no seu recolhimento será punido com multa de 0,33% por dia, limitado a 20% (art. 61 da Lei nº 9.430/1996). Sendo o caso de lançamento de ofício, a multa será de 75% (art. 44 da Lei nº 9.430/1996).

Não existe qualquer dúvida quanto à aplicação da penalidade em relação aos fatos geradores ocorridos após o advento da MP nº 449/2008. Contudo, diante da inovação em se aplicar também a multa de ofício às contribuições previdenciárias, surge a dúvida de com que norma será cotejada a antiga redação do art. 35 da Lei nº 8.212/1991 para se verificar a existência da penalidade mais benéfica nos moldes do art. 106, II, “c” do CTN.

Isto porque, caso seja acolhido o entendimento de que a multa de mora aferida em ação fiscal está disciplinada pelo novo art. 35 da Lei nº 8.212/1991 c/c o art. 61 da Lei 9.430/1996, terá que ser limitada ao percentual de 20%.

Ocorre que alguns doutrinadores defendem que a multa de mora teria sido substituída pela multa de ofício, ou ainda que esta seria sim prevista no art. 35 da Lei nº 8.212/1991, na sua redação anterior, na medida em que os incisos II e III previam a aplicação da penalidade nos casos em que o débito tivesse sido lançado ou em fase de dívida ativa, ou seja, quando tivesse decorrido de lançamento de ofício.

Contudo, nenhum destes dois entendimentos pode prevalecer.

Consoante já afirmado acima, a multa prevista na redação anterior do art. 35 da Lei nº 8.212/1991 destinava-se a punir a demora no pagamento do tributo, e não o pagamento em razão de ação fiscal. O escalonamento existente era feito de acordo com a fase do pagamento, isto é, quanto mais distante do vencimento do pagamento, maior o valor a ser pago, não sendo punido, portanto, a não espontaneidade do lançamento.

Também não seria possível se falar em substituição de multa de mora por multa de ofício, pois as condutas tipificadas e punidas são diversas. Enquanto a primeira relaciona-se com o atraso no pagamento, independentemente se este decorreu ou não de autuação do Fisco, a outra vincula-se à ação fiscal.

Por outro lado, não me parece correta a comparação da nova multa calculada conforme o art. 35-A da Lei nº 8.212/1991 c/c o art. 44, I da Lei nº 9.430/1996 (multa de ofício prevista em 75% do valor da contribuição devida) com o somatório das multas previstas no art. 32, §4º e 5º e no revogado art. 35 ambos da Lei nº 8.212/1991.

Em primeiro lugar, esse entendimento somente teria coerência, o que não significa legitimidade, caso se entendesse que a multa de ofício substituiu as penalidades tanto pelo descumprimento da obrigação principal quanto pelo da acessória, unificando-as.

Nesses casos, concluindo-se pela aplicação da multa de ofício, por ser supostamente a mais benéfica, os autos de infração lavrados pela omissão de fatos geradores em GFIP teriam que ser anulados, já que a penalidade do art. 44, I da Lei nº 9.430/1996 (multa de ofício) estaria substituindo aquelas aplicadas em razão do descumprimento da obrigação acessória, o que não vem sendo determinado pelo Fisco.

Em segundo lugar, não se podem comparar multas de naturezas distintas e aplicadas em razão de condutas diversas. Conforme determinação do próprio art. 106, II do CTN, a nova norma somente retroage quando deixar de definir o ato como infração ou quando cominar-lhe penalidade menos severa. Tanto em um quanto no outro caso verifica-se a edição de duas normas em momentos temporais distintos prescrevendo a mesma conduta, porém com sanções diversas.

Assim, somente caberia a aplicação do art. 44, I da Lei nº 8.212/1996 se a legislação anterior também previsse a multa de ofício, o que não ocorria até a edição da MP nº 449/2008.

A anterior multa de mora somente pode ser comparada com penalidades que tenha a mesma *ratio*, qual seja, o atraso no pagamento das contribuições.

Revogado o art. 35 da Lei nº 8.212/1991, cabe então a comparação da penalidade aplicada anteriormente com aquela da nova redação do mesmo art. 35, já transcrita acima, que remete ao art. 61 da Lei nº 9.430/1996.

Não só a natureza das penalidades leva a esta conclusão, como também a própria alteração sofrida pelo dispositivo. No lugar da redação anterior do art. 35, que dispunha sobre a multa de mora, foi introduzida nova redação que também disciplina a multa de mora, agora remetendo ao art. 61 da Lei nº 9.430/1996. Estes dois dispositivos é que devem ser comparados.

Diante de todo o exposto, não é correto comparar a multa de mora com a multa de ofício. Esta terá aplicação apenas aos fatos geradores ocorridos após o seu advento.

Para fins de verificação de qual será a multa aplicada no caso em comento, deverão ser cotejadas as penalidades da redação anterior e da atual do art. 35 da Lei nº 8.212/1991.

Da Conclusão

Diante do exposto, conheço do recurso para DAR-LHE PARCIAL PROVIMENTO, no sentido de reconhecer a decadência das competências referentes aos

Processo nº 10935.005970/2007-99
Acórdão n.º **2301-002.669**

S2-C3T1
Fl. 16

períodos até 09/2002, isto é, anteriores 10/2002, reconheço e determino também serem as contribuições devidas ao SAT calculadas de forma individualizada considerando-se a alíquota para cada estabelecimento em separado, como para determinar que sejam cotejadas as multas previstas no art. 35 em sua redação atual e anterior da Lei 8.212/91, aplicando-se a que seja mais benéfica ao contribuinte.

É como voto.

Sala das Sessões, em 13 de março de 2012

Leonardo Henrique Pires Lopes

Voto Vencedor

Conselheiro Mauro José Silva, Redator Designado:

Apresentamos nossas considerações em sintonia com os aspectos do Acórdão para os quais fomos designados como Redator do voto vencedor.

Do MPF como simples instrumento de controle administrativo interno

O contribuinte alega nulidade do lançamento devido a irregularidades nas emissões do MPF, o que nos remete às exigências para a validade do auto de infração que o Decreto 70.235 de 06/03/1972 prescreve:

"Art. 10 O auto de infração será lavrado por servidor competente, no local da verificação da falta, e conterà obrigatoriamente:

I - A qualificação do autuado;

II - O local, a data e a hora da lavratura;

III - A descrição do fato;

IV - A disposição legal infringida e a penalidade aplicável;

V - A determinação da exigência e a intimação para cumpri-la ou impugná-la no prazo de trinta dias;

VI - A assinatura do autuante e a indicação de seu cargo ou função e o número de matrícula."

Ainda no mesmo diploma legal ficaram estabelecidos os casos de nulidade:

"Art. 59. São nulos:

I - Os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

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

§ 1º A nulidade de qualquer ato só prejudica os posteriores que dele diretamente dependam ou sejam consequência.

§ 2º Na declaração de nulidade, a autoridade dirá os atos alcançados e determinará as providências necessárias ao prosseguimento ou solução do processo."

Da leitura acima, conclui-se que a nulidade do auto de infração poderá ser declarada no caso de não constar, ou constar de modo errôneo no mesmo, a descrição dos fatos ou o enquadramento legal de modo a consubstanciar preterição do direito à defesa. No entanto, no caso em tela observa-se que o auto de infração contém os elementos necessários e suficientes para o atendimento do art. 10 do Decreto nº 70.235/72, não ensejando declaração de nulidade.

Esclareça-se que o Mandado de Procedimento Fiscal - MPF, atualmente disciplinado pela Portaria SRF nº 11.371, de 2007, é instrumento interno de planejamento e controle das atividades e procedimentos fiscais relativos aos tributos e contribuições

administrados pela Secretaria da Receita Federal. Mandado este que consiste em uma ordem emanada de dirigentes das unidades da Receita Federal para que seus auditores, em nome desta, executem atividades fiscais (fiscalização, diligência, etc.) tendentes a verificar o cumprimento das obrigações tributárias por parte do sujeito passivo.

Diante de todo o exposto, descabe a preliminar de nulidade do lançamento com base em suposta incompetência da autoridade autuante, não tendo ocorrido também, de igual modo, o suposto cerceamento de defesa previsto no art. 59, I, do Decreto nº 70.235, de 1972.

O entendimento acima expresso é corroborado pela sentença proferida em sede de mandado de segurança, pelo juiz Ivan Velasco Nascimento, da 8ª Vara Federal, segundo a qual a norma administrativa que disciplinava o MPF à época, Portaria SRF nº 1.265, de 1999, “é colidente com outras normas tributárias que ocupam patamares mais elevados”, afirmando ainda que:

“Não há dúvida de que a exigência de prévia emissão do MPF_E, para que o auditor possa cumprir o seu dever, ante a constatação da ocorrência de fato típico, é medida de efeito concreto que hostiliza o disposto no artigo 95 da Lei nº 4.502/94 c/c artigo 9º do Decreto-Lei 1.024/69 e cerceia o direito e dever, líquido e certo, do auditor executor da fiscalização”.

... pode e deve agir imediatamente, sob pena de colocar em risco os interesses da Fazenda Nacional e arcar com os rigores da lei”.

A prof. Maria Sylvia Zanella di Prieto, em parecer solicitado pelo Sindicato Nacional dos Auditores-Fiscais da Receita Federal, também, é taxativa sobre a questão da competência:

*A competência para realizar o ato administrativo do lançamento tributário é do Auditor-Fiscal da Receita Federal, em razão de sua investidura no cargo, cujas atribuições são definidas em lei. Essa competência não pode ser condicionada ou limitada por portaria administrativa. O Auditor-Fiscal da Receita Federal pode exercer as suas atribuições independentemente da emissão de Mandado de Procedimento Fiscal ou **quando este esteja com prazo de validade vencido, sem que isto caracterize incompetência ou vício de nulidade que possa ser declarado pelas autoridades incumbidas do julgamento nos processos de contencioso administrativo.** (grifei)*

Neste contexto, vale transcrever, ainda, trecho de artigo de nossa lavra, publicado na revista “Tributação em revista”, ano 9, nº 37, fls. 15 e 16:

“Interpretar o Mandado de Procedimento Fiscal como instrumento que concede competência ao auditor-fiscal para realizar a fiscalização equivale a afirmar que os lançamentos lavrados por auditor-fiscal que não possua tal instrumento é ato administrativo lavrado por servidor incompetente, o que acarretaria a nulidade, conforme estatuído pelo art. 59 do Decreto 70.235/72, com as alterações da Lei 8.748/93”.

*Ressalte-se que a falta de Mandado de Procedimento Fiscal tanto pode advir do fato de este não ter sido emitido como da **extinção de instrumento anteriormente emitido, na hipótese de ultrapassado o prazo de conclusão da fiscalização (120 dias)***

sem que tenha havido sua prorrogação, nos termos do art.15, inciso II, da Portaria 3.007/2001.

A gênese normativa da competência é a lei, o que afasta tal interpretação, uma vez que o Mandado de Procedimento Fiscal é instrumento criado inicialmente por portaria e, posteriormente, previsto em decreto.

Não há dúvida, portanto, que o Mandado de Procedimento Fiscal é instrumento de controle administrativo da fiscalização.”

...

A competência para o lançamento tributário que possui o auditor-fiscal da Receita Federal tem origem, como não poderia deixar de ser, na lei.”

Transcreve-se, ainda, outras ementas de acórdãos do Conselho de Contribuintes no mesmo sentido:

MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL - MPF - A atividade de seleção do contribuinte a ser fiscalizado, bem assim a definição do escopo da ação fiscal, inclusive dos prazos para a execução do procedimento, são atividades que integram o rol dos atos discricionários, moldados pelas diretrizes de política administrativa de competência da administração tributária. Neste sentido, o MPF tem tripla função: a) materializa a decisão da administração, trazendo implícita a fundamentação requerida para a execução do trabalho de auditoria fiscal, b) atende ao princípio constitucional da cientificação e define o escopo da fiscalização e c) reverência o princípio da pessoalidade. Questões ligadas ao descumprimento do escopo do MPF, inclusive do prazo e das prorrogações, devem ser resolvidas no âmbito do processo administrativo disciplinar e não tem o condão de tornar nulo o lançamento tributário que atendeu aos ditames do art. 142 do CTN.(1º Conselho de Contribuinte, Sétima Câmara, Acórdão 107-06820 em 16/10/2002, Relator Conselheiro Luiz Martins Valero)

MPF.MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL. PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL.POSTULADOS. INOBSERVÂNCIA. CAUSA DE NULIDADE. ARGÜIÇÃO RECURSAL. IMPROCEDÊNCIA. O Mandado de Procedimento Fiscal (MPF) fora concebido com o objetivo de disciplinar a execução dos procedimentos fiscais relativos aos tributos e contribuições sociais administrados pela Secretaria da Receita Federal. Não atinge a competência impositiva dos seus Auditores Fiscais que, decorrente de ato político por outorga da sociedade democraticamente organizada e em benefício desta, há de subsistir em quaisquer atos de natureza restrita e especificamente voltados para as atividades de controle e planejamento das ações fiscais. A não-observância - na instauração ou na amplitude do MPF - poderá ser objeto de repreensão disciplinar, mas não terá fôlego jurídico para retirar a competência das autoridades fiscais na concreção plena de suas atividades legalmente próprias. A incompetência só ficará caracterizada quando o ato não se incluir nas atribuições legais

do agente que o praticou.(1º Conselho de Contribuintes, Sétima Câmara, Acórdão 107-06797 em 18/09/2002, Relator Conselheiro Neicyr de Almeida)

PRELIMINAR - NULIDADE - MPF - É de ser rejeitada a nulidade do lançamento, por constituir o Mandado de Procedimento Fiscal elemento de controle da administração tributária, não influenciando na legitimidade do lançamento tributário.(1º conselho de contribuintes, Sexta Câmara, Acórdão 106-12941 em 16/10/2002, Relator Conselheiro Luiz Antonio de Paula)

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. NULIDADE. MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL. Os vícios verificados em desatendimento às normas relativas ao Mandado de Procedimento Fiscal não têm o condão de invalidar um lançamento constituído nos moldes do Decreto nº 70.235/72 e alterações posteriores. In casu, sequer vício existiu porque as Verificações Obrigatórias podem ocorrer, também, na hipótese em que não haja tributo ou contribuição declarado ou recolhido.

NORMAS PROCESSUAIS - FALTA MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL – NULIDADE DO LANÇAMENTO – INEXISTÊNCIA – A Portaria SRF nº 1.265, de 1999, que instituiu o Mandado de Procedimento Fiscal – MPF, em virtude do princípio da legalidade (CF, art. 5º, inc. II) e da hierarquia das leis, não se sobrepõe às disposições do Código Tributário Nacional - CTN, às do Decreto nº 70.235, de 1972, em especial às dos arts. 7º e 59, que versam, respectivamente, sobre o início do procedimento fiscal e sobre as hipóteses de nulidade do lançamento.

NORMAS PROCESSUAIS - INOCORRÊNCIA DE NULIDADE – MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL - O MPF, primordialmente, presta-se como um instrumento de controle criado pela Administração Tributária para dar segurança e transparência à relação Fisco-contribuinte, que objetiva assegurar ao sujeito passivo que seu nome foi selecionado segundo critérios objetivos e impessoais, e que o agente fiscal nele indicado recebeu do Fisco a incumbência para executar aquela ação fiscal. Pelo MPF o auditor está autorizado a dar início ou a levar adiante o procedimento fiscal. O MPF sozinho não é suficiente para demarcar o início do procedimento fiscal, o que reforça o seu caráter de subsidiariedade aos atos de fiscalização e implica em que, ainda que ocorram problemas com O MPF, não teria como efeito tornar inválido os trabalhos de fiscalização desenvolvidos, nem dados por imprestáveis os documentos obtidos para respaldar o lançamento de créditos tributários apurados. A prorrogação após o vencimento do prazo do mandado de procedimento fiscal (MPF) não se constitui hipótese legal de nulidade do lançamento.

Acórdão CSRF/02-02.543 de 22/01/2007

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. MPF. NULIDADE. Descabe a arguição de nulidade quando se verifica que o Auto de Infração foi lavrado por pessoa competente para fazê-lo e em consonância com a legislação vigente. O MPF é mero

instrumento de controle da atividade de fiscalização no âmbito da Secretaria da Receita Federal, de modo que eventual irregularidade na sua expedição, ou nas renovações que se seguem, não acarreta a nulidade do lançamento.

Considerando as lições doutrinárias e a jurisprudência administrativa, bem como respeitando as normas que validamente regem a matéria, expressamos nossa conclusão de que **o Mandado de Procedimento Fiscal não é instrumento que outorga ou retira competência, uma vez que esta necessita de lei que lhe defina os contornos e aquele foi instituído por Decreto. A utilização do Mandado de Procedimento Fiscal restringe-se aos interesses da administração tributária em controlar a atuação dos servidores legalmente competentes para efetuar o lançamento.**¹

Apresentada nossa posição em relação à ausência de causa para nulidade do lançamento por vício de competência nos casos lançamento não precedidos de MPF ou que foram precedidos de MPF com algum vício de emissão ou prorrogação, passamos a enfrentar a segunda possibilidade de causa para nulidade do ato administrativo de lançamento: vício de forma ou vício por ausência de formalidades essenciais.

Entre os que defendem a existência de vício de forma encontramos o ilustre Conselheiro dessa Turma, Leonardo Henrique Pires Lopes, que se manifestou nesse sentido no voto que proferiu na ocasião do julgamento do recurso 268.580. O Conselheiro concluiu que “o MPF é elemento imprescindível (formalidade essencial) a validade do ato de fiscalização, que precede a constituição do crédito tributário”. No mesmo sentido, a ex-Auditora Mary Elbe entendeu que o MPF “adquiriu status de um instrumento e uma formalidade essencial, indispensável para que o lançamento, como produto final do procedimento fiscal, seja executado e considerado válido”.

No raciocínio de ambos os juristas encontramos duas premissas: o veículo normativo que institui o MPF seria apto a instituir uma formalidade essencial para o lançamento e os procedimentos de fiscalização são imprescindíveis para o ato administrativo do lançamento.

Veremos que ambas as premissas devem ser afastadas.

Já dissemos que a Constituição Federal, no art. 146, inciso III, alínea “b”, exige que as normas gerais sobre o lançamento sejam estabelecidas em Lei Complementar, sendo que os arts. 142 a 150 do CTN exercem tal função. Especialmente no art. 142 não encontramos a exigência de uma formalidade essencial que pudesse ser equiparada ao MPF.

Ou seja, não há previsão no CTN para a existência de uma formalidade essencial para o lançamento similar ao MPF. Considerando que o MPF foi instituído por Decreto, fácil concluir que seu “status” de formalidade essencial – se é que existe – foi-lhe concedido por norma infra legal que não estava autorizada para tanto pelo texto constitucional.

Quanto ao lançamento ser, necessariamente, precedido por procedimento inquisitorial investigatório, Paulo de Barros Carvalho já foi categórico em assentar que “o procedimento não é da essência do lançamento, que pode consubstanciar ato isolado, independente de qualquer outro.”² Além de tal lição doutrinária, podemos observar que inúmeros lançamentos são realizados sem que qualquer procedimento investigatório seja realizado em situações nas quais a autoridade lançadora dispõe de todos os elementos para, em estrita obediência aos ditames do art., 142 do CTN, “verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível” . No campo da lógica simples já podemos descaracterizar a natureza de formalidade essencial do MPF, pois o que é essencial não se dispensa, existe em todos os casos, está sempre presente, o que não constitui a realidade do MPF. E a realidade dos fatos está fundada em norma infra legal, pois, a Portaria MPS/SRP N° 3.031/2005, publicada em 22/12/2005, dispensou a emissão de MPF em várias situações, *in verbis*:

“Art. 11. O MPF não será exigido nas hipóteses de procedimento de fiscalização:
I - relativo à análise interna e regularização de divergências entre GFIP e GPS, objeto de cobrança automática pelos sistemas informatizados da Previdência Social, inclusive para aplicação de penalidade pela falta ou atraso na sua apresentação;
II - destinado, exclusivamente, à aplicação de multa por não atendimento à intimação efetuada por AFPS em procedimento de diligência, realizado mediante a utilização de MPF-D ou MPF-Ex.”

Ainda que fosse admitido o *status* de formalidade essencial ao MPF, esta seria uma exigência para o procedimento inquisitorial de investigação e não para o ato administrativo do lançamento que pode, como vimos, prescindir de um prévio trabalho investigativo.

Assim, concluímos que o Mandado de Procedimento Fiscal diz respeito ao procedimento inquisitorial de investigação fiscal e não ao ato administrativo do lançamento em

si, não possuindo, outrossim, status de formalidade essencial capaz de causar nulidade por vício formal no referido ato administrativo.

Por fim, há aqueles, como a ex-Auditor-Fiscal, Mary Elbe,³ que entendem que o MPF é um instrumento garantidor do contraditório e da ampla defesa, ou mesmo outros, como o Conselheiro Leonardo no voto do recurso 268.580, que entendem a existência do MPF como corolário da segurança jurídica.

Como é cediço não podemos falar em contraditório e ampla defesa na fase que antecede a conclusão do lançamento, pois os procedimentos da autoridade fiscalizadora têm natureza inquisitória não se sujeitando ao contraditório os atos lavrados nesta fase. Somente depois concluído o lançamento e instalado o litígio administrativo com a apresentação da impugnação é que se pode falar em obediência aos ditames do princípio do contraditório e da ampla defesa.

Nesse sentido, já decidiu o antigo Conselho de Contribuintes atual Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF):

NORMAS PROCESSUAIS- NULIDADE DO AUTO DE INFRAÇÃO-A fase de investigação e formalização da exigência, que antecede à fase litigiosa do procedimento, é de natureza inquisitorial, não prosperando a argüição de nulidade do auto de infração por não observância do princípio do contraditório. Assim também a mesma argüição, quando fundada na alegação de falta de motivação do ato administrativo, que, de fato, não ocorreu.(Acórdão 101-93425)

Quanto à segurança jurídica, Leandro Paulsen⁴ conclui que são cinco os seus possíveis conteúdos: (i) certeza do direito; (ii) intangibilidade das posições jurídicas; (iii) estabilidade das situações jurídicas;(iv) confiança no tráfego jurídico; e (v) tutela jurisdicional. Considerando que o conteúdo de certeza do direito diz respeito ao conhecimento do direito vigente e aplicável aos casos, de modo que as pessoas possam orientar suas condutas conforme os efeitos jurídicos estabelecidos, buscando determinado resultado jurídico ou evitando consequência indesejada, podemos admitir sua relação com a existência do MPF. No entanto, todas as normas a serem consideradas na aplicação da segurança jurídica devem ter sido validamente inseridas no ordenamento jurídico e estarem em plena vigência. Nesse sentido,

³ Cf. QUEIROZ, op. cit., (nota), p. 62.

⁴ Cf. PAULSEN, Leandro. *Segurança jurídica, certeza do direito e tributação: a concretização da certeza quanto à instituição de tributos através das garantias da legalidade, da irretroatividade e da anterioridade*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2006, p. 165.

Ricardo Lobo Torres,⁵ citando Tipke, afirma que a segurança jurídica é a segurança da regra. Assim, tendo sido demonstrado que não há qualquer regra validamente inserida no ordenamento jurídico que atribua o efeito de nulidade aos eventuais vícios relacionados ao MPF, não há qualquer violação à segurança jurídica a conclusão de que vícios quanto ao instrumento administrativo não geram efeitos na relação fisco x contribuinte.

Por oportuno, não podíamos concluir nossa manifestação sem enfrentar a questão de que a existência do MPF pode contribuir para diminuir os eventuais desvios de conduta das autoridades fiscais e o aparecimento de golpistas particulares que atuariam como falsos Auditores-Fiscais. A eventual função de auxílio ao combate a tais ilícitos que o MPF pode exercer não legitima, de *per si* e em afronta ao direito positivo, a consideração de que ocorreria nulidade quando da existência de quaisquer vícios quanto a tal instrumento de controle administrativo. Em apoio a nossa posição, tomamos, mais uma vez, as seguras lições da administrativista Maria Sylvia Zanella Di Pietro sobre o assunto. Afirmou a professora em parecer no qual considerou os efeitos da existência do MPF:

*“Os desvios de conduta, sempre possíveis de ocorrer, pela omissão no exercício das atribuições próprias do cargo, devem ser objeto de apuração e aplicação das sanções cabíveis. Não podem, contudo, levar a adoção ou imposição de medidas normativas contrárias à lei(...)”*⁶

Por todo o exposto, concluímos que a existência de quaisquer vícios em relação ao MPF não gera efeitos quanto à relação jurídica fisco x contribuinte estabelecida com o ato administrativo do lançamento, podendo aqueles ensejar, se for o caso, apuração de responsabilidade administrativa dos envolvidos, mas, insistimos, sem afetar a relação jurídica fisco x contribuinte.

Decadência. Prazo de cinco anos e *dies a quo* tomando a regra do art. 173, inciso I ou art. 150, §4º, conforme detalhes do caso. Aplicação do Resp 973.733-SC.

A aplicação da decadência suscita o esclarecimento de duas questões essenciais: o prazo e o *dies a quo* ou termo de início.

O prazo decadencial para as contribuições sociais especiais para a seguridade social, que era objeto de disputa com relação à aplicação do que dispunha a Lei 8.212/1991 – dez anos - ou o CTN – cinco anos, suscitou o surgimento de súmula vinculante do Supremo Tribunal Federal (STF).

⁵ Cf. TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de direito constitucional financeiro e tributário*, v. II; Valores e princípios constitucionais tributários. Rio de Janeiro: Renovar, 2005, p. 173.

⁶ Cf. DI PIETRO, op cit, (nota Error! Bookmark not defined.), p. 50.

Nas sessões plenárias dos dias 11 e 12/06/2008, respectivamente, o STF, por unanimidade, declarou inconstitucionais os artigos 45 e 46 da Lei nº 8.212, de 24/07/91 e editou a Súmula Vinculante nº 08. Seguem transcrições:

Parte final do voto proferido pelo Exmo Senhor Ministro Gilmar Mendes, Relator:

Resultam inconstitucionais, portanto, os artigos 45 e 46 da Lei nº 8.212/91 e o parágrafo único do art.5º do Decreto-lei nº 1.569/77, que versando sobre normas gerais de Direito Tributário, invadiram conteúdo material sob a reserva constitucional de lei complementar.

Sendo inconstitucionais os dispositivos, mantém-se hígida a legislação anterior, com seus prazos quinquenais de prescrição e decadência e regras de fluência, que não acolhem a hipótese de suspensão da prescrição durante o arquivamento administrativo das execuções de pequeno valor, o que equivale a assentar que, como os demais tributos, as contribuições de Seguridade Social sujeitam-se, entre outros, aos artigos 150, § 4º, 173 e 174 do CTN.

Diante do exposto, conheço dos Recursos Extraordinários e lhes nego provimento, para confirmar a proclamada inconstitucionalidade dos arts. 45 e 46 da Lei 8.212/91, por violação do art. 146, III, b, da Constituição, e do parágrafo único do art. 5º do Decreto-lei nº 1.569/77, frente ao § 1º do art. 18 da Constituição de 1967, com a redação dada pela Emenda Constitucional 01/69.

É como voto.

Súmula Vinculante nº 08:

“São inconstitucionais o parágrafo único do artigo 5º do Decreto-lei 1569/77 e os artigos 45 e 46 da Lei 8.212/91, que tratam de prescrição e decadência de crédito tributário”.

Os efeitos da Súmula Vinculante são previstos no artigo 103-A da Constituição Federal, regulamentado pela Lei nº 11.417, de 19/12/2006, *in verbis*:

Art. 103-A. O Supremo Tribunal Federal poderá, de ofício ou por provocação, mediante decisão de dois terços dos seus membros, após reiteradas decisões sobre matéria constitucional, aprovar súmula que, a partir de sua publicação na imprensa oficial, terá efeito vinculante em relação aos demais órgãos do Poder Judiciário e à administração pública direta e indireta, nas esferas federal, estadual e municipal, bem como proceder à sua revisão ou cancelamento, na forma estabelecida em lei. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 45, de 2004).

Lei nº 11.417, de 19/12/2006:

Regulamenta o art. 103-A da Constituição Federal e altera a Lei nº 9.784, de 29 de janeiro de 1999, disciplinando a edição, a revisão e o cancelamento de enunciado de súmula vinculante pelo Supremo Tribunal Federal, e dá outras providências.

...

Art. 2º O Supremo Tribunal Federal poderá, de ofício ou por provocação, após reiteradas decisões sobre matéria

constitucional, editar enunciado de súmula que, a partir de sua publicação na imprensa oficial, terá efeito vinculante em relação aos demais órgãos do Poder Judiciário e à administração pública direta e indireta, nas esferas federal, estadual e municipal, bem como proceder à sua revisão ou cancelamento, na forma prevista nesta Lei.

§ 1º O enunciado da súmula terá por objeto a validade, a interpretação e a eficácia de normas determinadas, acerca das quais haja, entre órgãos judiciais ou entre esses e a administração pública, controvérsia atual que acarrete grave insegurança jurídica e relevante multiplicação de processos sobre idêntica questão.

Como se constata, a partir da publicação na imprensa oficial, todos os órgãos judiciais e administrativos devem acatar o conteúdo da Súmula Vinculante nº. 08.

Temos, então, que a partir da edição da Súmula Vinculante nº 08 o prazo decadencial das contribuições sociais especiais destinadas para a seguridade social é de cinco anos.

Definido o prazo decadencial, resta o esclarecimento sobre o seu *dies a quo*.

Como podemos extrair dos trechos citados acima, a referida súmula trata, no que se refere à decadência, da definição de seu prazo – 05 anos – em harmonia com o previsto no CTN -, deixando o *dies a quo* do prazo decadencial para ser definido segundo as regras constantes do art. 150, §4º ou do art. 173, inciso I do CTN.

A regra geral para aplicação dos termos iniciais da decadência encontra-se disciplinada no art. 173 CTN:

“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.”

Quis o legislador dispensar tratamento diferenciado para os contribuintes que antecipassem seus pagamentos, cumprindo suas obrigações tributárias corretamente junto a Fazenda Pública, fixando o termo inicial do prazo decadencial anterior ao do aplicado na regra geral, no dispositivo legal do §4º do art. 150 do CTN, *in 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.

§ 1º O pagamento antecipado pelo obrigado nos termos deste artigo extingue o crédito, sob condição resolutória da ulterior homologação do lançamento.

(...).

§ 4º Se a lei não fixar prazo à 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.”

Observe-se, pois que, da definição do termo inicial do prazo de decadência, há de se considerar o cumprimento pelo sujeito passivo do dever de interpretar a legislação aplicável para apurar o montante devido e efetuar o pagamento ou o recolhimento do tributo ou contribuição correspondente a determinados fatos jurídicos tributários.

Nesta mesma linha transcrevemos algumas posições doutrinárias:

Misabel Abreu Machado Derzi, *Comentários ao Código Tributário Nacional*, coordenado por Carlos Valder do Nascimento, Ed. Forense, 1997, pág. 160 e 404:

“A inexistência do pagamento devido ou a eventual discordância da Administração com as operações realizadas pelo sujeito passivo, nos tributos lançados por homologação, darão ensejo ao lançamento de ofício, na forma disciplinada pelo art. 149 do CTN, e eventual imposição de sanção.” (auto de infração).

“O prazo para homologação do pagamento, em regra, é de cinco anos, contados a partir da data da ocorrência do fato gerador da obrigação. Portanto a forma de contagem é diferente daquela estabelecida no art. 173, própria para os demais procedimentos, inerentes ao lançamento com base em declaração ou de ofício. Trata-se de prazo mais curto, menos favorável a Administração, em razão de ter o contribuinte cumprido com seu dever tributário e realizado o pagamento do tributo.”.

Luciano Amaro, *Direito Tributário Brasileiro*, Ed. Saraiva, 4a Ed., 1999, pág. 352:

“Se porém o devedor se omite no cumprimento do dever de recolher o tributo, ou efetua recolhimento incorreto, cabe a autoridade administrativa proceder ao lançamento de ofício (em substituição ao lançamento por homologação, que se frustrou em razão da omissão do devedor), para que possa exigir o pagamento do tributo ou da diferença do tributo devido.”.

Sob o mesmo enfoque, no Acórdão CSRF/01-01.994, manifestou-se o

Relator:

“O lançamento por homologação pressupõe o pagamento do crédito tributário apurado pelo contribuinte, prévio de qualquer exame da autoridade lançadora. Segundo preceitua o art. 150 do Código Tributário Nacional, o direito de homologar o pagamento decai em cinco anos, contados da data da ocorrência do fato gerador, exceto nos casos de fraude, dolo ou simulação, situações previstas no § 4º do referido artigo 150.

O que se homologa é o pagamento efetuado pelo contribuinte, consoante dessume-se do referido dispositivo legal. O que não foi pago não se homologa, porque nada há a ser homologado.

Se o contribuinte nada recolheu, se houve insuficiência de recolhimento e estas situações são identificadas pelo Fisco, estamos diante de uma hipótese de lançamento de ofício.

Trata-se de lançamento ex officio cujo termo inicial da contagem do prazo de decadência é aquele definido pelo artigo 173 do Código Tributário Nacional, ou seja, o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado." (negrito da transcrição).

O Superior Tribunal de Justiça (STJ), que durante anos foi bastante criticado pela doutrina por adotar a tese jurídica da aplicação cumulativa do art. 150, §4º com o art. 173, inciso I, julgou em maio de 2009 o Recurso Especial 973.733 – SC (transitado em julgado em outubro de 2009) como recurso repetitivo e definiu sua posição mais recente sobre o assunto, conforme podemos conferir na ementa a seguir transcrita:

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

1. O prazo decadencial quinquenal para o Fisco constituir o crédito tributário (lançamento de ofício) conta-se do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, nos casos em que a lei não prevê o pagamento antecipado da exação ou quando, a despeito da previsão legal, o mesmo inocorre, sem a constatação de dolo, fraude ou simulação do contribuinte, inexistindo declaração prévia do débito (Precedentes da Primeira Seção: Resp 766.050/PR, Rel. Ministro Luiz Fux, julgado em 28.11.2007, DJ 25.02.2008; AgRg nos EREsp 216.758/SP, Rel. Ministro Teori Albino Zavascki, julgado em 22.03.2006, DJ 10.04.2006; e EREsp 276.142/SP, Rel. Ministro Luiz Fux, julgado em 13.12.2004, DJ 28.02.2005).

2. É que a decadência ou caducidade, no âmbito do Direito Tributário importa no perecimento do direito potestativo de o Fisco constituir o crédito tributário pelo lançamento, e, consoante doutrina abalizada, encontra-se regulada por cinco regras jurídicas gerais e abstratas, entre as quais figura a regra da decadência do direito de lançar nos casos de tributos sujeitos ao lançamento de ofício, ou nos casos dos tributos sujeitos ao lançamento por homologação em que o contribuinte não efetua o pagamento antecipado (Eurico Marcos Diniz de Santi, "Decadência e Prescrição no Direito Tributário", 3ª ed., Max Limonad São Paulo, 2004, págs. 163/210).

3. O dies a quo do prazo quinquenal da aludida regra de decadência rege-se pelo disposto no artigo 173, I, do CTN,

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

Extraí-se do julgado acima transcrito que o STJ, além de afastar a aplicação cumulativa do art. 150, §4º com o art. 173, inciso I, definiu que o *dies a quo* para a decadência nos casos de tributos sujeitos ao lançamento por homologação somente será aquele da data do fato gerador quando o contribuinte tiver realizado o pagamento antecipado. Nos demais casos, deve ser aplicado o dispositivo do art. 173, inciso I.

Apesar de contribuir para clarificar a aplicação da decadência, tal julgado não eliminou por completo as possíveis dúvidas do aplicador da lei. Entre elas, a que nos interessa no momento é a seguinte: qualquer pagamento feito pelo contribuinte relativo ao tributo e ao período analisado desloca a regra do *dies a quo* da decadência do art. 173, inciso I para o art. 150, § 4º?

Nossa resposta é: não. O pagamento antecipado realizado só desloca a aplicação da regra decadencial para o art. 150, §4º em relação aos fatos geradores considerados pelo contribuinte para efetuar o cálculo do montante a ser pago antecipadamente. Fatos não considerados no cálculo, seja por omissão dolosa ou culposa, se identificados pelo fisco durante procedimento fiscal que antecede o lançamento, permanecem com o *dies a quo* do prazo decadencial regido pelo art. 173, inciso I. Vale dizer que a aplicação da regra decadencial do art. 150, §4º refere-se aos aspectos materiais dos fatos geradores já admitidos pelo contribuinte. Afinal, não se homologa, não se confirma o que não existiu. Assim, mesmo estando obrigados a reproduzir as decisões definitivas de mérito do STJ, por conta da alteração do Regimento do CARF pela Portaria 586 de 26/12/2010, manteremos nossa posição quanto a esse aspecto, uma vez que a decisão daquele Tribunal Superior não esclarece a dúvida quanto à abrangência do pagamento antecipado.

Definida a aplicação da regra decadencial do art. 173, inciso I, precisamos tomar seu conteúdo para prosseguirmos:

"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;"

Da leitura do dispositivo, extraímos que este define o *dies a quo* do prazo decadencial como o *"primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado"*. Mas ainda precisamos definir a partir de quando o lançamento pode ser efetuado. O texto do item 3 do Resp 973.733 fala que tal data *"corresponde, iniludivelmente, ao primeiro dia do exercício seguinte à ocorrência do fato impositivo"*. Se considerássemos isoladamente tal trecho da ementa do Resp 973.733 poderíamos concluir que o *dies a quo* da

decadência para aplicação do art. 173, inciso I do CTN seria o primeiro dia do exercício seguinte à ocorrência do fato imponible. Um fato gerador ocorrido em 31/12/20XX teria como *dies a quo* do prazo decadencial 01/01/20(X+1), o que levaria o fim do prazo de caducidade para 31/12/20(X+5).

Tal conclusão, entretanto, estaria em desalinho com a lógica, uma vez que um fato gerador que se constata ocorrido em 31/12/20XX só poderá ser lançado a partir de 01/01/20(X+1), dada a cristalina premissa de que só existe obrigação tributária após a ocorrência do fato gerador. Se só poderia ser lançado em 01/01/20(X+1), o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado é 01/01/20(X+2), o que leva o fim do prazo de caducidade para 31/12/20(X+6).

Ainda sobre o assunto, estamos cientes que após o trânsito em julgado do Resp 973.733, em 22/10/2009, a Segunda Turma do STJ já se manifestou no sentido de admitir que os fatos geradores ocorridos em dezembro de 200X só tem seu *dies a quo* em relação à decadência em 01 de janeiro de 20(X+2), conforme podemos conferir na ementa a seguir:

EDcl nos EDcl no AgRg no RECURSO ESPECIAL Nº 674.497 - PR (2004/0109978-2) Julgado em 09/02/2010.

PROCESSUAL CIVIL. EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. RECOLHIMENTOS NÃO EFETUADOS E NÃO DECLARADOS. ART. 173, I, DO CTN. DECADÊNCIA. ERRO MATERIAL. OCORRÊNCIA. ACOLHIMENTO. EFEITOS MODIFICATIVOS. EXCEPCIONALIDADE.

1. Trata-se de embargos de declaração opostos pela Fazenda Nacional objetivando afastar a decadência de créditos tributários referentes a fatos geradores ocorridos em dezembro de 1993.

2. Na espécie, os fatos geradores do tributo em questão são relativos ao período de 1º a 31.12.1993, ou seja, a exação só poderia ser exigida e lançada a partir de janeiro de 1994. Sendo assim, na forma do art. 173, I, do CTN, o prazo decadencial teve início somente em 1º.1.1995, expirando-se em 1º.1.2000.

Considerando que o auto de infração foi lavrado em 29.11.1999, tem-se por não consumada a decadência, in casu.

3. Embargos de declaração acolhidos, com efeitos modificativos, para dar parcial provimento ao recurso especial.

Dessa maneira, já podemos afirmar que o próprio STJ já expressou, por uma de suas Turmas, que a afirmação categórica do item 3 do Resp 973.733 serviu apenas para afastar a tese da decadência decendial que houvera sido adotada por aquele Tribunal.

Ademais, ao adotarmos a interpretação mais formalista do item 3 do Resp 973.733, estaríamos em contradição com a própria finalidade da norma regimental que criou a obrigatoriedade de os conselheiros seguirem as decisões do STJ tomadas em Recursos Repetitivos. O art. 62-A do RICARF tem nítida finalidade de evitar que o CARF continue emitindo decisões que serão revistas pelo Poder Judiciário, o que estaria em desacordo com o princípio da eficiência, da moralidade administrativa e acarretaria despesas para o Erário Público na forma de ônus de sucumbência. Como o próprio STJ já vem adotando uma

interpretação alinhada com lógica do texto do art. 173, inciso I do CTN, a continuidade de uma interpretação formalista resultaria em não atingimento da finalidade da norma regimental.

Resulta, então, em síntese, que para fatos geradores ocorridos em 31/12/20XX (competência 12/20XX das contribuições previdenciárias, por exemplo) teremos o fim do prazo decadencial em 31/12/20(X+6) no caso de aplicação da regra do art. 173, inciso I do CTN.

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

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

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

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

Vejam os exemplos. Considerando que uma fiscalização tenha sido iniciada em 06/20XX em relação a um tributo para o qual o sujeito passivo exerceu a atividade dele exigida pela lei, ou seja, o sujeito passivo realizou sua escrituração, prestou as informações ao fisco e antecipou, se foi o caso, algum pagamento. Nesse caso teria ocorrido a homologação tácita em relação aos fatos geradores ocorridos até 05/20(X-5). Os fatos geradores ocorridos depois de 05/20(X-5) poderão ser objeto de lançamento de ofício válido,

desde que este seja cientificado ao sujeito passivo antes de transcorrido o prazo previsto no art. 173, inciso I.

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

Não contam dos autos quaisquer pagamentos feitos pela recorrente em relação aos fatos geradores considerados pela fiscalização, logo é de ser aplicada a regra decadencial do art. 173, I do CTN. Assim, estão atingidos pela caducidade os fatos geradores até 11/2001.

Contribuição para financiamento do SAT

Quanto ao argumento da ilegalidade da cobrança da contribuição devida ao SAT — Seguro de Acidente de Trabalho, em razão da reserva à lei para estabelecer os conceitos de atividade preponderante e grau de risco de acidente de trabalho não confiro razão à recorrente.

A exigência da contribuição para o financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente de riscos ambientais do trabalho é prevista no art. 22, II da Lei no. 8.212/1991, alterada pela Lei no. 9.732/1998, nestas palavras:

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

...

II - para o financiamento do benefício previsto nos arts. 57 e 58 da Lei no. 8.213, de 24 de julho de 1991, e daqueles concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho, sobre o total das remunerações pagas ou creditadas, no decorrer do mês, aos segurados empregados e trabalhadores avulsos: (Redação dada pela Lei nº9.732, de 11/12/98)

- a) 1% (um por cento) para as empresas em cuja atividade preponderante o risco de acidentes do trabalho seja considerado leve;*
- b) 2% (dois por cento) para as empresas em cuja atividade preponderante esse risco seja considerado médio;*
- c) 3% (três por cento) para as empresas em cuja atividade preponderante esse risco seja considerado grave.*

Regulamenta o dispositivo acima transcrito o art. 202 do Regulamento da Previdência Social, aprovado pelo Decreto nº 3.048/1999, vigente à época dos fatos, nestas palavras:

Art.202. A contribuição da empresa, destinada ao financiamento da aposentadoria especial, nos termos dos arts. 64 a 70, e dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho corresponde à aplicação dos seguintes percentuais, incidentes sobre o total da remuneração paga, devida ou

creditada a qualquer título, no decorrer do mês, ao segurado empregado e trabalhador avulso:

I - um por cento para a empresa em cuja atividade preponderante o risco de acidente do trabalho seja considerado leve;

II - dois por cento para a empresa em cuja atividade preponderante o risco de acidente do trabalho seja considerado médio; ou

III - três por cento para a empresa em cuja atividade preponderante o risco de acidente do trabalho seja considerado grave.

§ 1º As alíquotas constantes do caput serão acrescidas de doze, nove ou seis pontos percentuais, respectivamente, se a atividade exercida pelo segurado a serviço da empresa ensejar a concessão de aposentadoria especial após quinze, vinte ou vinte e cinco anos de contribuição.

§ 2º O acréscimo de que trata o parágrafo anterior incide exclusivamente sobre a remuneração do segurado sujeito às condições especiais que prejudiquem a saúde ou a integridade física. § 3º Considera-se preponderante a atividade que ocupa, na empresa, o maior número de segurados empregados e trabalhadores avulsos.

§ 3º Considera-se preponderante a atividade que ocupa, na empresa, o maior número de segurados empregados e trabalhadores avulsos.

§ 4º A atividade econômica preponderante da empresa e os respectivos riscos de acidentes do trabalho compõem a Relação de Atividades Preponderantes e correspondentes Graus de Risco, prevista no Anexo V.

§ 5º O enquadramento no correspondente grau de risco é de responsabilidade da empresa, observada a sua atividade econômica preponderante e será feito mensalmente, cabendo ao Instituto Nacional do Seguro Social rever o auto-enquadramento em qualquer tempo.

...

§ 10. Será devida contribuição adicional de doze, nove ou seis pontos percentuais, a cargo da cooperativa de produção, incidente sobre a remuneração paga, devida ou creditada ao cooperado filiado, na hipótese de exercício de atividade que autorize a concessão de aposentadoria especial após quinze, vinte ou vinte e cinco anos de contribuição, respectivamente. (Redação dada pelo Decreto nº 4.729/2003)

§ 11. Será devida contribuição adicional de nove, sete ou cinco pontos percentuais, a cargo da empresa tomadora de serviços de cooperado filiado a cooperativa de trabalho,

incidente sobre o valor bruto da nota fiscal ou fatura de prestação de serviços, conforme a atividade exercida pelo cooperado permita a concessão de aposentadoria especial após quinze, vinte ou vinte e cinco anos de contribuição, respectivamente. (Redação dada pelo Decreto nº 4.729/2003)

§ 12. Para os fins do § 11, será emitida nota fiscal ou fatura de prestação de serviços específica para a atividade exercida pelo cooperado que permita a concessão de aposentadoria especial. (Redação dada pelo Decreto nº 4.729/2003).

...

Quanto ao argumento de ilegalidade de o Decreto definir os conceitos de "atividade preponderante" e "grau de risco leve, médio ou grave", repele-se tal arguição na medida em que a lei fixou padrões e parâmetros, deixando para o regulamento a delimitação dos conceitos necessários à aplicação concreta da norma.

Ademais, o Superior Tribunal de Justiça já assentou jurisprudência no sentido da legalidade da fixação da alíquota por meio de Decreto. Transcrevemos um Acórdão nesse sentido:

“Resp. 386.028-RS, D.J. 17.11.2003, Rel. Min. Castro Meira

ADMINISTRATIVO. RECURSO ESPECIAL. SEGURO DE ACIDENTE DE TRABALHO. SAT. GRAU DE RISCO.

1. É legítimo o estabelecimento, por Decreto, do grau de risco, com base na atividade preponderante da empresa.

2. Recurso Especial parcialmente conhecido e improvido.”

Estabelecida a legalidade da definição dos graus de risco por meio de Decreto, resta-nos definir outro ponto que é suscitado sobre o assunto: o grau de risco deve ser aferido por estabelecimento ou na totalidade da empresa?

A controvérsia, a despeito da explícita referência do art. 22, inciso II, alíneas “a”, “b” e “c”, bem do art. 202 do Decreto 3.048/99 a atividade preponderante da empresa – e não do estabelecimento –, é alimentada pela existência da Súmula 351 do STJ que tem o seguinte conteúdo:

“A alíquota de contribuição para o Seguro de Acidente de Trabalho (SAT) é aferida pelo grau de risco desenvolvido em cada empresa, individualizada pelo seu CNPJ, ou pelo grau de risco da atividade preponderante quando houver apenas um registro.”

Para compreendermos os fundamentos do surgimento de tal súmula, pesquisamos os precedentes que ensejaram a sua origem. Notamos que em todos eles há uma cadeia de citações de decisões que acabam por ter como origem comum Acórdãos do antigo Tribunal Federal de Recursos (TFR) que se referiam ao regime jurídico da referida exação antes da edição da Lei 8.212/91, especialmente a Lei 6.367/76 e o Decreto 83.081/79.

Verificamos que o art. 15 da Lei 6.367/76 transferiu para o poder regulamentar a competência de classificar os três graus de risco segundo “a atual experiência de risco”, *in verbis*:

Art. 15. O custeio dos encargos decorrentes desta lei será atendido pelas atuais contribuições previdenciárias a cargo da União, da empresa e do segurado, com um acréscimo, a cargo exclusivo da empresa, das seguintes percentagens do valor da folha de salário de contribuição dos segurados de que trata o Art. 1º:

I - 0,4% (quatro décimos por cento) para a empresa em cuja atividade o risco de acidente do trabalho seja considerado leve;

II - 1,2% (um e dois décimos por cento) para a empresa em cuja atividade esse risco seja considerado médio;

III - 2,5% (dois e meio por cento) para a empresa em cuja atividade esse risco seja considerado grave.

§ 1º O acréscimo de que trata este artigo será recolhido juntamente com as demais contribuições arrecadadas pelo INPS.

§ 2º O Ministério da Previdência e Assistência Social (MPAS) classificará os três graus de risco em tabela própria organizada de acordo com a atual experiência de risco, na qual as empresas serão automaticamente enquadradas, segundo a natureza da respectiva atividade

Exercendo sua função regulamentadora, o Decreto 83.081/79 trazia textualmente como parâmetro para a definição do grau de risco a separação por CGC, conforme pode ser observado em seu art. 40, a seguir reproduzido:

Art. 40. Para os efeitos do artigo 38, a empresa se enquadrará na tabela do Anexo I em relação a cada estabelecimento como tal caracterizado pelo Cadastro Geral de Contribuintes - CGC do Ministério da Fazenda.

§ 1º Quando a empresa ou o estabelecimento com CGC próprio, que a ela se equipara, exercer mais de uma atividade, o enquadramento se fará em função da atividade preponderante.

§ 2º Para os efeitos do § 1º, considera-se atividade preponderante a que ocupa o maior número de segurados.

Seguindo tais dispositivos, o TFR assentou entendimento de que era o CGC de cada estabelecimento que determinava o grau de risco das empresas, sendo que, existindo um único CGC, dever-se-ia apurar a atividade preponderante. Fácil notar que nenhum esforço hermenêutico foi necessário para tanto, pois o então Decreto regulamentador já previa que a classificação seria feita por estabelecimento com CGC próprio.

Ocorre que o regime jurídico da contribuição para financiamento do Seguro de Acidente do Trabalho foi modificado com a entrada em vigor da Lei 8.212/91. A nova lei, além de ampliar a destinação dos recursos da contribuição para o financiamento de todos os benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho, faz referência à atividade preponderante em seu art. 22. Por seu turno, o Decreto 3.048/99, ao exercer a função regulamentadora, não trouxe mais como critério a separação por CGC ou CNPJ, tendo preferido explicitar seu conceito de atividade preponderante em toda a empresa.

Logo, com a mudança do regime jurídico, restaram superados os fundamentos da jurisprudência do antigo TFR e, por consequência, os fundamentos jurídicos que ensejaram o surgimento da Súmula 351 do STJ, posto que toda a argumentação dos Ministros do STJ nos precedentes da referida súmula amparam-se nas superadas decisões do TFR. Mesmo reconhecendo a necessidade de ser preservada a segurança jurídica que as súmulas ajudam a concretizar, não podemos assumir que as decisões judiciais prevaleçam sobre as leis que lhe são posteriores. Modificada a lei que dava fundamento à Súmula, e não tendo esta força vinculante, desaparece sua força como instrumento que viabiliza a segurança jurídica.

Por mais que entendamos que o grau de risco a que os trabalhadores estão expostos é melhor avaliado por atividade ou por estabelecimento, com o atual regime jurídico aplicável ao assunto, estaríamos decidindo em ofensa à legislação e, portanto, com desprestígio da segurança jurídica, se tomássemos como critério o estabelecimento ou a atividade dentro de um mesmo estabelecimento. Se o Decreto 3.048/99 regulamentou o grau de risco sem extrapolar os limites do poder regulamentar, como entendemos ser o caso, suas determinações sobre o assunto devem ser acatadas.

Assim, a atividade preponderante é aquela que, na empresa, ocupa o maior número de segurados empregados e trabalhadores avulsos, em consonância com o §3º do art. 202 do Decreto 3.048/99. Definida a atividade preponderante, a alíquota aplicável na incidência da contribuição será definida pela consulta à tabela do Anexo V do mesmo Decreto.

A propósito, não desconhecemos o teor do Parecer PGFN/CRJ/Nº 2.120/2011 que concluiu pela dispensa de apresentação de contestação, de interposição de recursos e pela desistência dos já interpostos, desde que inexistia outro fundamento relevante, nas ações judiciais que discutam a aplicação da alíquota da contribuição para o Seguro de Acidente do Trabalho (SAT), aferida pelo grau de risco desenvolvido em cada empresa, individualizada pelo seu CNPJ, ou pelo grau de risco da atividade preponderante quando houver apenas um registro. No entanto, aquele parecer não vincula as decisões deste Colegiado, pois o §5º do art. 19 da lei 10.522/2002 não trata de decisões do CARF, mas apenas prevê a revisão de ofício para os créditos tributários já constituídos a ser feita pela autoridade lançadora. Ademais, o parecer não diz respeito ao direito material e sim ao desinteresse da União em insistir com recursos que, mantido o estado atual da jurisprudência, não teriam êxito, o que, fora de dúvida, diz respeito ao direito processual tributário. Pelas razões acima aventadas, continuamos com o resultado da interpretação da legislação, no campo do direito material tributário, que conclui pela apuração da alíquota do SAT pela atividade preponderante da empresa, independentemente desta possuir vários estabelecimentos.

(assinado digitalmente)

Mauro José Silva - Relator