



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

Processo n° 15983.000913/2008-42
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 2401-006.711 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 09 de julho de 2019
Matéria CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS
Recorrente A F SALGADO TRANSPORTE ME
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2003 a 31/12/2004

LANÇAMENTO. NULIDADE. CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA. CONTRADITÓRIO. AMPLA DEFESA. INOCORRÊNCIA.

Tendo o fiscal autuante demonstrado de forma clara e precisa os fatos que suportaram o lançamento, oportunizando ao contribuinte o direito de defesa e do contraditório, bem como em observância aos pressupostos formais e materiais do ato administrativo, nos termos da legislação de regência, especialmente artigo 142 do CTN, não há que se falar em nulidade do lançamento.

MPF. INSTRUMENTO DE CONTROLE E PLANEJAMENTO. VALIDADE.

O Mandado de Procedimento Fiscal MPF constitui mero instrumento de controle criado pela Administração Tributária, sendo assim, certas (meras) irregularidades em sua emissão ou prorrogação não são motivos suficientes para anular o lançamento, quando não demonstrado o prejuízo ou a preterição ao direito de defesa do contribuinte.

DECADÊNCIA. TRIBUTOS LANÇADOS POR HOMOLOGAÇÃO. AUSÊNCIA DE ANTECIPAÇÃO DE PAGAMENTO. NÃO COMPROVAÇÃO. PRAZO DECADENCIAL REGIDO PELO ARTIGO 173, INCISO I DO CTN.

Não comprovada a ocorrência de pagamento parcial, como no presente caso, a regra decadencial expressa no CTN a ser utilizada deve ser a prevista no I, Art. 173 do CTN, conforme inteligência da determinação do Art. 62A, do Regimento Interno do CARF (RICARF), em sintonia com o decidido pelo Superior Tribunal de Justiça (STJ), no Recurso Especial 973.733.

CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS. LANÇAMENTO DECORRENTE DE EXCLUSÃO DO SIMPLES. POSSIBILIDADE. SÚMULA CARF Nº 77.

A possibilidade de discussão administrativa do Ato Declaratório Executivo (ADE) de exclusão do Simples não impede o lançamento de ofício dos créditos tributários devidos em face da exclusão.

EXCLUSÃO DO SIMPLES. EFEITOS. IRRETROATIVIDADE. ATO DECLARATÓRIO.

O ato de exclusão do Simples possui natureza declaratória, que atesta que o contribuinte já não preenchia os requisitos de ingresso no regime desde data pretérita, surtindo efeito já no ano-calendário subsequente àquele em que foi constatado o excesso de receita, efeito esse que não guarda nenhuma relação com o princípio da irretroatividade, que se aplica a litígios envolvendo confrontos entre vigência da lei e data dos fatos.

PAF. APRECIÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE NO ÂMBITO ADMINISTRATIVO. IMPOSSIBILIDADE.

Com arrimo nos artigos 62 e 72, e parágrafos, do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF, c/c a Súmula nº 2, às instâncias administrativas não compete apreciar questões de ilegalidade ou de inconstitucionalidade, cabendo-lhes apenas dar fiel cumprimento à legislação vigente, por extrapolar os limites de sua competência.

CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. MULTAS. ALTERAÇÃO LEGISLATIVA. RETROATIVIDADE BENIGNA. SÚMULA CARF Nº 119.

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

APLICAÇÃO DE PENALIDADE. PRINCÍPIO DA RETROATIVIDADE BENIGNA. LEI Nº 8.212/1991, COM A REDAÇÃO DADA PELA MP 449/2008, CONVERTIDA NA LEI Nº 11.941/2009. PORTARIA PGFN/RFB Nº 14 DE 04 DE DEZEMBRO DE 2009.

O cálculo da penalidade deve ser efetuado em conformidade com a Portaria PGFN/RFB nº 14 de 04 de dezembro de 2009, se mais benéfico para o sujeito passivo.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, rejeitar as preliminares e, no mérito, dar provimento parcial ao recurso voluntário para que a multa seja recalculada nos termos da Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 14/09.

(assinado digitalmente)

Miriam Denise Xavier - Presidente

(assinado digitalmente)

Rayd Santana Ferreira - Relator

Participaram do presente julgamento os conselheiros: Cleberson Alex Friess, Rayd Santana Ferreira, Jose Luis Hentsch Benjamin Pinheiro, Matheus Soares Leite, Marialva de Castro Calabrich Schlucking, Andrea Viana Arrais Egypto e Miriam Denise Xavier. Ausente a Conselheira Luciana Matos Pereira barbosa.

Relatório

A F SALGADO TRANSPORTE ME, contribuinte, pessoa jurídica, já qualificada nos autos do processo em referência, recorre a este Conselho da decisão da 10ª Turma da DRJ em São Paulo/SP, Acórdão nº 17-29.874/2009, às e-fls. 83/98, que julgou procedente o lançamento fiscal, concernente às contribuições previdenciárias devidas ao INSS, referente aos valores pagos aos segurados empregados e às destinadas ao financiamento dos benefícios concedidos em razão da incapacidade laborativa decorrentes dos riscos ambientais do trabalho (SAT/RAT), em relação ao período de 01/2003 a 12/2004, conforme Relatório Fiscal, às fls. 32/36 e demais documentos que instruem o processo, consubstanciado no DEBCAD nº 37.073.433-5.

Conforme consta do Relatório Fiscal:

I - Este Relatório é integrante do Auto de Infração - AI — referente às contribuições patronais devidas à Seguridade Social, incidentes sobre a remuneração dos segurados empregados, devidas às rubricas:

I — Fundo de Previdência e Assistência Social — FPAS e

II — Contribuição para financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos Riscos Ambientais do Trabalho —RAT.

(...)

*5 - Esclarecemos que na Ação Fiscal ora concluída, decorrente do Mandado de Procedimento Fiscal — Ação Fiscal de Rotina - nº08.1.06.00-2008-00336-5, período de 01/2003 a 12/2004, observamos que a Empresa declarava em GFIP a condição de optante do SIMPLES, sendo excluída do Sistema (conforme o elemento citado no item 4 — I) pela prática reiterada de infração à legislação tributária, ocorrendo, nessas circunstâncias, **omissão de informações de contribuições à Seguridade Social e à Terceiros.***

Verificou-se ainda, para algumas competências, a omissão de parte da remuneração de seus empregados em GFIP.

(...)

A contribuinte, regularmente intimada, apresentou impugnação, requerendo a decretação da improcedência do feito.

Por sua vez, a Delegacia Regional de Julgamento em São Paulo/SP entendeu por bem julgar procedente o lançamento, mantendo a integralidade do crédito tributário, conforme relato acima.

Regularmente intimada e inconformada com a Decisão recorrida, a autuada, apresentou Recurso Voluntário, às e-fls. 105/129, procurando demonstrar sua improcedência, desenvolvendo em síntese as seguintes razões:

Após breve relato das fases processuais, bem como dos fatos que permeiam o lançamento, repisa as alegações da impugnação, motivo pelo qual adoto o relatório da decisão *a quo*, assim vejamos:

O defendente solicita o cancelamento do presente Auto de Infração, com a exclusão das contribuições sociais lançadas de forma a desobrigá-lo do recolhimento de quaisquer quantias, pelas alegações que, em síntese, apresenta:

1. A ação fiscal, ao fim da qual foi lavrado o Auto de Infração em epígrafe, é inválida porque em seu desenvolvimento ocorreu a completa inobservância das disposições constantes nas Portarias nº 500/1995 e nº 3.007/2002 da Secretaria da Receita Federal.

2. O crédito tributário não pode ser exigido enquanto a impugnação ao processo de exclusão apresentada pelo contribuinte não for decidida.

3. Nos termos do artigo 150, § 4º do Código Tributário Nacional, decaiu o direito da Secretaria da Receita Federal de lançar os créditos previdenciários referentes aos fatos geradores mensais no período de janeiro de 2003 a agosto de 2003.

4. Embora constem no Relatório de documentos Apresentados - RDA os recolhimentos efetuados pelo impugnante não foram deduzidos da autuação, o que resulta em dupla tributação.

Por fim, requer o conhecimento e provimento do seu recurso, para desconsiderar o Auto de Infração, tornando-o sem efeito e, no mérito, sua absoluta improcedência.

Não houve apresentação de contrarrazões.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Rayd Santana Ferreira - Relator

Presente o pressuposto de admissibilidade, por ser tempestivo, conheço do recurso e passo ao exame das alegações recursais.

PRELIMINAR - NULIDADE - CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA - MPF

A contribuinte aduz pela nulidade da ação fiscal, ao fim da qual foi lavrado o Auto de Infração em epígrafe, sendo inválida porque em seu desenvolvimento ocorreu a completa inobservância das disposições constantes nas Portarias nº 500/1995 e nº 3.007/2002 da Secretaria da Receita Federal.

Em que pesem as substanciosas razões ofertadas pela contribuinte, seu inconformismo, contudo, não tem o condão de prosperar. Do exame dos elementos que instruem o processo, conclui-se que os lançamentos, corroborados pela decisão recorrida, apresentam-se formalmente incensuráveis, devendo ser mantidos em sua plenitude.

Resta evidenciada a legitimidade da ação fiscal que deu ensejo ao presente lançamento, cabendo ressaltar que trata-se de procedimento de natureza indeclinável para o Agente Fiscalizador, dado o caráter de que se reveste a atividade administrativa do lançamento, que é vinculada e obrigatória, nos termos do art. 142, parágrafo único do Código Tributário Nacional, que assim dispõe:

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 devido, identificar o sujeito passivo e, sendo o caso, propor a aplicação de penalidade cabível.

De fato, o ato administrativo deve ser fundamentado, indicando a autoridade competente, de forma explícita e clara, os fatos e dispositivos legais que lhe deram suporte, de maneira a oportunizar ao contribuinte o pleno exercício do seu consagrado direito de defesa e contraditório, sob pena de nulidade.

E foi precisamente o que aconteceu com o presente lançamento. A simples leitura dos anexos da autuação, especialmente o "Relatório Fiscal", além do "Discriminativo Analítico de Débito", "Fundamentos Legais do Débito" e demais informações fiscais, não deixa margem de dúvida recomendando a manutenção do lançamento.

Consoante se positiva dos anexos encimados, a fiscalização ao promover o lançamento demonstrou de forma clara e precisa os fatos que lhe suportaram, ou melhor, os fatos geradores das contribuições previdenciárias ora exigidas, não se cogitando na nulidade do procedimento.

Mais a mais, a exemplo da defesa inaugural, a contribuinte não trouxe qualquer elemento de prova capaz de comprovar que os lançamentos encontram-se maculados por vício em sua formalidade, escorando seu pleito em simples arrazoado desprovido de demonstração do sustentado.

Destarte, é direito da contribuinte discordar com a imputação fiscal que lhe está sendo atribuída, sobretudo em seu mérito, mas não podemos concluir, por conta desse fato, isoladamente, que o lançamento não fora devidamente fundamentado na legislação de regência. O argumento de erro do fato gerador, na eleição da base de cálculo e demais, se confundem com o mérito que iremos tratar posteriormente, como já dito, não ensejando em nulidade

Concebe-se que o auto de infração foi lavrado de acordo com as normas reguladoras do processo administrativo fiscal, dispostas nos artigos 9º e 10º do Decreto nº 70.235/72 (com redação dada pelo artigo 1º da Lei nº 8.748/93), não se vislumbrando nenhum vício de forma que pudesse ensejar nulidade do lançamento.

No âmbito do Processo Administrativo Fiscal, as hipóteses de nulidade são as previstas no art. 59 do Decreto nº 70.235, de 1972, nos seguintes termos:

Art. 59. São nulos:

I - os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

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

Especificamente em relação aos questionamentos acerca do MPF e Portarias, melhor sorte não resta a contribuinte, conforme muito bem rebatido pela decisão de piso, senão vejamos:

O contribuinte alega que a ação fiscal, ao fim da qual foi lavrado o Auto de Infração em epígrafe, é inválida porque em seu desenvolvimento ocorreu a completa inobservância das disposições constantes nas Portarias nº 500/1995 e nº 3.007/2001 da Secretaria da Receita Federal.

Entretanto tal argumentação é desprovida de qualquer fundamento, uma vez que as atividades de seleção e execução de ações fiscais são reguladas pela Portaria RFB nº 11.371 de 12/12/2007, emitida em função da nova estrutura administrativa criada com a fusão entre a Secretaria da Receita Federal e a Secretaria da Receita Previdenciária, determinada pela Lei nº 11.457 de 16/03/2007, com vigência anterior ao início da ação fiscal.

Da mesma forma, é importante observar que as contribuições previdenciárias com as obrigações principais e acessórias que delas decorrem, bem como os respectivos sistemas de arrecadação, cobrança, controle e fiscalização encontram-se disciplinados de forma clara e inequívoca pela Lei nº 8.212 de 24/07/1991.

O artigo 1º da Portaria RFB nº 11.371 de 12/12/2007 estabelece que o planejamento das atividades de fiscalização dos tributos federais deve observar os princípios do interesse público, da impessoalidade, da imparcialidade, da finalidade, da razoabilidade e da justiça fiscal, como se pode observar a seguir:

(...)

Da leitura atenta do supramencionado texto observa-se que não há obrigatoriedade de informar ao contribuinte os parâmetros que levaram à sua seleção dentre o universo de contribuintes a serem fiscalizados. A seleção é efetuada com base em estudos econômico-fiscais e demais informações disponíveis a partir de pesquisas efetuadas.

Cabe à Administração Pública, agir dentro da estrita observância ao que estabelece a legislação de regência, sob pena de responsabilidade ao administrador, tendo assim procedido como se observa nos autos.

No Termo de Início da Ação Fiscal — TIAF (às fls. 23/24), emitido nos termos do disposto no inciso III do artigo 32, nos §§ 1º e 2º do artigo 33, ambos da Lei 8.212/91 e artigos 2º e 3º da Lei 11.457/2007, consta como Identificação de Ordem o número do Mandado de Procedimento Fiscal (nº 08.1.06.00-2008-00336-5) e o código de acesso (nº 9521483)

possibilitando ao sujeito passivo verificar a sua autenticidade no sítio da Receita Federal do Brasil na Internet, bem como o tributo a ser fiscalizado e respectivo período de apuração.

*Consta ainda no Relatório Fiscal (às fls 31), a informação do Auditor Fiscal de que a ação fiscal foi iniciada com a emissão do **Mandado de Procedimento Fiscal — Ação Fiscal de Rotina — ;V 08.1.06.00-2008-00336-5**, para o período de 01/2003 a 12/2004.*

*Portanto, ao contrário do que afirma o impugnante, o Auto de Infração foi emitido ao final de uma **ação fiscal de rotina**, não se tratando de situação especial que exigisse a assinatura do Senhor Coordenador — Geral de Fiscalização.*

Outrossim, verifica-se que além de ter tomado ciência e recebido pessoalmente o Termo de Início da Ação Fiscal — TIAF em 09/04/2008, como consta às fls. 24 dos autos, o contribuinte teve oportunidade de verificar a exatidão das informações contidas no Mandado de Procedimento Fiscal - MPF, no sítio da Receita Federal do Brasil na Internet.

O Mandado de Procedimento Fiscal e o Termo de Início da Ação Fiscal foram emitidos de forma regular e por autoridade competente, contendo todos os dados previstos na Legislação de Regência.

(grifo original)

Ademais, a posição predominante neste Conselho é a de que o Mandado de Procedimento Fiscal MPF constitui mero instrumento de controle criado pela Administração Tributária. Sendo assim, mesmo que exista algum "vício" (o que no presente caso não vislumbro), meras irregularidades em sua emissão ou prorrogação não são motivos suficientes para anular o lançamento. Tal posicionamento fica claro pela leitura das duas decisões da 2ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais CSRF abaixo transcritas.

MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL MPF. INSTRUMENTO DE CONTROLE DA ADMINISTRAÇÃO. INEXISTÊNCIA QUE NÃO CAUSA NULIDADE DO LANÇAMENTO.

O Mandado de Procedimento Fiscal MPF, constitui-se em instrumento de controle criado pela Administração Tributária para dar segurança e transparência à relação fisco contribuinte, que objetiva assegurar ao sujeito passivo que o agente fiscal indicado recebeu da Administração a incumbência para executar a ação fiscal. Pelo MPF o auditor está autorizado a dar início ou a levar adiante o procedimento fiscal. A inexistência de MPF para fiscalizar determinado tributo ou a não prorrogação deste não invalida o lançamento que se constitui em ato obrigatório e vinculado. (Acórdão nº 920201.637; sessão de 12/04/2010; Relator Moisés Giacomelli Nunes da Silva)

VÍCIOS DO MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL MPF. ALEGAÇÃO DE NULIDADE. INEXISTÊNCIA.

Falhas quanto a prorrogação do MPF ou a identificação de infrações em tributos não especificados, não causam nulidade no lançamento. Isto se deve ao fato de que a atividade de lançamento é obrigatória e vinculada, e, detectada a ocorrência da situação descrita na lei como necessária e suficiente para ensejar o fato gerador da obrigação tributária, não pode o agente fiscal deixar de efetuar o lançamento, sob pena de responsabilidade funcional. (Acórdão nº 920201.757; sessão de 27/09/2011; Relator Manoel Coelho Arruda Junior)

Em face do exposto, afasto a preliminar.

DECADÊNCIA

O crédito previdenciário apurado refere-se ao período de **01/01/2003 a 31/12/2004**. Em sua defesa o contribuinte alega que nos termos do artigo 150, § 4º do Código Tributário Nacional, decaiu o direito da Secretaria da Receita Federal do Brasil de lançar os créditos previdenciários referentes aos fatos geradores mensais no período de janeiro de 2003 a agosto de 2003.

O exame dessa matéria impõe sejam levadas a efeito algumas considerações, senão vejamos.

O artigo 45, inciso I, da Lei nº 8.212/91, estabelece prazo decadencial de 10 (dez) anos para a apuração e constituição das contribuições previdenciárias, como segue:

Art. 45 – O direito da Seguridade Social apurar e constituir seus créditos extingue-se após 10 (dez) anos contados:

I – do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o crédito poderia ter sido constituído;

[...]

Por outro lado, o Código Tributário Nacional em seu artigo 173, caput, determina que o prazo para se constituir crédito tributário é de 05 (cinco) anos, contados do exercício seguinte àquele em que poderia ter sido lançado, *in verbis*:

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

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

[...]

Com mais especificidade, o artigo 150, § 4º, do CTN, contempla a decadência para os tributos sujeitos ao lançamento por homologação, nos seguintes termos:

Art. 150 O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.

[...]

§ 4º Se a lei não fixar prazo a homologação, será ele de cinco anos a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.

O núcleo da questão reside exatamente nesses três artigos, ou seja, qual deles deve prevalecer para as contribuições previdenciárias, tributos sujeitos ao lançamento por homologação.

Ocorre que, após muitas discussões a respeito do tema, o Supremo Tribunal Federal, em 11/06/2008, ao julgar os RE's nºs 556664, 559882 e 560626, por unanimidade de votos, declarou a inconstitucionalidade do artigo 45 da Lei nº 8.212/91, oportunidade em que aprovou a Súmula Vinculante nº 08, abaixo transcrita, rechaçando de uma vez por todas a pretensão do Fisco:

Súmula nº 08: São inconstitucionais o parágrafo único do artigo 5º do Decreto-lei 1569/77 e os artigos 45 e 46 da Lei 8.212/91, que tratam de prescrição e decadência de crédito tributário.

Registre-se, ainda, que na mesma Sessão Plenária, o STF achou por bem modular os efeitos da declaração de inconstitucionalidade em comento, estabelecendo, em suma, que somente não retroagem à data da edição da Lei em relação a pedido de restituição judicial ou administrativo formulado posteriormente à 11/06/2008, concedendo, por conseguinte, efeito *ex tunc* para os créditos pendentes de julgamentos e/ou que não tenham sido objeto de execução fiscal.

Consoante se positiva da análise dos autos, a controvérsia a respeito do prazo decadencial para as contribuições previdenciárias, após a aprovação/edição da Súmula Vinculante nº 08, passou a se limitar a aplicação dos artigos 150, § 4º, ou 173, inciso I, do Código Tributário Nacional.

Indispensável ao deslinde da controvérsia, mister se faz elucidar, resumidamente, as espécies de lançamento tributário que nosso ordenamento jurídico contempla, como segue.

Primeiramente destaca-se o **lançamento de ofício ou direto**, previsto no artigo 149 do CTN, onde o fisco toma a iniciativa de sua prática, por razões inerentes a natureza do tributo ou quando o contribuinte deixa de cumprir suas obrigações legais. Já o **lançamento por declaração ou misto**, contemplado no artigo 147 do mesmo Diploma Legal, é aquele em que o contribuinte toma a iniciativa do procedimento, ofertando sua declaração tributária, colaborando ativamente. Alfim, o **lançamento por homologação**, inscrito no artigo 150 do Códex Tributário, em que o contribuinte presta as informações, calcula o tributo devido e promove o pagamento, ficando sujeito a eventual homologação por parte das autoridades fazendárias.

Dessa forma, estando às contribuições previdenciárias sujeitas ao lançamento por homologação, defende parte dos julgadores e doutrinadores que a decadência a ser aplicada seria aquela constante do artigo 150, § 4º, do CTN, levando-se em consideração a natureza do tributo atribuída por lei, independentemente da ocorrência de pagamento, entendimento compartilhado por este conselheiro.

Ou seja, a regra para os tributos sujeitos ao lançamento por homologação é o artigo 150, § 4º, do Código Tributário, o qual somente não prevalecerá nas hipóteses de ocorrência de dolo, fraude ou conluio, o que ensejaria o deslocamento do prazo decadencial para o artigo 173, inciso I, do mesmo Diploma Legal.

Não é demais lembrar que o lançamento por homologação não se caracteriza tão somente pelo pagamento. Ao contrário, trata-se, em verdade, de um procedimento complexo, constituído de vários atos independentes, culminando com o pagamento ou não.

Observe-se, pois, que a ausência de pagamento não desnatura o lançamento por homologação, especialmente quando a sujeição dos tributos àquele lançamento é conferida por lei. E, esta, em momento algum afirma que assim o é tão somente quando houver pagamento.

Não fosse assim, o que se diria quando o contribuinte apura prejuízos e não tem nada a recolher, ou mesmo quando encontra-se beneficiado por isenções e/ou imunidades, onde, em que pese haver o dever de elaborar declarações pertinentes, informando os fatos geradores dos tributos dentre outras obrigações tributárias, deixa de promover o pagamento do tributo em razão de uma benesse fiscal?

Cabe ao Fisco, porém, no decorrer do prazo de 05 (cinco) anos, contados do fato gerador do tributo, nos termos do artigo 150, § 4º, do CTN, proceder à análise das informações prestadas pelo contribuinte homologando-as ou não, quando inexistir concordância. Neste último caso, promover o lançamento de ofício da importância que imputar devida.

Aliás, como afirmado alhures, a regra nos tributos sujeitos ao lançamento por homologação é o prazo decadencial insculpido no artigo 150, § 4º, do CTN, o qual dispôs expressamente os casos em que referido prazo deslocar-se-á para o artigo 173, inciso I, na ocorrência de dolo, fraude ou simulação comprovados. Somente nessas hipóteses a legislação específica contempla a aplicação de outro prazo decadencial, afastando-se a regra do artigo 150, § 4º. Como se constata, a toda evidência, a contagem do lapso temporal em comento independe de pagamento.

Ou seja, comprovando-se que o contribuinte deixou efetuar o recolhimento dos tributos devidos e/ou promover o auto-lançamento com dolo, utilizando-se de instrumentos ardilosos (fraude e/ou simulação), o prazo decadencial será aquele inscrito no artigo 173, inciso I, do CTN. Afora essa situação, não se cogita na aplicação daquele dispositivo legal. É o que se extrai da perfunctória leitura das normas legais que regulamentam o tema.

Por outro lado, alguns julgadores e doutrinadores entendem que somente aplicar-se-ia o artigo 150, § 4º, do CTN quando comprovada a ocorrência de recolhimentos relativamente ao fato gerador lançado, seja qual for o valor. Em outras palavras, a homologação dependeria de antecipação de pagamento para se caracterizar, e a sua ausência daria ensejo ao lançamento de ofício, com observância do prazo decadencial do artigo 173, inciso I.

Ressalta-se, ainda, o entendimento de outra parte dos juristas, suscitando que o artigo 150, 4º, do Código Tributário Nacional, prevalecerá quando o contribuinte promover qualquer ato tendente a apuração da base de cálculo do tributo devido, seja pelo pagamento, escrituração contábil, declaração do imposto em documento próprio, etc. Melhor elucidando, o contribuinte deverá adotar algum procedimento com o fito de apurar o tributo para que pudesse se cogitar em “homologação”.

Afora posicionamento pessoal a propósito da matéria, por entender que as contribuições previdenciárias devem observância ao prazo decadencial do artigo 150, § 4º, do Códex Tributário, independentemente de antecipação de pagamento, salvo quando comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação, o certo é que a partir da alteração do Regimento Interno do CARF (artigo 62A), introduzida pela Portaria MF nº 586/2010, os julgadores deste Colegiado estão obrigados a “reproduzir” as decisões do STJ tomadas por recurso repetitivo, razão pela qual deixaremos de abordar aludida discussão, mantendo o entendimento que a aplicação do dispositivo legal retro depende da existência de recolhimentos do mesmo tributo no período objeto do lançamento, na forma decidida por aquele Tribunal Superior nos autos do Resp nº 973.733/SC, assim ementado:

PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ARTIGO 543C, 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 imponible, ainda que se trate de tributos sujeitos a lançamento por homologação, revelando-se inadmissível a aplicação cumulativa/concorrente dos prazos previstos nos artigos 150, § 4º, e 173, do Codex Tributário, ante a configuração de desarrazoado prazo decadencial decenal (Alberto Xavier, "Do Lançamento no Direito Tributário Brasileiro", 3ª ed., Ed. Forense, Rio de Janeiro, 2005, págs. 91/104; Luciano Amaro, "Direito Tributário Brasileiro", 10ª ed., Ed. Saraiva, 2004, págs. 396/400; e Eurico Marcos Diniz de Santi, "Decadência e Prescrição no Direito Tributário", 3ª ed., Max Limonad, São Paulo, 2004, págs. 183/199).

5. In casu, consoante assente na origem: (i) cuida-se de tributo sujeito a lançamento por homologação; (ii) a obrigação ex lege

de pagamento antecipado das contribuições previdenciárias não restou adimplida pelo contribuinte, no que concerne aos fatos imponíveis ocorridos no período de janeiro de 1991 a dezembro de 1994; e (iii) a constituição dos créditos tributários respectivos deu-se em 26.03.2001.

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

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

Na esteira desse raciocínio, uma vez delimitado pelo STJ e, bem assim, pelo Regimento Interno do CARF que nos lançamentos por homologação a antecipação de pagamento é indispensável à aplicação do instituto da decadência, nos cabe tão somente nos quedar a aludida conclusão e constatar ou não a sua ocorrência.

Entrementes, a controvérsia em relação a referido tema encontra-se distante de remansoso desfecho, se fixando agora em determinar o que pode ser considerado como antecipação de pagamento no Imposto de Renda Pessoa Física, sobretudo em face das diversas modalidades e/ou procedimentos adotados por ocasião do lançamento fiscal.

In casu, porém, despiciendas maiores elucidações a propósito da matéria, uma vez que a simples análise dos autos nos leva a concluir pela inexistência de antecipação de pagamento para às competências 01/2003 a 08/2003, inclusive por ser de fácil percepção, uma vez que apresentou Declarações Simplificadas zeradas e não há nenhuma guia de pagamento anexada aos autos (exceto para competência 09/2003 e 09/2004, ou seja, período não abarcado pelo disposto no artigo 150, §4º do CTN, não podendo ser considerado como antecipação de pagamento para a contagem do prazo decadencial).

Portanto, tendo cientificado em 22/09/2008 (às fls. 01), bem como **não constam** valores apropriados para as competências de 01/2003 a 08/2003, inclusive, no Relatório de Apropriação de Documentos Apresentados — RADA (às fls. 18). Na esteira dessas considerações, não vislumbrando a ocorrência de recolhimentos - antecipação de pagamento, fato relevante para aplicação do instituto da decadência nos termos da decisão do STJ acima ementada, a qual estamos obrigados a observar, é de se manter a ordem legal no sentido de aplicar o prazo decadencial inscrito no artigo 173, inciso I do CTN, afastando a decadência pleiteada pela contribuinte.

MÉRITO

LANÇAMENTO DECORRENTE DE EXCLUSÃO DO SIMPLES

A contribuinte alega ser impossível a exigência de tributos em face da exclusão do simples, antes da decisão definitiva a ser proferida no processo em que se discute dita exclusão.

O Auditor Fiscal informa no Relatório Fiscal - REFISC, às fls. 31, ter constatado durante ação fiscal, que a empresa em epígrafe declarou em Guias de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social - GFIP a condição de optante pelo Sistema

Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e das empresas de Pequeno Porte - SIMPLES.

As GFIP foram preenchidas e apresentadas com informações incorretas, uma vez que o contribuinte foi excluído do SIMPLES pela prática reiterada de infração à legislação tributária, conforme consta em Ato Declaratório Executivo DRF/STS nº 34 de 06/12/2006.

Houve, portanto, a omissão de informações na GFIP sobre contribuições patronais destinadas à Seguridade Social bem como SAT/RAT e Terceiros conveniados, devidas pelo contribuinte. Os valores apurados e respectivas competências encontram-se discriminados no Levantamento CDE.

Além do fato supramencionado, a fiscalização verificou que em algumas competências parte das remunerações dos segurados empregados foi omitida nas GFIP. Os valores apurados e respectivas competências encontram-se discriminados no Levantamento REG.

Pois bem!

Acerca da retroatividade dos efeitos do Ato Declaratório Executivo, destaco que, os arts. 15 e 16 da Lei n. 9.317/1996 (Simples Federal), vigente à época dos fatos e que disciplinava o regime de tributação Simples Federal, definiam o marco temporal dos efeitos da exclusão da seguinte forma:

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

I a partir do ano-calendário subsequente, na hipótese de que trata o inciso I do art. 13;

II a partir do mês subsequente ao em que incorrida a situação excludente, nas hipóteses de que tratam os incisos III a XVIII do art. 9º; II a partir do mês subsequente àquele em que se proceder à exclusão, ainda que de ofício, em virtude de constatação de situação excludente prevista nos incisos III a XVIII do art. 9º; (Redação dada pela Lei nº 9.732, de 1998) (Vide Lei nº 10.925, de 2004) (Vide Medida Provisória nº 252, de 2005 sem eficácia)

III a partir do início de atividade da pessoa jurídica, sujeitando-a ao pagamento da totalidade ou diferença dos respectivos impostos e contribuições, devidos de conformidade com as normas gerais de incidência, acrescidos, apenas, de juros de mora quando efetuado antes do início de procedimento de ofício, na hipótese do inciso II, "b", do art. 13;

IV a partir do ano-calendário subsequente àquele em que for ultrapassado o limite estabelecido, nas hipóteses dos incisos I e II do art. 9º;

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

VI (Vide Medida Provisória nº 252, de 2005 Sem eficácia)

VI a partir do anocalendarío subsequente ao da ciência do ato declaratório de exclusão, nos casos dos incisos XV e XVI do caput do art. 9o desta Lei. (Redação dada pela Lei nº 11.196, de 2005)

§ 1º A pessoa jurídica que, por qualquer razão, for excluída do SIMPLES deverá apurar o estoque de produtos, matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem existente no último dia do último mês em que houver apurado o IPI ou o ICMS de conformidade com aquele sistema e determinar, a partir da respectiva documentação de aquisição, o montante dos créditos que serão passíveis de aproveitamento nos períodos de apuração subsequentes.

§ 2º O convênio poderá estabelecer outra forma de determinação dos créditos relativos ao ICMS, passíveis de aproveitamento, na hipótese de que trata o parágrafo anterior.

§ 3o A exclusão de ofício dar-se-á mediante ato declaratório da autoridade fiscal da Secretaria da Receita Federal que jurisdicione o contribuinte, assegurado o contraditório e a ampla defesa, observada a legislação relativa ao processo tributário administrativo. (Incluído pela Lei nº 9.732, de 1998)

§ 4o Os órgãos de fiscalização do Instituto Nacional do Seguro Social ou de qualquer entidade conveniente deverão representar à Secretaria da Receita Federal se, no exercício de suas atividades fiscalizadoras, constatarem hipótese de exclusão obrigatória do SIMPLES, em conformidade com o disposto no inciso II do art. 13. (Incluído pela Lei nº 9.732, de 1998)

§ 5o (Vide Medida Provisória nº 252, de 2005 Sem eficácia)

§ 5o Na hipótese do inciso VI do caput deste artigo, será permitida a permanência da pessoa jurídica como optante pelo Simples mediante a comprovação, na unidade da Receita Federal do Brasil com jurisdição sobre o seu domicílio fiscal, da quitação do débito inscrito no prazo de até 30 (trinta) dias contado a partir da ciência do ato declaratório de exclusão. (Incluído pela Lei nº 11.196, de 2005)

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.

Assim, um dos efeitos imediatos da exclusão do Simples Federal é a tributação pelas regras aplicáveis às empresas em geral, por força de expressa disposição legal, sendo que a decisão que exclui a empresa do Programa Simples Nacional, apenas tem o condão de formalizar uma situação que já ocorrera de fato, tendo, assim, efeitos meramente declaratórios. Em outras palavras, a exclusão do sujeito passivo da sistemática do SIMPLES, com efeitos retroativos, implica em apuração das contribuições de terceiros sobre a remuneração paga, devida ou creditada aos segurados empregados com base na legislação de regência.

No mesmo sentido, o art. 32 da Lei Complementar nº 123/2006 (que instituiu o SIMPLES) prevê que as empresas excluídas da sistemática simplificada de arrecadação sujeitar-se-ão, a partir do período em que se processarem os efeitos da exclusão, às normas de tributação aplicáveis às demais pessoas jurídicas:

Art. 32. As microempresas ou as empresas de pequeno porte excluídas do Simples Nacional sujeitar-se-ão, a partir do período em que se processarem os efeitos da exclusão, às normas de tributação aplicáveis às demais pessoas jurídicas.

E ainda que assim não o fosse, a retroatividade dos efeitos do ato de exclusão da empresa do Simples Federal é determinada pela legislação tributária e seu eventual afastamento por suposta ofensa ao Princípio da Irretroatividade da Lei Tributária é matéria que foge à competência material do Processo Administrativo Fiscal.

Além do que esta matéria é pacificada no âmbito desse Conselho conforme se verifica pela Súmula CARF nº 77 abaixo transcrita:

Súmula CARF nº 77:

A possibilidade de discussão administrativa do Ato Declaratório Executivo (ADE) de exclusão do Simples não impede o lançamento de ofício dos créditos tributários devidos em face da exclusão.

Assim, agiu bem a auditoria fiscal ao lançar as contribuições, objeto do presente lançamento.

DUPLA TRIBUTAÇÃO

Em sua defesa o contribuinte também afirma que embora constem no Relatório de documentos Apresentados - RDA recolhimentos efetuados, estes não foram deduzidos da autuação, o que resulta em dupla tributação.

Entretanto, analisando os documentos que constituem o Auto de Infração em tela, verifica-se que tal argumento não tem acolhida.

O Auditor Fiscal informou no Relatório Fiscal, Relatório de Documentos Apresentados - RDA e Relatório de Apropriação de Documentos Apresentados - RADA, que na apuração das contribuições devidas foram apropriados à rubrica "Empresa", valores referentes às contribuições previdenciárias recolhidas por meio de Guias da Previdência Social - GPS código 2100, nas competências 09/2003 e 09/2004. Como se observa no RADA para a competência 09/2004, parte do valor foi apropriado às contribuições devidas pelos segurados empregados.

No presente recurso, a contribuinte não apresentou outros documentos comprobatórios do recolhimento de contribuições previdenciárias além das Guias da Previdência Social - GPS de código 2100 apropriadas pelo Auditor Fiscal na elaboração do presente Auto de Infração.

O débito em epígrafe refere-se ao período de **01/01/2003 a 31/12/2004**, por não ter a defendente comprovado o recolhimento à Previdência Social, de contribuições previdenciárias e SAT/RAT, incidentes sobre as remunerações pagas ou creditadas a seus empregados.

A contribuinte é obrigado a recolher as contribuições patronais destinadas à Seguridade Social, SAT/RAT e Terceiros conveniados, assim como arrecadar, mediante desconto, as contribuições previdenciárias devidas pelos segurados empregados e contribuintes individuais que lhe prestem serviços, conforme determinação expressa do art. 30, incisos 1, II e §§ 2º, 4º e 5º, da Lei 8.212/91. Constatado o atraso total ou parcial no recolhimento das contribuições à Previdência Social, a fiscalização lançará o crédito previdenciário por meio de Auto de Infração, conforme estabelece o art. 37 da Lei 8.212/91.

Cabe observar que a simples alegação de inexistência do débito não é suficiente para descaracterizá-lo, vez que os atos administrativos são vinculados e nascem com a presunção de legalidade, legitimidade e veracidade, sob pena de responsabilidade ao administrador.

DA MULTA - PORTARIA CONJUNTA PGFN/RFB Nº 14/2009

Enfrentada as questões acima, apenas faço um pequeno reparo na decisão de piso, determinando por força do art. 106, II, “c”, do Código Tributário nacional, o recálculo da multa aplicada, tomando-se em consideração as disposições previstas na Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 14, de 2009, a qual lastreou o art. 476-A da IN RFB nº 971, de 2009, incluído pela IN RFB nº 1.027, de 2010.

Isso porque, em face do disposto no art. 57 da Lei nº 11.941, de 2009, a aplicação da penalidade mais benéfica deve observar regramento a ser traçado em portaria conjunta da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional e da Secretaria da Receita Federal do Brasil, no caso a Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 14, de 2009.

Trata-se da orientação mais recente deste Conselho, a qual me curvo, sobretudo após a edição da Súmula CARF nº 119, e que, inclusive, foi inspirada nos dispositivos citados acima. É de se ver:

Súmula CARF nº 119

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

Processo nº 15983.000913/2008-42
Acórdão n.º **2401-006.711**

S2-C4T1
Fl. 19

Ante o exposto, voto no sentido de determinar por força do art. 106, II, “c”, do Código Tributário nacional, o recálculo da multa aplicada, tomando-se em consideração as disposições previstas na Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 14, de 2009.

Por todo o exposto, estando os lançamentos *sub examine* em consonância parcial com os dispositivos legais que regulam a matéria, VOTO NO SENTIDO DE CONHECER DO RECURSO VOLUNTÁRIO para afastar as preliminares argüidas e, no mérito, DAR-LHE PARCIAL PROVIMENTO para que a multa seja recalculada, aplicando-se o disposto na Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 14/09, pelas razões de fato e de direito acima esposadas.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Rayd Santana Ferreira