



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 12269.004480/2008-81
Recurso Voluntário
Acórdão nº 2402-010.794 – 2ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 6 de outubro de 2022
Recorrente ANDRAX SERVIÇOS E ALIMENTAÇÃO LTDA
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS

Período de apuração: 01/04/2003 a 31/12/2007

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL (PAF). LANÇAMENTO. REQUISITOS LEGAIS. CUMPRIMENTO. NULIDADE. INEXISTENTE.

Cumpridos os pressupostos do art. 142 do Código Tributário Nacional (CTN) e tendo o autuante demonstrado de forma clara e precisa os fundamentos da autuação, improcede a arguição de nulidade quando o auto de infração contém os requisitos contidos no art. 10 do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, e ausentes as hipóteses do art. 59, do mesmo Decreto.

PAF. INCONSTITUCIONALIDADES. APRECIAÇÃO. SÚMULA CARF. ENUNCIADO Nº 2. APLICÁVEL.

Compete ao poder judiciário aferir a constitucionalidade de lei vigente, razão por que resta inócua e incabível qualquer discussão acerca do assunto na esfera administrativa.

PAF. PRESSUPOSTO PROCESSUAL. DOMICÍLIO TRIBUTÁRIO. ELEIÇÃO. LIDE. AUSENTE. INTERESSE RECURSAL. INEXISTENTE. ALEGAÇÃO RECURSAL. NÃO CONHECIMENTO.

O recurso voluntário não é meio apropriado para o contribuinte eleger seu domicílio tributário, pretensão sucedida diretamente na Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil. Logo, tratando-se de matéria estranha à lide, já que nem indiretamente dela decorrente, não se conhece de reportada parcela recursal, eis que carente de interesse processual.

SISTEMA INTEGRADO DE PAGAMENTO DE IMPOSTOS E CONTRIBUIÇÕES DAS MICROEMPRESAS E DAS EMPRESAS DE PEQUENO PORTE (SIMPLES). EXCLUSÃO. DISCUSSÃO. PAF PRÓPRIO. EFEITOS. RETROATIVIDADE. APLICÁVEL.

A contestação do contribuinte acerca de sua suposta exclusão do SIMPLES se processará em PAF específico, e não mediante recurso voluntário questionando a decisão de origem que manteve o lançamento dela decorrente. Ademais, afastados os efeitos próprios da tributação simplificada, aí se considerando a retroatividade legalmente prevista, a autoridade fiscal deverá apurar, de ofício, o suposto crédito tributário devido.

OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. DESCUMPRIMENTO. GUIA DE RECOLHIMENTO DO FUNDO DE GARANTIA DO TEMPO DE SERVIÇO E DE INFORMAÇÕES À PREVIDÊNCIA SOCIAL (GFIP). APRESENTAÇÃO. CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. FATOS GERADORES. TOTALIDADE. DADOS NÃO CORRESPONDENTES. PENALIDADE APLICÁVEL. CFL 68.

O contribuinte que deixar de informar mensalmente, por meio da GFIP, os dados correspondentes aos fatos geradores de todas as contribuições previdenciárias se sujeitará à penalidade prevista na legislação de regência.

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL (PAF). RECURSO VOLUNTÁRIO. NOVAS RAZÕES DE DEFESA. AUSÊNCIA. FUNDAMENTO DO VOTO. DECISÃO DE ORIGEM. FACULDADE DO RELATOR.

Quando as partes não inovam em suas razões de defesa, o relator tem a faculdade de adotar as razões de decidir do voto condutor do julgamento de origem como fundamento de sua decisão.

CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL (CTN). LANÇAMENTO. PRAZO DECADENCIAL. APLICAÇÃO DO ART. 150, § 4º DO CTN.

A Recorrente demonstrou por meio de certidão negativa de débito o pagamento do tributo. Não comprovada as hipóteses de dolo, fraude ou simulação.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado: (i) por unanimidade de votos, em conhecer parcialmente do recurso voluntário interposto, não se apreciando as alegações acerca da exclusão do SIMPLES, por se tratar de matéria alheia à competência das turmas integrantes da 2ª Seção de Julgamento do CARF; e (ii) na parte conhecida, por determinação do art. 19-E da Lei nº 10.522/2002, acrescido pelo art. 28 da Lei nº 13.988/2020, em face do empate no julgamento, excluir da base de cálculo do reportado crédito os valores cancelados no julgamento dos processos nºs 12269.004473/2008-80 (DEBCAD nº 37.203.334-2) e 12269.004475/2008-79 (DEBCAD nº 37.203.336-9). Vencidos os conselheiros Francisco Ibiapino Luz (relator), Rodrigo Duarte Firmino e Honório Albuquerque de Brito, que negaram provimento quanto a este ponto. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Vinícius Mauro Trevisan.

(documento assinado digitalmente)

Francisco Ibiapino Luz - Presidente e Relator

(documento assinado digitalmente)

Ana Cláudia Borges de Oliveira - Redatora *ad hoc*

Participaram do presente julgamento os conselheiros(a): Ana Claudia Borges de Oliveira, Rodrigo Duarte Firmino, Honório Albuquerque de Brito (suplente convocado), Francisco Ibiapino Luz (presidente), Gregório Rechmann Junior e Vinícius Mauro Trevisan.

Quando da formalização do presente acórdão, o Redator do voto vencedor, conselheiro Vinícius Mauro Trevisan, não mais integrava o quadro de conselheiros do CARF, razão por que houve a necessidade da designação de redatoria *ad hoc*. À conta disso, consoante

atribuição conferida pelo art. 17, inciso III, do Anexo II do RICARF, aprovado pela Portaria MF nº 343, de 9/6/15, designei a conselheira Ana Cláudia Borges de Oliveira para a consecução do reportado encargo.

Nestes termos, há de se adotar, na íntegra, as minutas de ementa, relatório e voto que o Redator substituído disponibilizou no diretório corporativo deste Conselho, o qual está compartilhado aos conselheiros do Colegiado. Contudo, tratando-se tão somente da replicação redacional de outrem, ressalvo que dito entendimento não necessariamente goza da aquiescência da redatora.

Relatório

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

Lançamentos

A Contribuinte foi excluída do Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições de Microempresas e Empresas de Pequeno Porte (SIMPLES) a partir da competência 1/2003, motivo por que foram constituídos créditos tributários decorrentes das remunerações pagas aos segurados empregados e contribuintes individuais, assim como pelo descumprimento de obrigações acessórias, conforme síntese do quadro abaixo:

Item	Debcad	Rubrica	Período	PAF
18	37.203.334-2	Cont. patronal - SAT/RAT	1/03 a 12/07	12269.004473/2008-80
17	37.203.335-0	Cont. terceiros	4/03 a 8/06	12269.004474/2008-24
16	37.203.336-9	Cont. dos segurados CI	4/03 a 12/07	12269.004475/2008-79
12	37.203.340-7	CFL 68	11/08	12269.004480/2008-81
13	37.203.339-3	CFL 59	11/08	12269.004478/2008-11
15	37.203.337-7	CFL 30	11/08	12269.004476/2008-13
14	37.203.338-5	CFL 38	11/08	12269.004477/2008-68
11	37.203.341-5	CFL 69	11/08	12269.004481/2008-26

Impugnação

Inconformada, a Contribuinte apresentou impugnação, assim resumida no relatório da decisão de primeira instância - Acórdão nº 09-31.128 - proferida pela 5ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Juiz de Fora - DRJ/JFA (processo digital, fls. 327 a 332):

O autuado foi cientificado em 21/11/2008 e apresentou impugnação em 23/12/2008, juntada às fls 18/110, alegando, em síntese, o que vem abaixo.

Preliminarmente, alega inconstitucionalidade da exclusão da empresa do SIMPLES. Aduz que o texto constitucional, arts. 170, IX, e 179, assegura às micro e pequenas

empresas um tratamento tributário diferenciado em razão, tão-somente de seu porte, não estabelecendo nenhuma ressalva.

Diz, nesse sentido, que a impugnante teve seu acesso ao SIMPLES vedado em decorrência de exigência ilegal e inconstitucional da fiscalização.

Defende, em seguida, a nulidade do Ato de Exclusão.

Alega que a autoridade fiscal intimou a impugnante a apresentar livros e documentos os quais, como optante pelo SIMPLES, a empresa não está obrigada a manter. Acrescenta que, em momento algum, lhe foi exigida a apresentação dos documentos que estava obrigada a manter e de fato possuía, conforme atestam os termos de início e encerramento dos livros caixa e inventário.

Alega, por conseguinte, estar eivado de nulidade o ato de exclusão da empresa do SIMPLES, decorrente do procedimento fiscal realizado, que não observou princípios do processo administrativo fiscal, como o da moralidade e da legalidade.

Argui que toda a documentação exigida pela autoridade fiscal, que embasou o ato de exclusão do SIMPLES, foi produzida por liberalidade da empresa, não podendo servir de sustentáculo para tal exclusão, posto não haver exigência legal para a formalização da contabilidade, tampouco para sua oferta à fiscalização.

Afirma não ter havido embargo à fiscalização ou omissão de receita, citando os arts. 7º e 14, incisos IV e V, da Lei nº 9.317, de 1996, e que a motivação apresentada mostra-se viciada, pois calcada na suposta deficiência de informação em livros contábeis não obrigatórios.

Alega que a declaração dos campos SIMPLES, RAT e TERCEIROS da GFIP está correta, posto que a impugnante é optante pelo SIMPLES, sendo viciado o ato de exclusão emitido, como já mencionado anteriormente.

Em relação à remuneração dos segurados empregados, assinala que, nas competências 06/2003 a 10/2003, 09/2004, 05/2005 a 10/2005, não há qualquer incorreção nas GFIP apresentadas e que os valores indicados pela autoridade fiscal na Planilha 3 referem-se ao 13º salário, informado separadamente, de forma que todo o valor constante da Folha de Pagamentos foi devidamente informado em GFIP, conforme se pode constatar no documento juntado (Doc. 09).

Quanto às competências 10/2004 e 04/2005, alega que as bases de cálculo consideradas são estranhas à empresa e não correspondem aos valores da folha de pagamento, conforme Doc. 09 anexo.

Quanto à competência 04/2004, afirma que o valor informado em GFIP pela empresa (12.278,13) é superior ao valor constante da Folha de Pagamentos (12.196,24) e ao valor considerado pela autoridade fiscal como declarado em GFIP (12.171,97), tendo sido efetuado recolhimento também maior que o realmente devido.

Diz que, nas competências 05/2003 e 13/2005, houve de fato equívocos da empresa, os quais foram corrigidos, conforme Doc. 09 anexo, razão pela qual se impõe a relevação da multa, prevista no § 1º do art. 291 do RPS.

Ressalta ter havido também a correção da GFIP relativamente à remuneração de contribuintes individuais, quanto aos valores discriminados na Planilha 4, no período de 04/2003 a 08/2004, conforme Doc. 10 e Doc. 11 anexos, pelo que requer a relevação da multa aplicada.

Alega que a autoridade fiscal indicou não ter havido informação em GFIP de valores relativos à remuneração e contribuições de sócios-gerentes, o que constitui mera presunção, que não pode subsistir, pois que calcada em premissa ilegal e equivocada.

Verifica que as contas indicadas pela autoridade fiscal como originárias para a referida omissão são oriundas do Livro Razão, não obrigatório, e não do Livro Caixa, o que caracteriza ofensa ao princípio da legalidade no procedimento fiscal, considerando o disposto no art. 18 da Lei nº 9.317, de 1996.

Diz que a inobservância dos princípios do direito administrativo (legalidade e motivação) e a infração expressa à lei (exigência de livros não obrigatórios) enseja a anulação do presente lançamento.

Ainda, alega que, considerando a ilegalidade do lançamento em razão de a presunção de omissão de receitas e apuração de pró-labore indireto ter sido realizada com base em documentos não exigíveis da empresa, também não há como subsistir a suposta infração à legislação por ausência de informações dos referidos valores em GFIP.

Aduz que, considerando o disposto no §1º do art. 3º da Lei nº 9.317, de 1996, a impugnante sempre adimpliu com suas obrigações tributárias, tanto assim que obteve Certidão Negativa de Débito (Doc. 02), de forma que não há que se falar em ausência de recolhimento da contribuição patronal.

Considera, em suma, em razão de sua opção pelo SIMPLES, a desnecessidade de informar em GFIP os valores relativos às contribuições patronais e os devidos a outras entidades e fundos.

Alega em seguida a abusividade da multa aplicada, seu caráter confiscatório e, por conseguinte, ofensa aos preceitos de proporcionalidade, capacidade contributiva, propriedade e liberdade, conforme doutrina e decisões judiciais que cita.

Requer, ao fim, a nulidade do lançamento, posto este estar calcado e procedimento fiscal nulo, pela insubsistência das infrações frente aos documentos apresentados e também pela correção das faltas no prazo adequado, que enseja a aplicação do disposto no art. 291 do RPS.

Julgamento de Primeira Instância

A 5ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Juiz de Fora - DRJ/JFA - julgou improcedente a contestação da Impugnante, nos termos do relatório e voto registrados no Acórdão recorrido, cuja ementa transcrevemos (processo digital, fls. 327 a 332):

ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS

Período de apuração: 01/04/2003 a 31/12/2007

PREVIDENCIÁRIO. CUSTEIO. GFIP. FATOS GERADORES. OMISSÃO.

Constitui infração à legislação previdenciária a empresa deixar de informar em GFIP todos os fatos geradores de contribuições previdenciárias.

SISTEMA INTEGRADO DE PAGAMENTO DE IMPOSTOS E CONTRIBUIÇÕES DAS MICROEMPRESAS E DAS EMPRESAS DE PEQUENO PORTE (SIMPLES). EXCLUSÃO. PROCESSO PRÓPRIO.

A discussão acerca da exclusão do contribuinte do SIMPLES se dá em processo administrativo próprio, apartado do Auto de Infração.

ILEGALIDADE. INCONSTITUCIONALIDADE. NÃO APRECIAÇÃO.

Não cabe apreciação, pela instância administrativa, de alegações de ilegalidade e ou inconstitucionalidade de leis e atos normativos em vigor, a qual incumbe ao Poder Judiciário.

Impugnação Improcedente

(Destaques no original)

Recurso Voluntário

Discordando da respeitável decisão, o Sujeito Passivo interpôs recurso voluntário, ratificando os argumentando apresentados na impugnação, o qual, em síntese, traz de relevante para a solução da presente controvérsia (processo digital, fls. 335 a 355):

1. Alega inconstitucionalidade da sua exclusão do SIMPLES, o que, em suas palavras, a torna nula.

2. Aduz nulidade da autuação por ofensa aos princípios da legalidade e da motivação, que regem a administração tributária.

3. Discorre acerca da legislação do SIMPLES, salientando que sempre “adimpliu pontualmente com suas obrigações tributárias”, motivo por que manifestado ato de exclusão viciou o lançamento, eis que “equivocado e avesso à legalidade”.

4. Enfatiza premissa equivocada da autuação, pois, em suas palavras, todo o procedimento de fiscalização calcou-se em documentos contábeis não exigíveis da empresa recorrente.

5. Assevera que as informações prestadas nos campos SIMPLES, RAT e Outras Entidades da GFIP são válidas e legítimas, já que era optante do SIMPLES.

6. Ressalta que, tratando-se de 13º salário informado separadamente, a remuneração dos segurados empregados referentes às competências 06/2003 a 10/2003, 09/2004, 05/2005 a 10/2005 foram informadas corretamente na GFIP.

7. Sinaliza erro nas bases de cálculo referentes às competências outubro de 2004 e abril de 2005.

8. Diz ter efetuado recolhimento a maior na competência 4/2004, já que o valor informado em GFIP é superior tanto ao constante na folha de pagamento como aquele considerado pela fiscalização

9. Admite equívoco nas competências 5/2003 e 13/2005, segundo ela, corrigido tempestivamente, o que impõe a relevação da multa.

10. Igualmente sinaliza correção tempestiva das informações atinentes aos contribuintes individuais, resultando a relevação da multa.

11. Indica ofensa ao princípio da legalidade quando a Autoridade Fiscal, baseada apenas em presunção, manifesta ausência de informações em GFIP da remuneração dos sócios-gerentes.

12. Enfatiza que a omissão de receita decorrente do pagamento de pró-labore indireto somente poderia ter sido apurado nos livros obrigatórios para as empresas optantes do SIMPLES.

13. Ratifica que sua opção pelo SIMPLES afasta a necessidade dela informar em GFIP as contribuições patronais e destinadas a terceiros, entidades e fundos.

14. Pronuncia o caráter confiscatório da multa aplicada.

15. Por fim, pede que as intimações sejam endereçadas para o seu atual endereço, qual seja: Rua Florêncio Ygartua, 188, conjunto 10, Bairro Moinho dos Ventos, Porto Alegre/RS.

Contrarrazões ao recurso voluntário

Não apresentadas pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Francisco Ibiapino Luz, Relator.

Admissibilidade

O recurso é tempestivo, pois a ciência da decisão recorrida se deu em 14/10/2010 (processo digital, fl. 334), e a peça recursal foi interposta em 5/11/2010 (processo digital, fl. 335), dentro do prazo legal para sua interposição. Contudo, embora atendidos os demais pressupostos de admissibilidade previstos no Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, dele conheço apenas parcialmente, ante a ausência de interesse recursal vista no presente voto.

Preliminares

Nulidade do lançamento

Inicialmente, registre-se que o lançamento é ato privativo da Administração Pública, pelo qual se verifica e registra a ocorrência do fato gerador, a fim de apurar o quantum devido pelo sujeito passivo da obrigação tributária prevista no artigo 113 da Lei n.º 5.172, de 25 de outubro de 1966 - Código Tributário Nacional (CTN). Portanto, à luz do art. 142 do mesmo Código, trata-se de atividade vinculada e obrigatória, como tal, sujeita à apuração de responsabilidade funcional em caso de descumprimento, pois a autoridade não deve nem pode fazer juízo valorativo acerca da oportunidade e conveniência do lançamento. Confirma-se:

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.

Parágrafo único. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.

Assim sendo, não se apresenta razoável o argumento da Recorrente de que o lançamento ora contestado é nulo, supostamente porque, além do caráter confiscatório da multa aplicada, tanto a exclusão do SIMPLES como a autuação macularam o princípio constitucional da legalidade. Não obstante mencionadas alegações, entendo que o auto de infração contém todos os requisitos legais estabelecidos no art. 10 do Decreto nº 70.235/72, que rege o Processo Administrativo Fiscal, trazendo, portanto, as informações obrigatórias previstas nos seus incisos I a VI, especialmente aquelas necessárias ao estabelecimento do contraditório, permitindo a ampla defesa do autuado. Confirma-se:

Art. 10. O auto de infração será lavrado por servidor competente, no local da verificação da falta, e conterá 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.

Nestes termos, ainda na fase inicial do procedimento fiscal, a Contribuinte foi regularmente intimada a apresentar documentos e esclarecimentos relativos às contribuições referentes ao período sob procedimento fiscal, consoante se vê no Relatório do Atuo de Infração. Portanto, compulsando os preceitos legais juntamente com os supostos esclarecimentos

disponibilizados pelo Recorrente, a autoridade fiscal formou sua convicção, o que não poderia ser diferente, conforme preceitua o já transcrito art. 142 do CTN (processo digital, fls.52 a 58).

A tal respeito, dito lançamento identificou a irregularidade apurada e motivou, de conformidade com a legislação aplicável à matéria, o procedimento adotado, tudo feito de forma transparente e precisa, como se pode observar no “Auto de Infração” e “Relatório Fiscal”, em consonância, portanto, com os princípios constitucionais da ampla defesa, do contraditório e da legalidade (processo digital, fls. 2 a 58).

Tanto é verdade, que a Interessado refutou, de forma igualmente clara, a imputação que lhe foi feita, como se observa do teor de sua contestação e da documentação a ela anexada. Neste sentido, expôs os motivos de fato e de direito de suas alegações e os pontos de discordância, discutindo o mérito da lide relativamente a matéria envolvida, nos termos do inciso III do art. 16 do Decreto nº 70.235/72. Logo, não restaram dúvidas de que o Sujeito Passivo compreendeu perfeitamente do que se tratava a exigência, como e perante quem se defender.

Além disso, nos termos do art. 59 do Decreto nº 70.235/1972, incisos I e II, a nulidade processual opera-se somente quando o feito administrativo foi praticado por autoridade incompetente ou, **exclusivamente** quanto aos despachos e decisões, ficar caracteriza preterição ao direito de defesa respectivamente, nestes termos:

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.

Como se vê, cogitação acerca do cerceamento de defesa é de aplicação **restrita** nas fases processuais ulteriores à constituição do correspondente crédito tributário (despachos e decisões). Por conseguinte, suposta nulidade de autuação (auto de infração ou notificação de lançamento) transcorrerá **tão somente** quando lavrada por autoridade incompetente.

Ademais, conforme art. 60 do mesmo Decreto, outras falhas prejudiciais ao sujeito passivo, quando for o caso, serão sanadas no curso processual, sem que isso importasse forma diversa de nulidade. Confirma-se:

Art. 60. As irregularidades, incorreções e omissões diferentes das referidas no artigo anterior não importarão em nulidade e serão sanadas quando resultarem em prejuízo para o sujeito passivo, salvo se este lhes houver dado causa, ou quando não influírem na solução do litígio.

Ante o exposto, cumpridos os pressupostos do art. 142 do Código Tributário Nacional (CTN) e tendo o autuante demonstrado de forma clara e precisa os fundamentos da autuação, improcede a arguição de nulidade, eis que o auto de infração contém os requisitos contidos no art. 10 do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, e ausentes as hipóteses do art. 59, do mesmo Decreto. Logo, já que o caso em exame não se enquadra nas transcritas hipóteses de nulidade, incabível sua declaração, por não se vislumbrar qualquer vício capaz de invalidar o procedimento administrativo adotado, razão por que esta pretensão preliminar não pode prosperar, porquanto sem fundamento legal razoável.

Por fim, embora referida arguição tenha sido apresentada em sede preliminar, tratando-se, também, da formulação de mérito, como tal será analisada em sua completude, nos termos do já transcrito art. 60 do PAF.

Do exposto, improcede a argumentação da Recorrente, porquanto sem fundamento legal razoável.

Princípios constitucionais

Ditos princípios caracterizam-se preceitos programáticos frente às demais normas e extensivos limitadores de conduta, motivo por que têm apreciação reservada ao legislativo e ao judiciário respectivamente. O primeiro, deve considerá-los, preventivamente, por ocasião da construção legal; o segundo, posteriormente, quando do controle de constitucionalidade. À vista disso, resta inócua e incabível qualquer discussão acerca do assunto na esfera administrativa, sob o pressuposto de se vê tipificada a invasão de competência vedada no art. 2º da Constituição Federal de 1988.

Nessa perspectiva, conforme se discorrerá na sequência, o princípio da legalidade traduz adequação da lei tributária vigente aos preceitos constitucionais a ela aplicáveis, eis que regularmente aprovada em processo legislativo próprio e ratificada tacitamente pela suposta inércia do judiciário. Por conseguinte, já que de atividade estritamente vinculada à lei, não cabe à autoridade tributária sequer ponderar a conveniência da aplicação de outro princípio, ainda que constitucional, em prejuízo do desígnio legal a que está submetida.

Como visto no art. 142, § único, do CTN já transcrito em tópico precedente, o lançamento é ato privativo da autoridade administrativa, que desempenha suas atividades nos estritos termos determinados em lei. Logo, haja vista reportada vinculação legal, a fiscalização está impedida de fazer juízo valorativo acerca da oportunidade e conveniência da aplicação de suposto princípio constitucional, enquanto não traduzido em norma proibitiva ou obrigacional da respectiva conduta.

Diante do exposto, concernente aos argumentos recursais de que tais comandos foram agredidos, supostamente porque, além do caráter confiscatório da multa aplicada, tanto a exclusão do SIMPLES como a autuação macularam o princípio constitucional da legalidade, manifesta-se não caber ao CARF apreciar questão de feição constitucional. Nestes termos, a Medida Provisória n.º 449, de 3 de dezembro de 2008, convertida na Lei n.º 11.941, de 27 de maio de 2009, acrescentou o art. 26-A no Decreto n.º 70.235, de 1972, o qual determina:

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. (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009)

[...]

§ 6º O disposto no caput deste artigo não se aplica aos casos de tratado, acordo internacional, lei ou ato normativo: (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)

[...]

II – que fundamente crédito tributário objeto de: (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)

a) dispensa legal de constituição ou de ato declaratório do Procurador-Geral da Fazenda Nacional, na forma dos arts. 18 e 19 da Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002; (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)

b) súmula da Advocacia-Geral da União, na forma do art. 43 da Lei Complementar nº 73, de 10 de fevereiro de 1993; ou (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)

c) pareceres do Advogado-Geral da União aprovados pelo Presidente da República, na forma do art. 40 da Lei Complementar nº 73, de 10 de fevereiro de 1993. (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)

Ademais, trata-se de matéria já pacificada perante este Conselho, conforme Enunciado nº 2 de súmula da sua jurisprudência, transcrito na sequência:

O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

Do exposto, improcede a argumentação da Recorrente, porquanto sem fundamento legal razoável.

Eleição do domicílio tributário

Em suas alegações recursais, a Contribuinte requer o endereçamento das futuras intimações para a Rua Florêncio Ygartua, 188, conjunto 10, Bairro Moinho dos Ventos, Porto Alegre/RS, nestes termos (processo digital, fls. 189 e 190):

III - DO REQUERIMENTO

[...]

Requer, por fim, sejam remetidas eventuais notificações para o atual endereço da empresa recorrente, qual seja: sito a Rua Florêncio Ygartua, 188, conjunto 01, Bairro Moinhos de Vento, Porto Alegre/RS.

(Destaque no original)

No entanto, o recurso voluntário não é meio apropriado para o contribuinte eleger seu domicílio tributário, pretensão sucedida diretamente na Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil. Logo, tratando-se de matéria estranha à lide, já que nem indiretamente dela decorrente, não se conhece de reportada parcela recursal, eis que carente de interesse processual.

Mérito

Exclusão do SIMPLES e efeitos decorrentes

A Recorrente muito pouco adentra propriamente nas questões meritórias atinentes à atuação ora questionada - matéria enfrentada no tópico subsequente -, fundamentando sua tese de defesa basicamente na suposta exclusão indevida do SIMPLES, segundo ela, carregada de inconstitucionalidade e ilegalidade, preliminares refutadas precedentemente. É o que se abstrai dos excertos recursais que passo a transcrever (Processo digital, fls. 335 a 355):

II.I - PRELIMINARMENTE

II.I.I - DA INCONSTITUCIONALIDADE DA EXCLUSÃO

[...]

Importa referir que o texto constitucional não faz ressalvas, tampouco imposições ao acesso das micro e pequenas empresas ao tratamento tributário diferenciado, bastando a configuração da empresa como micro ou de pequeno porte para que esta faça jus ao benefício referido.

[...]

No caso em tela, temos que a empresa recorrente teve seu acesso ao SIMPLES vedado em decorrência de exigência ilegal por parte da fiscalização. Há que se ter presente que durante todo o período em que esteve ativa, a empresa recorrente jamais deixou de contemplar a condição expressa no texto constitucional, qual seja, ser micro ou pequena empresa, não havendo, portanto, como franquear-se sua exclusão de dito programa tributário.

[...]

II.I.II - DA NULIDADE DO ATO DE EXCLUSÃO

[...]

Importa destacar que a Lei do SIMPLES dispunha no parágrafo 1º do artigo 7º que a empresa optante pelo regime SIMPLES encontrava-se dispensada de manter a escrituração contábil normalmente exigível das empresas limitadas, **sendo lhe exigível, tão somente o Livro Caixa**. In verbis:

[...]

Toda a documentação exigida pela Sra. Fiscal, cuja qual embasou o ato de exclusão do SIMPLES, foi produzida por liberalidade da empresa, não podendo servir de sustentáculo para tal exclusão, posto não haver exigência legal para formalização da contabilidade, tampouco para sua oferta à fiscalização.

[...]

Novamente, temos que a motivação apresentada mostra-se viciada, posto que a presunção de omissão de receita informada pela Sra. Fiscal esta' calcada na suposta deficiência de informação em livros contábeis não obrigatórios. A análise do processo de representação fiscal para exclusão do SIMPLES nos permite concluir que a totalidade dos supostos lançamentos ditos irregulares pela Sra. Fiscal foram calcados no livro razão da empresa, cujo qual esta não possuía obrigatoriedade de confeccionar, tampouco de ofertá-lo à fiscalização.

[...]

II.II – DAS INFRAÇÕES APONTADAS

[...]

Ainda que os livros não obrigatórios, voluntariamente expostos à análise da fiscalização, indicassem alguma irregularidade capaz de ensejar o lançamento, em decorrência do princípio da legalidade e da motivação, a fiscalização deveria coadunar o lançamento nos livros obrigatórios, o que não o fez no caso concreto. A análise do lançamento demonstra de forma cristalina que as supostas irregularidades apontadas pela Sra. Fiscal foram detectadas em livro não obrigatório, qual seja o Livro Razão. Desta forma, mostra-se latente, além da violação do princípio da legalidade, a ausência de motivação válida para a apuração de dita omissão de receitas.

(Destaques no original)

Em que pese as razões apresentadas acima, a contestação do contribuinte acerca de sua suposta exclusão do SIMPLES se processará em PAF específico, e não mediante recurso voluntário questionando a decisão de origem que manteve o lançamento dela decorrente. Ademais, afastados os efeitos próprios da tributação simplificada, aí se considerando a retroatividade legalmente prevista, a autoridade fiscal deverá apurar, de ofício, o suposto crédito tributário devido, exatamente como expressava o art. 16 da citada Lei nº 9.317, de 1996, *verbis*:

Art. 16. A pessoa jurídica excluída do SIMPLES sujeitar-se-á, a partir do período em que se processarem os efeitos da exclusão, às normas de tributação aplicáveis às demais pessoas jurídicas.

Dessa forma, a hipotética inadequação jurídica ora alegada não pode prosperar nesta seara recursal, eis que objeto de pronunciamento definitivo deste Conselho ao abrigo do processo nº 12269.004252/2008-10, oportunidade em que a Contribuinte exerceu o seu pleno direito ao contraditório e à ampla defesa. Com efeito, a 3ª Turma Extraordinária da 1ª Seção de Julgamento, por unanimidade, negou provimento ao recurso interposto contra a decisão de origem que julgou improcedente a manifestação de inconformidade da Recorrente, nos termos do relatório e voto registrados no Acórdão nº 1003-001.760, cujos excertos dela transcrevemos (Processo digital nº 12269.004252/2008-10, fls. 218 a 224):

Ementa:

ASSUNTO: SISTEMA INTEGRADO DE PAGAMENTO DE IMPOSTOS E CONTRIBUIÇÕES DAS MICROEMPRESAS E DAS EMPRESAS DE PEQUENO PORTE (SIMPLES)

Ano-calendário: 2003

SIMPLES FEDERAL. PRÁTICA DE INFRAÇÃO À LEGISLAÇÃO. AUSÊNCIA DE PROVA

Cabe a exclusão de ofício do Simples, quando o contribuinte praticar reiteradamente infração à legislação tributária (incisos V do art. 14 da Lei nº 9.317/1996). Não havendo comprovação de que não cometeu a infração, deve ser mantida a exclusão do regime.

ESCRITURAÇÃO COMERCIAL. DISPENSA E NÃO PROIBIÇÃO

O §1º do art. 7º da Lei nº 9.317/1996 dispensa a escrituração comercial, contudo registra a necessidade de escriturar a movimentação financeira e guardar os documentos que lhe são pertinentes. A decisão de possuir outros controles como Livro Diário e ou Razão é decisão do contribuinte e sua apresentação espontânea não invalida a fiscalização.

(Destques no original)

Relatório:

A ação fiscal teve início em 21/07/2008 e, no exame da contabilidade foram identificados diversos lançamentos contábeis que infringem a legislação tributária, fato este que acarreta a exclusão de ofício do Simples, conforme previsto no artigo 14, inciso V da Lei nº 9.317/1996.

Em 05/11/2008 o contribuinte tomou ciência do Ato Declaratório Executivo DRF/POA nº 062, de 21/10/2008, em que o Delegado da Receita Federal em Porto Alegre declara a empresa excluída do Simples, em decorrência da prática reiterada de infração à legislação tributária e de embaraço à fiscalização, caracterizada pela negativa não justificada de exibição de documentos a que estava obrigada, **com efeitos a partir de 1º de janeiro de 2003.** (Destaquei)

Voto:

Na data de recebimento do Ato Declaratório Executivo DRF/POA nº 062, de 21 de outubro de 2008 (cientificado em 05/11/2008), a Receita Federal excluiu a Recorrente do Simples Federal em decorrência da **prática reiterada de infração à legislação tributária, e de embaraço à fiscalização**, caracterizado pela negativa não justificada de exibição de documentos a que estava obrigada. (Destaquei)

Ademais, já que manifestado Acórdão não foi objeto de contestação mediante a oposição de embargos ou recurso especial, dita decisão tornou-se irreformável na seara administrativa, consoante se vê no “recorte” da “tela de exclusão” e despacho de arquivamento do respectivo processo, que ora transcrevo (Processo digital nº 12269.004252/2008-10, fls. 229 e 230):

TIPO	ORGAO	DATA DO	DIGITACAO		PROCESSAMENTO		
DOCUMENTO	INST.	EVENTO	DATA	HORA	DATA	HORA	ORIGEM
EVENTO-314	0110100	01/01/2003	11/01/2021	11:37	11/01/2021	11:38	OFICIO
(*)			PROC: 122690042522008-10 AO: 2021011111370821113386053				

DESPACHO DE ENCAMINHAMENTO

Tendo em vista que foi realizada a exclusão da empresa do Simples Federal, com efeitos desde 01/01/2003, conforme fl. 229, cumprindo, desta forma, o disposto no Acórdão de Recurso Voluntário, das fls. 218 a 224, e no ADE, fl. 99, envio o processo ao arquivo.
DATA DE EMISSÃO : 11/01/2021

Motio Decisão administrativa irreformável

Assim considerado, citada decisão tornou-se incontroversa e definitiva na esfera administrativa, vez que materializada a preclusão consumativa em face da Contribuinte não a ter contestado tempestivamente.

Superadas referidas argumentações recursais, pois, como visto, dita exclusão já foi objeto de pronunciamento definitivo deste Conselho, adentra-se propriamente nos efeitos tributários dela resultantes.

Inicialmente, na forma posta acima, a Recorrente foi excluída do SIMPLES, de ofício, por terem ficado caracterizados tanto o “embaraço à fiscalização” quanto a “prática reiterada de infração à legislação tributária”, respectivamente, como prescrevem os incisos II e V do art. 14 da Lei nº 9.317, de 5 de dezembro de 1996, que disciplinava o **SIMPLES federal** vigente até 30 de junho de 2007, quando foi revogada pela Lei Complementar nº 123, de 14 de dezembro de 2006, também instituidora do **SIMPLES nacional**. Confira-se:

Lei nº 9.317, de 1996:

Art. 14. A exclusão dar-se-á de ofício quando a pessoa jurídica incorrer em quaisquer das seguintes hipóteses:

[...]

II - embaraço à fiscalização, caracterizado pela negativa não justificada de exibição de livros e documentos a que estiver obrigada, bem assim pelo não fornecimento de informações sobre bens, movimentação financeira, negócio ou atividade, próprios ou de terceiros, quando intimado, e demais hipóteses que autorizam a requisição de auxílio da força pública, nos termos do art. 200 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 (Sistema Tributário Nacional);

[...]

V - prática reiterada de infração à legislação tributária;

Lei Complementar nº 123, de 2006:

Art. 12. Fica instituído o Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições devidos pelas Microempresas e Empresas de Pequeno Porte - Simples Nacional.

[...]

Art. 88. Esta Lei Complementar entra em vigor na data de sua publicação, ressalvado o regime de tributação das microempresas e empresas de pequeno porte, que entra em vigor em 1º de julho de 2007.

Art. 89. Ficam revogadas, a partir de 1º de julho de 2007, a Lei nº 9.317, de 5 de dezembro de 1996, e a Lei nº 9.841, de 5 de outubro de 1999.

Nesse pressuposto, a Lei nº 9.317, de 1996, que regravava o SIMPLES então vigente, por meio dos seus arts. 15, inciso V, e 16, expressava que a pessoa jurídica excluída do citado Sistema de arrecadação unificada sujeitava-se às regras tributárias aplicáveis nas empresas em geral, nestes termos:

Art. 15. A exclusão do SIMPLES nas condições de que tratam os arts. 13 e 14 surtirá efeito:

[...]

V - a partir, inclusive, do mês de ocorrência de qualquer dos fatos mencionados nos incisos II a VII do artigo anterior.

[...]

Art. 16. A pessoa jurídica excluída do SIMPLES sujeitar-se-á, a partir do período em que se processarem os efeitos da exclusão, às normas de tributação aplicáveis às demais pessoas jurídicas.

Por tais razões, dita exclusão produziu efeitos retroativos a 1º de janeiro de 2003, cabendo ao Autuante apurar os créditos tributários devidos, nos precisos termos vistos na legislação precedente.

Descumprimento de obrigação acessória (CFL-68)

Vale consignar que dita autuação teve por motivação o descumprimento do dever instrumental da Recorrente apresentação a GFIP com dados correspondentes aos fatos geradores de todas as contribuições previdenciárias, exatamente como estabelece o art. 32, inciso IV, §§ 4º e 5º, da Lei nº 8.212/91, com a redação dada pela Lei nº 9.528/97, c/c os arts. 225, inciso IV, § 4º, e 284, inciso II, do Decreto 3.048/99, *verbis*:

Lei nº 8.212, de 1991:

Art. 32. A empresa é também obrigada a:

[...]

IV - informar mensalmente ao Instituto Nacional do Seguro Social-INSS, por intermédio de documento a ser definido em regulamento, dados relacionados aos fatos geradores de contribuição previdenciária e outras informações de interesse do INSS. (Inciso acrescentado pela Lei nº 9.528, de 10.12.97).

[...]

§ 4º A não apresentação do documento previsto no inciso IV, independentemente do recolhimento da contribuição, sujeitará o infrator à pena administrativa correspondente a multa variável equivalente a um multiplicador sobre o valor mínimo previsto no art. 92, em função do número de segurados, conforme quadro abaixo: (Parágrafo e tabela acrescentados pela Lei nº 9.528, de 10.12.97). (Revogado pela Medida Provisória nº 449, de 2008)

[...]

§ 5º A apresentação do documento com dados não correspondentes aos fatos geradores sujeitará o infrator à pena administrativa correspondente à multa de cem por cento do valor devido relativo à contribuição não declarada, limitada aos valores previstos no parágrafo anterior. (Parágrafo acrescentado pela Lei nº 9.528, de 10.12.97). (Revogado pela Medida Provisória nº 449, de 2008)

Decreto 3.048, de 1999:

Art. 225. A empresa é também obrigada a:

[...]

IV - informar mensalmente ao Instituto Nacional do Seguro Social, por intermédio da Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social, na forma por ele estabelecida, dados cadastrais, todos os fatos geradores de contribuição previdenciária e outras informações de interesse daquele Instituto;

[...]

§ 4º O preenchimento, as informações prestadas e a entrega da Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social são de inteira responsabilidade da empresa.

Art. 284. A infração ao disposto no inciso IV do caput do art. 225 sujeitará o responsável às seguintes penalidades administrativas:

[...]

II - cem por cento do valor devido relativo à contribuição não declarada, limitada aos valores previstos no inciso I, pela apresentação da Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social com dados não correspondentes aos fatos geradores, seja em relação às bases de cálculo, seja em relação às informações que alterem o valor das contribuições, ou do valor que seria devido se não houvesse isenção ou substituição, quando se tratar de infração cometida por pessoa jurídica de direito privado beneficente de assistência social em gozo de isenção das contribuições previdenciárias ou por empresa cujas contribuições incidentes sobre os respectivos fatos geradores tenham sido substituídas por outras; e (Redação dada pelo Decreto nº 4.729, de 2003)

Como se vê, transcrita matriz legal determina a aplicação da reportada penalidade nos exatos termos adotados pela Autoridade Fiscal, que tem atividade vinculada determinada pelo CTN, art. 142, parágrafo único, já transcrito em tópico precedente. Logo, restava-lhe, como de fato ocorreu, constituir o respectivo crédito tributário, eis que, nos autos, restou provado o descumprimento da discutida obrigação tributária acessória.

Do exposto, improcede a argumentação do Recorrente, porquanto sem fundamento legal razoável.

Na hipótese vertente, relativamente às demais alegações recursais, a Contribuinte apenas reiterou os termos da impugnação, nada acrescentando que pudesse afastar minha concordância com os fundamentos do Colegiado de origem. Logo, amparado no §3º do art. 57 do Anexo II do RICARF, adoto as razões de decidir constantes no voto condutor do respectivo acórdão, nestes termos:

Em relação à remuneração dos segurados empregados, no período de 06/2003 a 10/2003, 09/2004, 05/2005 a 10/2005, verifica-se, de acordo com os documentos acostados (Doc. 09) que assiste razão à impugnante, uma vez que a remuneração considerada “não declarada” pela autoridade fiscal (coluna E da Planilha 3) refere-se à remuneração do décimo terceiro salário, efetivamente declarada. Todavia, considerando a informação do código 2 no campo SIMPLES, não foi calculada a contribuição patronal, a qual integra; por conseguinte, a presente autuação.

Quanto às competências 10/2004 e 04/2005, verifica-se que as bases de cálculo consideradas foram obtidas da Folha de Pagamentos (fls. 26/27 do Anexo I), relativamente à remuneração dos segurados empregados, e da GFIP (Planilha 2), relativamente aos segurados contribuintes individuais, de forma que não é cabível a alegação de desconhecimento dos valores apurados.

A impugnante alega que o valor declarado em GFIP na competência 04/2004 é superior ao considerado pela autoridade fiscal. Todavia, consta do sistema informatizado CNISA a GFIP entregue em 06/05/2004 com a base de cálculo indicada pela fiscalização. Ademais, a GFIP acostada à impugnação data de 10/12/2008, data posterior à autuação, não se prestando, assim, à comprovação do alegado.

Em relação às competências 05/2003 e 13/2005, o impugnante admite a ocorrência de equívocos e alega a correção da GFIP. Verifica-se que, na GFIP de 05/2003, entregue em 22/12/2008, fls. 24/41 do Anexo I, não foi informada a base de cálculo dos contribuintes individuais, anteriormente declarada, e constante da Planilha 2, fls. 11.

Por outro lado, em relação à competência 13/2005, verifica-se que, na GFIP entregue em 05/12/2007, às fls. 138/143 do Anexo I, foi declarada a base de cálculo constante da Planilha 3, fls. 12. Todavia, foi informado o código 2 no campo SIMPLES e alíquota zero no campo RAT, e não os valores indicados no relatório fiscal.

O mesmo se verifica nas competências de 04/2003 a 08/2004, em que foi informado o código 2 no campo SIMPLES e alíquota zero no campo RAT.

Assim, não houve a correção da falta objeto da autuação. Ademais, é de se ressaltar que a autoridade fiscal indicou a ocorrência de fraude, que constitui circunstância agravante da penalidade aplicada, prevista no inciso II do art. 290 do RPS, que impede a pleiteada relevação da multa, nos termos do revogado §1º do art. 291 do mesmo regulamento.

Assim entendido, dita pretensão recursal não pode prosperar, por absoluta carência de amparo legislativo.

Conclusão

Ante o exposto, conheço parcialmente do recurso interposto, não se apreciando a matéria sem interesse recursal, para, na parte conhecida, rejeitar as preliminares nela suscitadas e, no mérito, negar-lhe provimento.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Francisco Ibiapino Luz

Voto Vencedor

Conselheira Ana Cláudia Borges de Oliveira, Redatora *ad hoc*.

Como redatora *ad hoc*, sirvo-me da minuta de voto inserida pelo redator original, conselheiro Vinícius Mauro Trevisan, no diretório oficial do CARF, a seguir reproduzida, cujo posicionamento não necessariamente coincide com o meu.

Nestes termos, assim manifestou-se o Redator substituído:

O presente processo trata-se de exclusão do simples a partir da competência 01/2003.

No processo nº 12269.004473/2008-80 (DEBCAD nº 37.203.334-2) foram lançados contribuição patronal referente ao período de 01/2003 a 12/2007.

Em relação ao processo nº 12269.004475/2008-79 (DEBCAD nº 37.203.336-9) foram constituídos contribuições dos segurados referente ao período de 04/03 a 12/07.

No processo nº 12269004473/2008-80 houve o cancelamento do crédito tributário referente as competências 01 a 10/2003 a qual entendo fundamentada no art. 150, §4º do CTN.

Assim, neste autos em função do julgamento do processo nº 12269004473/2008-80 deve ser excluído deste crédito tributário as competências de 01 a 10/2003 em função de estar atingida pela decadência.

Da mesma forma no processo nº 12269004475/2008-79 houve julgamento também pela extinção do crédito tributário pela decadência onde ambos vão se refletir nesse processo, extinguindo o débito de 01 à 10/2003.

Assim é que havendo a decadência no processo nº 12269.004475/2008-79 e processo nº 12269.004473/2008-80, tal fenômeno irá impactar diretamente nos processos DEBCAD nº 37203334-2 e 37203336-9 extinguindo o crédito tributário pela fenômeno da decadência nos moldes do art. 150, §4º do CTN, no período de 01 a 10/2003.

Da decadência ocorrida nos processos 12269004473/2008-80 e 12269.004475/2008-79

A Recorrente apresentou CND em sua defesa às fls. 2 o que demonstra pagamento total ou parcial de tributo para o fim aplicação do art. 150, § 4º do CTN.

O CTN preceitua duas formas para se contar o prazo decadencial: na primeira delas o termo de início deve coincidir com data de ocorrência do fato gerador, quando o sujeito passivo tenha antecipado o pagamento; e, na segunda, o termo inicial é o 1º dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento já poderia ter sido efetuado, quando não tiver havido antecipação de pagamento ou ainda houver sido verificada a existência de dolo, fraude ou simulação, por parte do sujeito passivo. Nesse caso, não há que se falar em pagamento ou não.

Com relação ao mérito, especificamente quanto ao prazo decadencial para lançamento dos créditos tributários nos casos de tributos cujo lançamento é por homologação, é de se destacar que o Egrégio Superior Tribunal de Justiça já se posicionou quanto à matéria na sistemática do artigo 543-C do Código de Processo Civil, ou seja, através da análise dos chamados “recursos repetitivos”.

O precedente proferido tem a seguinte ementa:

“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 incoorre, 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 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).

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 impositivos 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.”

Com isso, restou consolidado no âmbito do Egrégio Superior Tribunal o entendimento de que, nos casos de tributos cujo lançamento é por homologação e não há pagamento, o termo inicial do prazo decadencial é o previsto no inciso I do artigo 173 do CTN, e não no §4º do artigo 150 do mesmo Código.

A aplicação do artigo 62-A do antigo RICARF, atualmente §2º do art. 62 do RICARF, aprovado pela Portaria MF 343, de 09 de junho de 2015, implica adoção da referida decisão do Egrégio Superior Tribunal de Justiça não apenas pela CSRF, mas também por todas as turmas de julgamento do CARF.

Da ausência de dolo, fraude ou conluio para o fim de aplicabilidade do art. 150, §4º, parte final (dolo, fraude ou simulação).

A sonegação é definida pelo artigo 71 como toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar o conhecimento por parte da autoridade fazendária da ocorrência do fato gerador, ou das condições pessoais do contribuinte suscetíveis de afetar a obrigação tributária. A fraude é conceituada pelo artigo 72 como toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar a ocorrência do fato gerador do tributo, ou a excluir ou modificar as suas características essenciais. E o conluio é caracterizado pelo artigo 73 como o ajuste doloso entre duas pessoas visando a atingir qualquer dos efeitos da sonegação ou da fraude.

Como se pode verificar, o ponto em comum das três modalidades caracterizadoras do agravamento da penalidade é o dolo. Tanto a sonegação, como a fraude e o conluio exigem para a sua caracterização que o procedimento adotado pelo contribuinte tenha sido doloso. Assim, o simples acobertamento da ocorrência do fato gerador - sem dolo - não pode ser definido como hipótese de sonegação. A multa agravada somente pode ser aplicada nos casos de acobertamento do fato gerador praticado com dolo. E a mesma conclusão se impõe no caso de procedimento visando ao impedimento da ocorrência do fato gerador, ou no caso de ajuste entre contribuintes para acobertar ou impedir a ocorrência do ato gerador do tributo. Todas essas condutas, se praticadas sem dolo, não se enquadram na definição de fraude ou conluio e não podem caracterizar hipótese de agravamento de penalidade.

O que caracteriza a sonegação, a fraude e o conluio, portanto, do ponto de vista fiscal, é o dolo. Até porque o artigo 72 da Lei n. 4.502/1964 nem poderia conceituar a fraude como sendo toda ação ou omissão não dolosa tendente a impedir ou retardar a ocorrência do fato gerador do tributo. Dispositivo desse teor seria considerado inconstitucional por interferir no direito do contribuinte de incorrer ou não na prática dos atos definidos em lei como ensejadores da ocorrência do fato gerador de tributo. Daí por que podemos concluir que as condutas não dolosas não podem ser caracterizadas como hipóteses de sonegação, fraude ou conluio.

Sonegação Fiscal

Do mesmo modo, quando a lei fiscal define a sonegação como o ato doloso tendente a impedir o conhecimento das autoridades fazendárias da ocorrência do fato gerador do tributo, também aqui devemos entender que o dolo de que trata o dispositivo é o penal.

Isso porque todo ato tendente a impedir o conhecimento das autoridades fazendárias da ocorrência do fato gerador de tributo, que possa ser caracterizado como sonegação fiscal e seja apenado com multa agravada, comporta em si mesmo uma certa dose de malícia e de má-fé. Nesse sentido, a qualificação desse ato com o adjetivo doloso feito pelo legislador, na acepção que lhe empresta o Direito Civil, seria redundante e desnecessária. Lembre-se que é regra de hermenêutica que a lei não contém palavras inúteis e desnecessárias. Se considerarmos que o termo dolo do artigo 71 refere-se ao dolo civil, a sua inclusão no dispositivo legal seria inútil. Desse modo, também aqui podemos concluir que o termo doloso significa algo diverso do que a definição que lhe é dada pelo Direito Civil. Necessariamente, portanto, o seu significado é aquele próprio do Direito Penal.

Assim, como exemplo de atos criminosos, tendentes a impedir o conhecimento por parte das autoridades fazendárias da ocorrência do fato gerador, poderiam ser citados a omissão de rendimentos, a ocultação de bens, a declaração falsa, a não contabilização de negócios jurídicos realizados pelo contribuinte etc.

Por fim, uma última observação ainda merece ser feita para afastar qualquer tipo de dúvida sobre a procedência do entendimento até aqui sustentado, no sentido de que somente é cabível a aplicação da multa agravada nos casos de ocorrência de prática criminosa pelo contribuinte. Trata-se da própria redação do artigo 44 da Lei n. 9.430/1996, que estabelece a incidência da multa agravada nos casos de sonegação, fraude e conluio, *independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis*.

Se o legislador ordinário admitiu a possibilidade de serem aplicadas sanções criminais ao contribuinte que pratica atos caracterizados como de sonegação, fraude e conluio, é porque a multa agravada somente se aplica nos casos em que presente a conduta criminosa. Não haveria sentido o legislador fiscal prever possibilidade de aplicação de sanções penais a condutas que não fossem tipificadas como crimes. Se ele assim o fez foi porque objetivou que a multa agravada somente fosse aplicada nas hipóteses de crime.

Por consectário lógico aplicação do art. 150, §4º do CTN deve prevalecer até mesmo porque na defesa apresentada foi demonstrado a certidão negativa de débito, bem como inexistência de fraude, dolo ou simulação.

(documento assinado digitalmente)

Ana Cláudia Borges de Oliveira - Redatora *ad hoc*