



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10980.725750/2018-92
Recurso Voluntário
Acórdão nº 2402-008.223 – 2ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 4 de março de 2020
Recorrente EMBRASIL EMPRESA BRASILEIRA DE SEGURANCA LTDA
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2014 a 31/12/2015

TERMO DE DISTRIBUIÇÃO DO PROCEDIMENTO FISCAL. TDPF. VÍCIOS FORMAIS. NULIDADE DO LANÇAMENTO. NÃO CONFIGURAÇÃO.

Eventuais omissões ou vícios no Termo de Distribuição do Procedimento Fiscal (TDPF) não acarretam na automática nulidade do lançamento de ofício promovido, se o contribuinte não demonstrar o prejuízo à realização da sua defesa.

SUSPENSÃO DA EXIGIBILIDADE. FAP.

Nos termos do art. 72, §§ 15 a 17, da Instrução Normativa RFB 971/2009, o processo administrativo de contestação do FAP tem efeito suspensivo da aplicação deste até decisão final da autoridade administrativa, ficando o contribuinte obrigado a informar em GFIP o valor que lhe foi atribuído pela autoridade do Ministério da Previdência Social, não suspendendo a exigibilidade do crédito tributário.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso voluntário, devendo, porém, ser observado, quando da execução da decisão, o resultado dos processos administrativos em que se discute a majoração do Fator Acidentário de Prevenção (FAP), carreando-se aos autos do presente processo cópia das decisões finais proferidas naqueles processos. Votou pelas conclusões o conselheiro Luís Henrique Dias Lima.

(documento assinado digitalmente)

Denny Medeiros da Silveira - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Márcio Augusto Sekeff Sallem - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Ana Claudia Borges de Oliveira, Denny Medeiros da Silveira (Presidente), Francisco Ibiapino Luz, Gregório Rechmann

Júnior, Luís Henrique Dias Lima, Márcio Augusto Sekeff Sallem, Rafael Mazzer de Oliveira Ramos e Renata Toratti Cassini.

Relatório

Contra o Recorrente, em 4/10/2018, houve a lavratura de auto de infração de contribuição previdenciária da empresa e do empregador no valor principal de R\$ 2.091.024,35, acrescido de multa de ofício e juros de mora, pelo não oferecimento à tributação da GIIL-RAT de empregados nas competências de 01/2014 a 13/2015, cfe. auto de infração (fls. 2/11).

O Relatório Fiscal (fls. 45/53) descreve a circunstância fática da autuação em exame, caracterizada pela diferença de alíquota de RAT ajustada pelo FAP. Confira:

10. A EMBRASIL deixou de ajustar o valor da alíquota de RAT na GFIP, que para sua atividade de vigilância e segurança privada é de 3%. O ajuste deveria ter sido feito mediante multiplicação desta alíquota pelo FAP. Nos anos de 2014 e 2015 o FAP da EMBRASIL foi respectivamente 1,4605 e 1,3453 para todos os estabelecimentos. A empresa, em suas GFIP, multiplicou a mencionada alíquota pelo FAP 1,0000, ou seja, declarou apenas 3% de RAT quando o correto seria utilizar as alíquotas ajustadas de 4,3815% (3% x 1,4605) e 4,0359% (3% x 1,3453).

11. Foram lançadas, portanto, as diferenças sobre as Bases de Cálculo declaradas pela empresa, ou seja, sobre as Remunerações dos segurados empregados constantes nas GFIP do período, conforme planilha demonstrativa do anexo II. Os valores constam do DEMONSTRATIVO DE APURAÇÃO, parte integrante deste AUTO DE INFRAÇÃO.

A ciência do lançamento ocorreu em 15/10/2018 (cfe. AR à fl. 56).

Inconformado, o Contribuinte protocolizou a impugnação cabível às fls. 63/87 em 14/11/2018 (cfe. Termo de Solicitação de Juntada à fl. 61), logo tempestivamente, postulando:

- a) Preliminarmente, pelo reconhecimento da nulidade do procedimento fiscal que deu origem ao presente processo, por não terem sido respeitadas as formalidades legais atinentes aos atos administrativos praticados em seu curso, especificamente no que tange ao acesso ao Termo de Distribuição de Procedimento Fiscal (TDPF) e erro formal no Termo de Início de Procedimento Fiscal (TIPF), em consonância com o art. 37, caput, da CF/88, com o art. 2º, caput e p. u., III, da Lei Federal nº 9.784/99, além do art. 2º, parágrafo único, “b” da Lei Federal nº 4.717/65, bem como com o art. 2º do Decreto nº 3.724/01, e também com o art. 4º, § 4º e arts. 5º e 9º, todos da Portaria RFB nº 6.478/17, por estar o Relatório Fiscal permeado por vício material, uma vez que não demonstra ou explicita, de forma clara e precisa, os procedimentos e critérios utilizados pela fiscalização na constituição do crédito tributário, de forma a possibilitar o exercício da ampla defesa e do contraditório;
- b) Alternativamente, pelo sobrestamento do presente julgamento até que sobrevenha a decisão final nos autos do Recurso Extraordinário com Repercussão Geral reconhecida pelo STF, por força do art. 62, caput e p. u., do Decreto nº 70.235/72;

- c) Ainda, pelo cancelamento da Representação Fiscal para Fins Penais, por não haver o tipo penal da Lei nº 8.137/90 e, portanto, justa causa para uma ação penal contra o Contribuinte; e
- d) Finalmente, pelo envio de intimações e notificação exclusivamente em nome de seu Procurador e para seu endereço, sob pena de nulidade.

A defesa está instruída com o vídeo de consulta ao TDPF (arquivo não paginável, fl. 124) e telas de consulta ao FAP (fls. 126/128).

Instaurada a lide, a Delegacia de Julgamento julgou ser improcedente a defesa e manteve o crédito tributário constituído pela Autoridade Tributária, cfe. Acórdão nº 16-86.048, de 26/2/2019 (fls. 131/145), tendo por arrazoados o transcrito:

Claro resta, da leitura atenta dos trechos destacados, que o Termo de Distribuição de Procedimento Fiscal tem por finalidade a simples instauração do procedimento de fiscalização, visando a otimização dos recursos humanos disponíveis no âmbito da Receita Federal do Brasil, em especial, dos servidores competentes para o desenvolvimento dos procedimentos fiscais, os Auditores Fiscais da Receita Federal do Brasil.

Nesse sentido, exceto nos casos textualmente elencados, os procedimentos fiscais devem ser precedidos de TDPF e nesse sentido, por expressa disposição do artigo 2º do Decreto nº 3.724/01, são imprescindíveis. Porém, como textualmente expresso no parágrafo 6º do artigo 2 mencionado, a Secretaria da Receita Federal do Brasil, deve garantir as prerrogativas dos Auditores Fiscais uma vez que o pleno e inviolável exercício dessas prerrogativas decorrem de lei, lei tributária que visa garantir o interesse público na obtenção dos recursos derivados necessários para o custeio do Estado Brasileiro.

Nesse sentido, mister realçar que tais prerrogativas, são poderes/deveres do Fisco, em razão de expressa disposição do artigo 142 do CTN, que determina ser a atividade do lançamento vinculada e obrigatória, não cabendo portanto, limitações ao exercício do dever de lançamento do Auditor Fiscal quando por ele verificado o crédito tributário.

Claro que findo o processo inquisitório da fiscalização, haverá - por meio do devido processo administrativo tributário, em que se garante o contraditório e a ampla defesa - o necessário controle de legalidade dos atos praticados pelo Auditor Fiscal.

Assim, verifico - como aliás reconhece o próprio recorrente - a existência prévia do TDPF devidamente instaurado, sendo o procedimento fiscal todo amparado pela ordem prévia emanada da autoridade competente, nos termos do Decreto nº 3.724/01.

O que se verifica, no caso em tela, é mero equívoco do número do TDPF informado ao sujeito passivo, erro esse corrigido quando da primeira intimação para apresentação de documentos.

Portanto, ao se considerar que a ciência do TDPF ocorreu, ainda que logo após o início da ação fiscal, e mais, que eventuais ausência de detalhes de formatação no formulário do procedimento fiscal não são vícios capazes de macular a ação fiscal desenvolvida, não se pode admitir que tais falhas sejam ensejadoras da nulidade arguida.

Não houve, nem minimamente, violação de formalidade que fosse essencial à garantia de direitos do contribuinte.

Como asseverar que mera digitação errônea de número de um termo (posteriormente corrigido), e que permita mera validação de um procedimento fiscal formalmente

instalado, possa prejudicar o direito de defesa de um sujeito passivo, quanto mais ao se recordar que tal termo fora lavrado no curso de um procedimento inquisitório de fiscalização, ou seja, procedimento que se caracteriza pela ausência de contraditório.

Recorde-se que um procedimento de fiscalização tributária desaguará, se assim interessar ao sujeito passivo, em um processo administrativo fiscal, este sim, assegurado do contraditório e da ampla defesa.

Em complemento, mister recordar que as nulidades no âmbito do processo administrativo fiscal (PAF), são as determinadas no artigo 59 do Decreto nº 70.235, ou seja, os atos emanados das autoridades incompetentes e os praticados com preterição do direito de defesa. Nenhum dos vícios ensejadores da nulidade foram observados no curso do procedimento fiscal ou do processo administrativo, pois os mandados questionados foram expedidos por servidor competente.

[...]

Por fim, imperioso recordar que não há, no ordenamento pátrio, previsão para suspensão dos processos administrativos em razão do simples reconhecimento pelo Pretório Excelso da repercussão geral em determinado tema.

Não se aplica ao processo administrativo tributário federal o artigo 1.035 do CPC.

Tal afirmação decorre de simples interpretação do artigo 15 do CPC - aliás, mencionado pelo impugnante - que determina:

“Art. 15. **Na ausência de normas que regulem processos** eleitorais, trabalhistas ou **administrativos**, as disposições deste Código lhes serão aplicadas supletiva e subsidiariamente.”

Ora, como acima explicitado, o Decreto nº 70.235/72, que legisla sobre o processo administrativo tributário, por meio do parágrafo 6º do artigo 26-A, é assertivo em reconhecer a prevalência de decisão definitiva do Supremo Tribunal Federal sobre a constitucionalidade de lei. Recordemos:

“Art. 26-A. No âmbito do processo administrativo fiscal, fica vedado aos órgãos de julgamento afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade.

(...)

§ 6º O disposto no caput deste artigo não se aplica aos casos de tratado, acordo internacional, lei ou ato normativo:

I – que já tenha sido declarado inconstitucional por decisão definitiva plenária do Supremo Tribunal Federal;

(...)”

Como vimos, não há decisão sobre o Tema 554 de repercussão geral.

[...]

A reprodução acima permite a constatação de que, no momento da consulta realizada - data que não se pode verificar pelo documento acostado - o FAP adotado pelo Fisco estava com sua exigibilidade suspensa. Tal suspensão, ainda segundo documento acostado pelo impugnante, também ocorre quanto ao FAP vigente em 2015 (fls. 128).

Cediço que o fato de haver suspensão do FAP vigente nos períodos fiscalizados impede a cobrança do RAT ajustado por tais fatores até que o processo administrativo próprio seja definitivamente decidido.

Porém, é manifesto que tal suspensão não impede o lançamento do tributo correspondente (contribuição destinada a financiar o seguro acidente de trabalho ajustada pelo FAP suspenso), ou seja, o lançamento poderá ser realizado e tal crédito constituído, não obstante sua exigibilidade fique suspensa até que se decida, no processo próprio, sobre o FAP a ser aplicado.

Logo, não se pode imputar nenhuma mácula ao lançamento como efetuado, restando, porém, o dever, de se analisar a situação dos processos de impugnação do FAP's de 2014 e 2015, citados pelo sujeito passivo.

Em consulta aos sistemas informatizados da Receita Federal do Brasil, pudemos verificar que o processo relativo ao Fator Acidentário de Proteção de 2014, foi decidido em segunda instância, tendo sido reconhecido o fim do efeito suspensivo em 06/11/2018, ou seja, existindo trânsito em julgado administrativo, o que, como acima explicado, permite a manutenção do lançamento conforme realizado.

Por outro lado, quanto ao FAP a ser aplicado em 2015, não se tem tal definitividade de decisão, ou seja, há suspensão de exigibilidade do lançamento relativo a esse período.

Logo, forçoso reconhecer a procedência parcial da impugnação nesse tema. Não obstante o cabimento parcial dos argumentos do contribuinte nesse quesito, o crédito tributário - conforme acima explicitado - deve ser mantido em sua integralidade com os valores relativos ao ano de 2015 restando com sua exigibilidade suspensa até o trânsito em julgado de respectivo processo administrativo de contestação do FAP vigente em 2015.

Ressalto, por óbvio, que no caso de decisão parcialmente favorável, ou mesmo totalmente favorável, quanto ao FAP aplicável, necessário o recálculo do RAT ajustado para o ano de 2015, ou seja, o recálculo dos valores constantes da planilha de folhas 52 nas competências de 01 a 13 de 2015, com o novo valor definido para o FAP da empresa para o período.

Por fim, esclareço a desnecessidade de rebater os demais argumentos do contribuinte constante deste tópico da impugnação em razão dos mesmos serem afetos a questão da metodologia de cálculo do FAP que não são de competência da RFB, posto que afetos ao Ministério da Previdência Social, especificamente do Departamento de Políticas de Saúde e Segurança Ocupacional da Secretaria de Políticas da Previdência Social, segundo explicita o artigo 202-B do Decreto nº 3.048/99, com a redação dada pelo Decreto nº 7.126/10.

A ciência da decisão de primeira instância ocorreu em 15/03/2019 (cfe. Termo de Ciência por Abertura de Mensagem à fl. 154), com a protocolização do recurso voluntário às fls. 158 a 167 em 15/04/2019 (cfe. Termo de Solicitação de Juntada à fl. 156), cujas razões serão escrutinadas no correr do Voto.

Sem contrarrazões.

Voto

Conselheiro Márcio Augusto Sekeff Sallem, Relator.

O Recurso Voluntário apresentado é tempestivo e dele tomo conhecimento por atender as demais formalidades legais.

Preliminar de Nulidade

O Recorrente entende que, uma vez desrespeitados os limites definidos no Termo de Distribuição do Procedimento Fiscal (TDPF), o Agente Fiscal estaria agindo às margens da competência que lhe fora concedida pelo instrumento, incorrendo em nulidade processual no teor do art. 59 do Decreto nº 70.235/72. O TDPF, portanto, seria indispensável à regularidade do procedimento fiscal e sua ausência ensejaria a nulidade da autuação.

Alega o Contribuinte que, desde a expedição do Termo de Início do Procedimento Fiscal, em 11/5/2018, o código de acesso do TDPF continha um erro que impedia o acesso a seu conteúdo no sítio da Receita Federal do Brasil, corrigido com o envio do Termo de Intimação Fiscal nº 1, de 29/8/2018, recepcionado em 3/9/2018.

Ademais, o modelo do TDPF-F (Anexo I da Portaria nº 6.478/2017) especifica um campo onde deveria constar eventual alteração nos termos originais, ausente no TDPF vinculado ao presente processo, impossibilitando que a Recorrente saiba quando houve a alteração do referido documento para prorrogar o prazo da ação fiscal.

Soma-se a isto a existência de uma versão única do TDPF para conferência do Contribuinte, ao invés da versão original e alterações posteriores mencionadas no art. 15 da Portaria supra.

A nulidade, portanto, seria resultado da ignorância quanto a data de prorrogação do prazo de fiscalização, antes ou depois de 27/8/2018, pois o erro na informação do código de acesso apenas permitiu que o Recorrente acessasse o TDPF em 3/9/2018. Ainda assim, tampouco pode ter certeza se o procedimento ocorreu dentro dos limites estabelecidos, pois ausente a data de alteração do TDPF ou cópia de suas versões anteriores.

Nesta toada, o ônus de prova de fato extintivo do direito de realizar procedimento de fiscalização equivale à produção da prova diabólica, cabendo que a Fiscalização comprove que a prorrogação ocorreu dentro dos limites temporais originalmente estabelecidos. Caso contrário, entende ser imprescindível reputar inválida a prorrogação para 24/12/2018 e, assim, considerar nulos todos os atos praticados após 27/8/2019.

Vejamos.

Não constam, nos autos, o TDPF original e suas alterações, tampouco estes documentos podem ser obtidos em consulta ao sítio da Receita Federal¹, em desrespeito ao art. 15 da Portaria nº 6.478/2017:

Art. 15. O TDPF original e suas alterações permanecerão disponíveis para consulta na Internet, mediante a utilização do código de acesso de que trata o § 4º do art. 4º, mesmo após a conclusão do procedimento fiscal correspondente.

Entretanto, para que eventuais vícios ou omissões no TDPF possam acarretar a nulidade da autuação, deve ainda existir o prejuízo, ou seja, a preterição ao direito de defesa do

¹ Acessível em <http://servicos.receita.fazenda.gov.br/Servicos/MPF/default.asp>

contribuinte, materializando assim o binômio defeito – prejuízo. É esta a posição majoritária do CARF, exemplificada no Acórdão nº 9202-01.608, de 10/5/2011, que adoto como parte do voto:

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. MPF. NULIDADE FORMAL AFASTADA. AUSÊNCIA DO BINÔMIO DEFEITO - PREJUÍZO.

De acordo com o princípio *pas de nullité sans grief*, que na sua tradução literal significa que não há nulidade sem prejuízo, não se declarará a nulidade por vício formal se este não causar prejuízo.

Mesmo que estejamos diante de um vício formal no lançamento, a sua nulidade não deve ser decretada, por ausência de efetivo prejuízo por parte do contribuinte em sua defesa. Não há de se falar em nulidade do lançamento, por não restar configurado o binômio defeito - prejuízo.

[...]

Modernamente, o direito processual, inclusive o administrativo fiscal, tem como primado a efetividade da tutela dos direitos assegurados, adotando a vertente de instrumentalidade do processo à persecução do direito material deduzido. As formalidades desmotivadas foram substituídas pela instrumentalidade e busca da eficiência na prestação jurisdicional.

Ada Pellegrini Grinover sustenta que “a decretação da nulidade implica perda da atividade processual já realizada, transtornos ao juiz e às partes e demora na prestação jurisdicional almejada, não sendo razoável, dessa forma, que a simples possibilidade de prejuízo dê lugar à aplicação da sanção; o dano deve ser concreto e efetivamente demonstrado em cada situação.”²

Afirma, ainda, a referida autora que “o princípio do prejuízo constitui, seguramente, a viga mestre do sistema de nulidades e decorre da ideia geral de que as formas processuais representam tão somente um instrumento para a correta aplicação do direito; sendo assim, a desobediência a formalidades estabelecidas pelo legislador só deve conduzir ao reconhecimento da invalidade do ato quando a própria finalidade pela qual a forma foi instituída estiver comprometida”.³

As formas do processo são meios para alcance da tutela jurisdicional. Caso a tutela jurisdicional pretendida seja alcançada, mesmo em detrimento das formas legalmente exigidas, não há nulidade.

De acordo com o princípio *pas de nullité sans grief*, que na sua tradução literal significa que não há nulidade sem prejuízo, não se declarará a nulidade por vício formal se este não causar prejuízo.

Ou seja, podemos, então, estar diante a uma violação à prescrição legal sem que disso, necessariamente, decorra a nulidade.

Assim sendo, em atendimento ao princípio do pas de nullité sans grief, a invalidade processual há de ser entendida como uma sanção que somente será aplicada caso se constate a presença do binômio defeito e prejuízo, devendo o último ser entendido como obstáculo ao alcance da finalidade do ato processual. Isto é, não há de ser declarada a nulidade de ato processual se este não causa prejuízo a alguém, já que o processo, como meio de pacificação dos conflitos sociais, nada mais é do que o instrumento para efetivação do direito. (grifei)

² Ada Pellegrini Grinover e outros; As Nulidades no Processo Penal; São Paulo, p. 26.

³ Idem, p. 27

O alegado prejuízo à Recorrente estaria em sua impossibilidade de provar o fato extintivo do direito fazendário de proceder à fiscalização, pois, em virtude do erro de digitação no código de acesso, pôde consultar o TDPF só em 3/9/2018 e, diante da ausência do histórico de versões, não confirmou se o pedido de prorrogação ocorreu antes ou após 27/8/2018. Sustenta seu argumento nas disposições da Portaria nº 6.478/2017:

Art. 5º O TDPF conterá:

I - a numeração de identificação e controle;

II - os dados identificadores do sujeito passivo;

III - a natureza do procedimento fiscal a ser executado (fiscalização ou diligência);

IV - o prazo para a realização do procedimento fiscal;

V - o nome e a matrícula do(s) Auditor(es)-Fiscal(ais) da Receita Federal do Brasil responsável(is) pelo procedimento fiscal;

VI - o número do telefone e endereço funcional para contato; e

VII - o nome e a matrícula do responsável pela expedição do TDPF.

[...]

Art. 9º As alterações no procedimento fiscal decorrentes de prorrogação de prazo, inclusão, exclusão ou substituição do Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil responsável pela sua execução ou supervisão bem como as relativas ao exame dos tributos e período de apuração, excetuados os casos que se enquadrem na hipótese prevista no art. 8º, serão procedidas mediante registro eletrônico no próprio TDPF, conforme modelo aprovado por esta Portaria.

[...]

Art. 11. Os procedimentos fiscais deverão ser executados nos seguintes prazos:

I - 120 (cento e vinte) dias, no caso de procedimento de fiscalização; e

II - 60 (sessenta) dias, no caso de procedimento fiscal de diligência.

§ 1º Os prazos de que trata o caput poderão ser prorrogados até a efetiva conclusão do procedimento fiscal e serão contínuos, excluindo-se da sua contagem o dia do início e incluindo-se o do vencimento, conforme os termos do art. 5º do Decreto nº 70.235, de 1972. (grifei)

O Termo de Distribuição de Procedimento Fiscal, que substituiu o Mandado de Procedimento Fiscal, estabelece normas para a execução da atividade fiscal, constituindo-se em instrumento de controle da Administração Tributária.

Este documento permite, à Receita Federal do Brasil, o acompanhamento do desenvolvimento das atividades realizadas pelos seus Auditores Fiscais. Também possibilita comunicar ao Sujeito Passivo que este se encontra sob procedimento de fiscalização, assegurando transparência às relações entre o Fiscal e o Contribuinte.

Quando, no correr de seus trabalhos, o Auditor-Fiscal perceber que não concluirá, em face às particularidades do caso concreto, o procedimento fiscalizatório dentro do prazo, poderá requerer sua prorrogação.

O eventual erro na digitação do código de acesso que, em seu tempo, retardou a prova da autenticidade do TDPF, pelo Contribuinte, no sítio da Receita Federal do Brasil, além da data de prorrogação, ou a ausência do histórico de versões do TDPF pode, quando muito, suscitar responsabilidade administrativa do Auditor-Fiscal, mas nunca terá força para retirar-lhe sua competência legal para efetuar o lançamento.

Isso porque uma norma infralegal não tem o condão de limitar a atuação da Administração Tributária, sob pena de contrariar o art. 142 do Código Tributário Nacional⁴.

Ainda que não houvesse prorrogação do prazo de validade do procedimento de fiscalização, isto não inquinaria o lançamento, pois formalizado por Autoridade competente, devidamente investida das atribuições legais inerentes ao cargo de Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil, aspecto não modificado pelo vício formal do TDPF.

Ora, se o lançamento de ofício pode ser realizado sem prévia intimação ao sujeito passivo, na forma da Súmula CARF nº 46, quanto mais o Auto de Infração em exame, sobretudo quando comprovado, nos autos, que o Recorrente tomara conhecimento do Termo de Início do Procedimento Fiscal de 11/5/2018, do Termo de Ciência de Continuidade do Procedimento Fiscal nº 1 de 9/7/2018 ou do Termo de Intimação Fiscal nº 1 de 29/8/2018.

Dessa forma, não está configurado prejuízo à defesa na impossibilidade de provar a existência de fato extintivo do direito de realizar procedimento fiscalizatório, pois r. Portaria não poderia limitar a atuação tributária determinada por Lei, de modo que a inobservância dos procedimentos e limites fixados no TDPF – no caso analisado, o prazo – não produziria nulidade.

É esta também a posição da jurisprudência do CARF a respeito da matéria:

Acórdão 3402-005.377, de 20/6/2018

TERMO DE DISTRIBUIÇÃO DO PROCEDIMENTO FISCAL. TDPF. VÍCIOS FORMAIS. NULIDADE DO LANÇAMENTO. NÃO CONFIGURAÇÃO.

De acordo com a jurisprudência dominante do CARF, eventuais omissões ou vícios na emissão do Termo de Início de Ação Fiscal ou Mandado de Procedimento Fiscal não acarretam na automática nulidade do lançamento de ofício promovido, se o contribuinte não demonstrar o prejuízo à realização da sua defesa. Esta jurisprudência se aplica ao novel documento com a mesma finalidade, o Termo de Distribuição do Procedimento Fiscal (TDPF).

[...]

A Recorrente requer que seja declarada a nulidade dos lançamentos por diversos vícios procedimentais apontados com relação ao Termo de Distribuição de Procedimento Fiscal (TDPF), em substituição ao MPF, tais como: a existência de investigações e coleta de documentos antes da sua emissão; que o TDPF-Diligência não seria o adequado para conduzir o procedimento levado a cabo; que as informações colhidas com terceiros e com a oitiva de testemunhas não poderiam ser utilizadas, pois foram colhidas sem TDPF específico; que o Auditor-Fiscal que assinou os lançamentos não

⁴ Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

consta com competência outorgada pelo TDPF para o caso; e que as suas prorrogações não foram realizadas corretamente. (grifei)

Acórdão 3401-005.154, de 23/6/2018

NULIDADE. FALTA DE PRORROGAÇÃO DO TDPF. AUSÊNCIA DE PREJUÍZO À DEFESA. SUMULA CARF 46.

Não é nulo o lançamento por prorrogação do Termo de Distribuição de Procedimento Fiscal - TDPF além do prazo regulamentar, quando não comprovado o prejuízo à defesa do contribuinte. A falta de prorrogação do TDPF, por si só, não configura cerceamento do direito de defesa e não se equipara à ausência do Termo. (grifei)

Acórdão 1201-003.141, de 18/9/2019

TERMO DE DISTRIBUIÇÃO DE PROCEDIMENTO FISCAL. TDPF. NULIDADE. INOCORRÊNCIA.

O TDPF é instrumento de controle interno da administração tributária, instituído pelo Decreto nº 8.303/2014. Eventual inobservância dos procedimentos e limites fixados por meio do TDPF, salvo quando utilizado para obtenção de provas ilícitas, não gera nulidades no âmbito do processo administrativo fiscal.

[...]

24. Desse modo, em caso de inobservância dos procedimentos e limites fixados por meio do TDPF, salvo quando utilizado para obtenção de provas ilícitas, não gera nulidades no âmbito do processo administrativo fiscal. (grifei)

Em síntese, é isto que temos: a) o auto de infração fora lavrado por pessoa competente; b) tão logo instaurada a lide, houve respeito à ampla defesa e ao contraditório; c) o vício formal na prorrogação do TDPF e a inobservância dos limites temporais não afastariam a competência legal do Auditor-Fiscal; d) não há a arguida preterição à defesa, porquanto também não há fato extintivo do poder-dever de exercer a atividade fiscalizatória em se tratando de vício desta natureza.

Por todos estes argumentos, rejeito a questão preliminar.

GIIL-RAT de Empregados

A priori, o Recorrente acusa a ausência nos autos do processo administrativo que discute o FAP de 2014.

Já com relação ao FAP de 2015, cujo valor está contestado administrativamente, o lançamento fora mantido integralmente, apesar de a jurisprudência do CARF entender ser impossível a constituição de crédito tributário que esteja com a exigibilidade suspensa, por meio de lançamento fiscal. Este entendimento está fixado no REsp 1.140.956/SP, afeto ao rito dos recursos repetitivos, de observância obrigatória pelo art. 62 do Anexo II do Ricarf.

Embora reconheça o REsp 1.140.956/SP e o comando no art. 62, II, 'b', do Ricarf, **não entendo ser o caso de aplicação a este caso.**

Sim, o r. Acórdão nº 9101-003.061, de 13/9/2017, não tergiversa ao incluir, nos atos de cobrança, a lavratura do auto de infração. Veja:

É claro o Acórdão do RESP nº 1.140.956/SP, do STJ no sentido de que as causas suspensivas da exigibilidade do crédito tributário impedem a realização, pelo Fisco, de atos de cobrança, incluindo aí a lavratura do auto de infração.

Por ser instrumental ao deslinde da questão, transcrevo a ementa do c. REsp:

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ART. 543-C, DO CPC. AÇÃO ANTIEXACIONAL ANTERIOR À EXECUÇÃO FISCAL. DEPÓSITO INTEGRAL DO DÉBITO. SUSPENSÃO DA EXIGIBILIDADE DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO (ART. 151, II, DO CTN). ÓBICE À PROPOSITURA DA EXECUÇÃO FISCAL, QUE, ACASO AJUIZADA, DEVERÁ SER EXTINTA.

1. O depósito do montante integral do débito, nos termos do artigo 151, inciso II, do CTN, suspende a exigibilidade do crédito tributário, impedindo o ajuizamento da execução fiscal por parte da Fazenda Pública. (Precedentes: REsp 885.246/ES, Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, SEGUNDA TURMA, julgado em 22/06/2010, DJe 06/08/2010; REsp 1074506/SP, Rel. Ministro LUIZ FUX, PRIMEIRA TURMA, julgado em 06/08/2009, DJe 21/09/2009; AgRg nos EDcl no REsp 1108852/RJ, Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, SEGUNDA TURMA, julgado em 18/08/2009, DJe 10/09/2009; AgRg no REsp 774.180/RS, Rel. Ministro HUMBERTO MARTINS, SEGUNDA TURMA, julgado em 16/06/2009, DJe 29/06/2009; REsp 807.685/RJ, Rel. Ministro TEORI ALBINO ZAVASCKI, PRIMEIRA TURMA, julgado em 04/04/2006, DJ 08/05/2006; REsp 789.920/MA, Rel. Ministro FRANCISCO FALCÃO, PRIMEIRA TURMA, julgado em 16/02/2006, DJ 06/03/2006; REsp 601.432/CE, Rel. Ministro FRANCISCO PEÇANHA MARTINS, SEGUNDA TURMA, julgado em 27/09/2005, DJ 28/11/2005; REsp 255.701/SP, Rel. Ministro FRANCIULLI NETTO, SEGUNDA TURMA, julgado em 27/04/2004, DJ 09/08/2004; REsp 174.000/RJ, Rel. Ministra ELIANA CALMON, SEGUNDA TURMA, julgado em 08/05/2001, DJ 25/06/2001; REsp 62.767/PE, Rel. Ministro ANTÔNIO DE PÁDUA RIBEIRO, SEGUNDA TURMA, julgado em 03/04/1997, DJ 28/04/1997; REsp 4.089/SP, Rel. Ministro GERALDO SOBRAL, Rel. p/ Acórdão MIN. JOSÉ DE JESUS FILHO, PRIMEIRA TURMA, julgado em 27/02/1991, DJ 29/04/1991; AgRg no Ag 4.664/CE, Rel. Ministro GARCIA VIEIRA, PRIMEIRA TURMA, julgado em 22/08/1990, DJ 24/09/1990)

2. É que as causas suspensivas da exigibilidade do crédito tributário (art. 151 do CTN) impedem a realização, pelo Fisco, de atos de cobrança, os quais têm início em momento posterior ao lançamento, com a lavratura do auto de infração.

3. O processo de cobrança do crédito tributário encarta as seguintes etapas, visando ao efetivo recebimento do referido crédito: a) a cobrança administrativa, que ocorrerá mediante a lavratura do auto de infração e aplicação de multa: exigibilidade-autuação; b) a inscrição em dívida ativa: exigibilidade-inscrição; c) a cobrança judicial, via execução fiscal: exigibilidade-execução.

4. Os efeitos da suspensão da exigibilidade pela realização do depósito integral do crédito exequendo, quer no bojo de ação anulatória, quer no de ação declaratória de inexistência de relação jurídico tributária, ou mesmo no de mandado de segurança, desde que ajuizados anteriormente à execução fiscal, têm o condão de impedir a lavratura do auto de infração, assim como de coibir o ato de inscrição em dívida ativa e o ajuizamento da execução fiscal, a qual, acaso proposta, deverá ser extinta.

5. A improcedência da ação antiexacional (precedida do depósito do montante integral) acarreta a conversão do depósito em renda em favor da Fazenda Pública, extinguindo o crédito tributário, consoante o comando do art. 156, VI, do CTN, na esteira dos ensinamentos de abalizada doutrina, verbis: "Depois da constituição definitiva do crédito, o depósito, quer tenha sido prévio ou posterior, tem o mérito de impedir a

propositura da ação de cobrança, vale dizer, da execução fiscal, porquanto fica suspensa a exigibilidade do crédito.(...) Ao promover a ação anulatória de lançamento, ou a declaratória de inexistência de relação tributária, ou mesmo o mandado de segurança, o autor fará a prova do depósito e pedirá ao Juiz que mande cientificar a Fazenda Pública, para os fins do art. 151, II, do Código Tributário Nacional. Se pretender a suspensão da exigibilidade antes da propositura da ação, poderá fazer o depósito e, em seguida, juntando o respectivo comprovante, pedir ao Juiz que mande notificar a Fazenda Pública. Terá então o prazo de 30 dias para promover a ação. Julgada a ação procedente, o depósito deve ser devolvido ao contribuinte, e se improcedente, convertido em renda da Fazenda Pública, desde que a sentença de mérito tenha transitado em julgado" (MACHADO, Hugo de Brito. Curso de Direito Tributário. 27ª ed., p. 205/206).

6. In casu, o Tribunal a quo, ao conceder a liminar pleiteada no bojo do presente agravo de instrumento, consignou a integralidade do depósito efetuado, às fls. 77/78: "A verossimilhança do pedido é manifesta, pois houve o depósito dos valores reclamados em execução, o que acarreta a suspensão da exigibilidade do crédito tributário, de forma que concedo a liminar pleiteada para o fim de suspender a execução até o julgamento do mandado de segurança ou julgamento deste pela Turma Julgadora."

7. A ocorrência do depósito integral do montante devido restou ratificada no aresto recorrido, consoante dessume-se do seguinte excerto do voto condutor, in verbis: "O depósito do valor do débito impede o ajuizamento de ação executiva até o trânsito em julgado da ação. Consta que foi efetuado o depósito nos autos do Mandado de Segurança impetrado pela agravante, o qual encontra-se em andamento, de forma que a exigibilidade do tributo permanece suspensa até solução definitiva. Assim sendo, a Municipalidade não está autorizada a proceder à cobrança de tributo cuja legalidade está sendo discutida judicialmente."

8. In casu, o Município recorrente alegou violação do art. 151, II, do CTN, ao argumento de que o depósito efetuado não seria integral, posto não coincidir com o valor constante da CDA, por isso que inapto a garantir a execução, determinar sua suspensão ou extinção, tese insindivisível pelo STJ, mercê de a questão remanescer quanto aos efeitos do depósito servirem à fixação da tese repetitiva.

9. Destarte, ante a ocorrência do depósito do montante integral do débito exequendo, no bojo de ação antiexacional proposta em momento anterior ao ajuizamento da execução, a extinção do executivo fiscal é medida que se impõe, porquanto suspensa a exigibilidade do referido crédito tributário.

10. Recurso especial desprovido. Acórdão submetido ao regime do art. 543-C do CPC e da Resolução STJ 08/2008. (grife)

Por outro lado, a inaplicabilidade do REsp ao caso presente deriva do art. 151 do Código Tributário Nacional, onde estão elencadas as hipóteses de suspensão da exigibilidade do crédito tributário:

Art. 151. Suspendem a exigibilidade do crédito tributário:

I - moratória;

II - o depósito do seu montante integral;

III - as reclamações e os recursos, nos termos das leis reguladoras do processo tributário administrativo;

IV - a concessão de medida liminar em mandado de segurança.

V - a concessão de medida liminar ou de tutela antecipada, em outras espécies de ação judicial; (Incluído pela Lcp nº 104, de 2001)

VI – o parcelamento. (Incluído pela Lcp nº 104, de 2001)

O processo administrativo que discute qual o FAP aplicável à atividade da Recorrente **não** se subsume às leis reguladoras do processo tributário administrativo, estabelecidas no Decreto nº 70.235/72, daí que não podemos afirmar que o crédito tributário estava com a exigibilidade suspensa.

O art. 202-B, § 3º, do RPS até estabelece que a contestação do FAP atribuído às empresas terá efeito suspensivo:

Art. 202-B. O FAP atribuído às empresas pelo Ministério da Previdência Social poderá ser contestado perante o Departamento de Políticas de Saúde e Segurança Ocupacional da Secretaria Políticas de Previdência Social do Ministério da Previdência Social, no prazo de trinta dias da sua divulgação oficial. (Incluído pelo Decreto nº 7.126, de 2010)

§ 1º A contestação de que trata o caput deverá versar, exclusivamente, sobre razões relativas a divergências quanto aos elementos previdenciários que compõem o cálculo do FAP. (Incluído pelo Decreto nº 7.126, de 2010)

§ 2º Da decisão proferida pelo Departamento de Políticas de Saúde e Segurança Ocupacional, caberá recurso, no prazo de trinta dias da intimação da decisão, para a Secretaria de Políticas de Previdência Social, que examinará a matéria em caráter terminativo. (Incluído pelo Decreto nº 7.126, de 2010)

§ 3º O processo administrativo de que trata este artigo tem efeito suspensivo. (Incluído pelo Decreto nº 7.126, de 2010)

Entretanto, a norma acima somente suspende a aplicação do FAP, não de todo o crédito tributário, de acordo com o entendimento manifestado pela Receita Federal do Brasil na Nota Cosit nº 92/2012, em trecho que pode ser observado na parte final da consulta à fl. 127:

* Fap sob Efeito Suspensivo: A contestação/recurso do FAP publicado pela Portaria nº 438, de 22 de setembro de 2014, nos termos do § 3º e caput do art.202-B do Regulamento da Previdência Social, aprovado pelo Decreto nº 3.048 de 1999, suspende apenas a aplicação deste, e não de todo o crédito tributário, de forma que o montante da contribuição relativa à alíquota básica de que trata o inciso II, art. 22 da Lei nº 8.212, de 1991 permanece exigível na hipótese de impugnação ao processamento anual do FAP.” (Entendimento definido nos termos da Nota Cosit nº 92/2012, da Coordenação-Geral de Tributação/Secretaria da Receita Federal do Brasil/Ministério da Fazenda, em substituição ao contido na Nota CONJUR/MPS nº 57/2011).

A Nota Cosit nº 92/2012 tem por conclusões:

27. Concluindo, sugere-se seja informado ao Ministério da Previdência Social, em resposta ao Ofício 181 Conj/MPS, de 15 de março de 2011, que:

[...]

b) O entendimento adotado pela RFB é o de que apenas a aplicação do FAP está suspensa, conforme o § 3º e caput do art. 202-B do Regulamento da Previdência Social aprovado pelo Decreto nº 3.048 de 1999, de forma que o montante da contribuição relativa à alíquota básica de que trata o inciso II, art. 22 da Lei nº 8.212 de 1991 é exigível na hipótese de impugnação ao FAP.

c) Mesmo havendo impugnação ao FAP, o contribuinte deve declarar na GFIP a totalidade da contribuição relativa ao RAT (inciso II, art. 22 da Lei nº 8.212, de 1991), incluindo eventual majoração em razão do FAP que lhe foi atribuído, conforme o Manual GFIP/Sefip, Cap. IV, item 7, p. 125.

[...]

f) É facultado ao contribuinte efetuar o depósito do montante da contribuição relativo ao acréscimo da alíquota em razão do índice FAP cuja exigibilidade esteja suspensa em razão de contestação do FAP, para evitar os acréscimos legais, da mesma forma que ocorre em relação aos demais créditos tributários com exigibilidade suspensa.

Até então, portanto, apenas a aplicação do FAP está suspensa, permanecendo exigível a contribuição previdenciária, cabendo ao Contribuinte a declaração em GFIP incluindo eventual majoração em razão do FAP que lhe foi atribuído.

A partir de 24 de fevereiro de 2014, data da edição da Instrução Normativa RFB nº 1.453 e posterior à contestação do FAP de 2015 pelo Recorrente, a legislação infralegal estabeleceu um procedimento específico para estas situações, conforme §§ 15 a 17 do art. 72 da Instrução Normativa RFB nº 971/2009:

§ 15. O FAP atribuído às empresas poderá ser contestado perante o órgão competente no Ministério da Previdência Social, no prazo de 30 (trinta) dias contados da data de sua divulgação oficial. (Incluído(a) pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 1.453, de 24 de fevereiro de 2014)

§ 16. O processo administrativo de que trata o § 15 tem efeito suspensivo até decisão final da autoridade competente, ficando o contribuinte obrigado a informar em GFIP o FAP que lhe foi atribuído e a retificar as declarações caso a decisão lhe seja favorável. (Incluído(a) pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 1.453, de 24 de fevereiro de 2014)

§ 17. No caso de decisão definitiva contrária ao sujeito passivo, no processo administrativo de que trata o § 15, eventuais diferenças referentes ao FAP deverão ser recolhidas no prazo de 30 (trinta) dias contados da data da ciência da decisão, sendo-lhes aplicados os acréscimos legais previstos nos arts. 402 e 403. (Incluído(a) pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 1.453, de 24 de fevereiro de 2014) (grifei)

Tendo sido atribuído o FAP, a Empresa poderia contestá-lo no prazo de 30 dias de sua divulgação oficial.

Enquanto não sobreviesse a decisão definitiva sobre a matéria, o Contribuinte estaria obrigado a informar em GFIP o FAP que lhe fora atribuído.

Se a decisão fosse favorável ao Contribuinte, defluiria a faculdade de retificar a GFIP. Caso contrário, eventuais diferenças deveriam ser recolhidas em 30 dias, com os devidos acréscimos legais.

Destarte, considero ser válida a exigência do crédito tributário da GIIL-RAT, ainda que o FAP esteja contestado e suspenso, quando o Agente Fiscal emprega o índice atribuído pelo Ministério da Previdência Social, como ocorreu no caso corrente.

Assim, a não exibição aos autos da prova da decisão definitiva do FAP de 2014 não nulifica o lançamento, pois o Agente Fiscal adotou o índice definido pelo MPS, como exige a legislação, sem esquecer que o Recorrente detém pleno conhecimento do trânsito em julgado da contestação por ser a parte interessada, não sobrevivendo prejuízo a sua defesa.

Poder-se-ia cogitar pela conversão do julgamento em diligência, a fim de que a tela do sistema que evidenciasse o FAP de 2014 e, porventura, o de 2015 fosse carregada aos autos.

Contudo, isto provocaria tumulto processual prescindível, porquanto o lançamento é hígido e obedeceu a legislação sobre a matéria, não se aplicando a hipótese debatida no REsp 1.140.956/SP, por não se enquadrar em hipótese de suspensão da exigibilidade do crédito tributário o processo administrativo de contestação do FAP, na forma anteriormente exposta.

Ajustes supervenientes aos valores do FAP obedecerão ao disposto nos §§ 16 e 17 da IN RFB nº 971/2009 e poderão ser realizadas quando da execução do Acórdão na unidade de origem.

CONCLUSÃO

Meu voto é para NEGAR PROVIMENTO ao recurso voluntário, observando-se que quando da execução desta decisão, deverá ser carreado aos autos o resultado dos processos administrativos em que se discute a majoração do FAP.

(documento assinado digitalmente)

Márcio Augusto Sekeff Sallem