



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	17095.722489/2020-17
ACÓRDÃO	2302-003.964 – 2ª SEÇÃO/3ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	5 de fevereiro de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	UTB UNIÃO TRANSPORTE BRASÍLIA LTDA
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

Período de apuração: 01/01/2015 a 31/10/2019

TDPF. INSTRUMENTO DE CONTROLE E PLANEJAMENTO. SÚMULA CARF Nº 171. VALIDADE.

O Termo de Distribuição do Procedimento Fiscal constitui mero instrumento de controle criado pela Administração Tributária, sendo assim 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.

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.

PRELIMINAR. NULIDADE DA DECISÃO DE PRIMEIRA INSTÂNCIA. INOCORRÊNCIA.

A decisão foi fundamentada, não havendo que se falar em nulidade quando o julgador proferiu decisão devidamente motivada, explicitando as razões pertinentes à formação de sua livre convicção. Ademais, o órgão julgador não está obrigado a se manifestar sobre todos os pontos alegados pela parte, mas somente sobre os que entender necessários ao deslinde da controvérsia, de acordo com o livre convencimento motivado.

CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. DECADÊNCIA. OBRIGAÇÃO PRINCIPAL. ANTECIPAÇÃO DE PAGAMENTO. OCORRÊNCIA. APLICAÇÃO ARTIGO 150, § 4º, DO CTN. SÚMULA CARF Nº 99. OBSERVÂNCIA OBRIGATÓRIA.

O prazo decadencial para a constituição dos créditos previdenciários é de 05 (cinco) anos, nos termos dos dispositivos legais constantes do Código Tributário Nacional, tendo em vista a declaração da inconstitucionalidade do artigo 45 da Lei nº 8.212/91, pelo Supremo Tribunal Federal, nos autos dos RE's nºs 556664, 559882 e 560626, oportunidade em que fora aprovada Súmula Vinculante nº 08, disciplinando a matéria. *In casu*, aplicou-se o prazo decadencial insculpido no artigo 150, § 4º, do CTN, eis que restou comprovada a ocorrência de antecipação de pagamento, tendo a contribuinte efetuado o recolhimento das contribuições previdenciárias incidentes sobre a remuneração dos segurados empregados registrados, na esteira da jurisprudência consolidada neste Colegiado, consagrada na Súmula CARF nº 99.

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA. CABIMENTO.

Cabível a imposição da multa qualificada, prevista no artigo 44, inciso I, §1º, da Lei nº 9.430/1996, restando demonstrado que o procedimento adotado pelo sujeito passivo se enquadra na hipótese tipificada nos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/1964.

RETROATIVIDADE BENIGNA. LEI N. 14.689, de 2023. REDUÇÃO DE 150% PARA 100%.

Na hipótese de existência de processo pendente de julgamento, seja administrativa ou judicialmente, tendo como origem auto de infração ora lavrado com base na regra geral de qualificação, a nova regra mais benéfica (art. 8º da Lei 14.689, de 2023) deve ser aplicada retroativamente, nos termos do artigo 106, II, "c" do CTN, in casu, reduzida ao patamar máximo de 100% do valor do tributo cobrado.

DECADÊNCIA. DOLO.

A manutenção da multa qualificada produz reflexos na questão da decadência. Isso porque a caracterização do dolo, por si só, desloca o prazo de decadência do art. 150, § 4º, para o do art. 173, I, ambos do CTN.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, por conhecer do Recurso Voluntário e por rejeitar as preliminares e, no mérito, por maioria de votos, dar-lhe parcial provimento para reduzir a multa qualificada para 100%, nos termos da Lei nº 14.689/2023. Vencidos o Conselheiro Marcelo Freitas de Souza Costa (relator) e a Conselheira Angélica Carolina Oliveira Duarte Toledo, que deram provimento parcial ao recurso para afastar a qualificação da multa de ofício e reconhecer a decadência dos fatos geradores até a competência 11/2015. Designada para redigir o voto vencedor a Conselheira Carmelina Calabrese.

Assinado Digitalmente

Marcelo Freitas de Souza Costa – Relator

Assinado Digitalmente

Carmelina Calabrese – Redatora Designada

Assinado Digitalmente

Johnny Wilson Araujo Cavalcanti – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Alfredo Jorge Madeira Rosa, Marcelo Freitas de Souza Costa, Carmelina Calabrese, Angélica Carolina Oliveira Duarte Toledo, Rosane Beatriz Jachimovski Danilevicz, Johnny Wilson Araujo Cavalcanti (Presidente)

RELATÓRIO

Trata-se de Auto de Infração lavrado contra o contribuinte acima identificado, relativo às contribuições previdenciárias sobre a receita bruta (CPRB), além da aplicação da multa qualificada, no período de 01/01/2015 a 31/10/2019.

De acordo com o Relatório Fiscal (e-fls. 1.159/1.172), extrai-se:

“Inicialmente, o procedimento fiscal estava restrito ao ano de 2017, sendo que a ampliação foi cientificada ao Contribuinte em 01/12/2020, mediante Termo de Intimação Fiscal – TIF Nº 2/2020”;

“os valores parcelados pela Contribuinte, relativos a CPRB de janeiro e fevereiro de 2018, objeto do processo 10166.403589/2018-01, foram integralmente considerados”;

“A Contribuinte possui CNAE de Transporte rodoviário coletivo de passageiros, intermunicipal e interestadual, cuja desoneração da folha de pagamento é plena, sendo que o total da receita bruta da empresa é a base de cálculo para a CPRB, à alíquota de 2%”. A Fiscalização esteve no estabelecimento matriz da empresa e constatou que o CNAE corresponde à atividade exercida (CNAE 49.21-3/01);

O início do procedimento de fiscalização deu-se em 03/09/2020, com a ciência do Termo de Início de Procedimento Fiscal – TIPF (fls. 6 a 8), na pessoa do contador, Senhor Carlos Henrique de Souza, tendo a Contribuinte apresentado a documentação solicitada em 22/09/2020. Após verificações, foi expedido o Termo de Intimação Fiscal nº 1/2020 (fls. 35 a 37), por meio do qual a autoridade fiscal intimou a empresa a apresentar justificativa das divergências apuradas (período de 01/01/2017 a 31/12/2017). Em resposta, a Contribuinte afirmou que, “no ano-calendário de 2017, apesar de ter apurado e declarado de forma correta a sua receita bruta, [...] e prestado à Receita Federal todas as informações exigidas pela legislação, por um erro do setor contábil, o cálculo da CPRB devida levou apenas em consideração os valores da receita bruta auferida pelo serviço de transporte dos ônibus rodoviários prestados pela empresa, não se computando no cálculo, o valor da receita bruta auferida pelo serviço de transporte semiurbano”. Tal equívoco da contabilidade “também ocorreu em relação ao próprio percentual das contribuições aplicado sobre a receita bruta, o qual foi calculado no patamar de 3%, quando na realidade o correto seria a aplicação do percentual de 2%”. Já nos anos de 2018 e 2019, “o recolhimento foi feito sobre a receita bruta de ambos os serviços rodoviários e semiurbanos com a alíquota de 2% (dois por cento)”, de modo que “não houve insuficiência de recolhimento nesse período”;

A empresa “recolhia a CPRB sistematicamente a menor desde janeiro/2013 quando aderiu a esse regime beneficiado, sendo que, em alguns períodos, recolheu por volta de 10% do valor efetivamente devido”, deixando também de “registrar a apuração no Bloco P da EDF-Contribuições, dificultando a apuração direta das irregularidades pela Receita Federal”. Segundo a autoridade fiscal, em 01/12/2020, “após obter autorização para ampliar o TDPF para os períodos não atingidos pela decadência, a Fiscalização expediu o TIF 2/2020”, tendo intimado a empresa a apresentar demonstrativo de bases de cálculo da CPRB e justificativa dos valores recolhidos a menor nos períodos de 01/01/2015 a 31/12/2016 e de 01/01/2018 a 31/12/2019. Em sua resposta (fls. 46 e 47), a Contribuinte traz a mesma justificativa;

“todos os pagamentos realizados pela UTB foram confirmados, consoante relatórios juntados no presente Processo, bem assim os respectivos débitos foram devidamente registrados nas DCTF e DCTFWEB transmitidas pela UTB. Todavia, tais pagamentos/declarações foram a menor, até o período de apuração de outubro/2019”;

“A UTB elaborou e transmitiu ao SPED a Escrituração Contábil Digital (ECD), a Escrituração Fiscal Digital (ECF) e a Escrituração Fiscal Digital (EFD-Contribuições) dos anos-calendários de 2014 a 2019”, sendo todas regularmente recebidas. “A base de cálculo da CPRB dos anos de 2015 a 2019, qual seja, a receita bruta de prestação de serviços auferida pela UTB, foi apurada pela Fiscalização nas ECD e ECF apresentadas pela própria Contribuinte”;

“A reiterada e sistemática prática de recolhimento a menor da CPRB pela Contribuinte, em especial aos meses de janeiro/2013 a dezembro/2014 (diferenças não autuadas) e janeiro/2015 a dezembro/2017 (diferenças autuadas), comprovam a conduta dolosa da UTB”, determinando a aplicação da multa de ofício qualificada (150%), nos termos do art. 44, inciso II, da Lei nº 9.430 de 1996. “Tal conduta é robustecida pela falta de registro da CPRB no bloco P das EFD-Contribuições transmitidas pela UTB”.

A Fiscalização também constatou ausência das informações quanto a CPRB nas EFD-Contribuições apresentadas pela Contribuinte, o que ensejou a “aplicação de penalidade de 5% sobre o valor da correspondente operação, ou seja, 5% sobre a CPRB devida a cada mês (valor que deveria ser informado na EFD-Contribuições)”. A referida multa está sendo exigida no processo COMPROT nº 17095.722490/2020-41.

Após a impugnação foi proferido Acórdão nº 109-006.449 - 6ª TURMA DA DRJ09 de e-fls. 1.273/1.296, a qual julgou procedente o lançamento.

Inconformado com referida decisão, o contribuinte apresentou recurso (e-fls. 1.323/1.373), repisando às alegações da impugnação, motivo pelo qual adoto o relatório da decisão recorrida:

b) alega a nulidade do auto de infração, em decorrência de arbitrário e ilegal descumprimento do procedimento fiscal e da violação à ampla defesa do sujeito passivo. Discorre acerca do Termo de Distribuição do Procedimento Fiscal – TDPF e as formalidades e requisitos estabelecidos na Portaria RFB nº 6.478, de 2017, quanto à condução dos procedimentos (período fiscalizado, exame de documentos, etc.), que devem ser rigorosamente observados pela autoridade fiscal, “em respeito aos princípios da legalidade e segurança jurídica que norteiam a atuação do Estado, concretizando a transparência e previsibilidade das ações do Estado contra o particular e conferindo efetividade aos princípios da administração pública”;

c) entende que “a Autoridade Fiscal de forma arbitrária e ilegal extrapolou os limites da autorização e alargou de forma unilateral o objeto da fiscalização para

outros períodos em que não havia qualquer autorização para serem fiscalizados”, afirmando não se tratar de procedimento lícito “tomar como fundamento para o lançamento elementos relativos a períodos não autorizados. Além disso, em nenhum momento foi oportunizado à Contribuinte a possibilidade de refutar o suposto recolhimento a menor de CPRB nos referidos períodos, motivo pelo qual tal fato não poderia servir de motivação ou mesmo reforço de argumento para justificar uma eventual qualificação da multa”;

d) “o suposto recolhimento a menor de CPRB ocorrido nos períodos de 2013 a 2014 não possui qualquer implicação em relação aos períodos autuados, o que também afasta a hipótese da exceção prevista no art. 5º, §3º, da Portaria RFB nº 6.478/2017 que permite a fiscalização examinar informações de períodos não consignados no TDPF quando necessários a verificar fatos que tenham implicação com o período fiscalizado”;

e) “o expediente da Autoridade Fiscal também implica em violação ao art. 142 do CTN, visto que torna inconsistente e inseguro o presente procedimento administrativo de constituição do crédito tributário”, motivo pelo qual requer a nulidade do lançamento fiscal ou, ao menos, da qualificação da multa de ofício, eis que “aplicada com base em acusação relativa a períodos não consignados no TDPF (2013 a 2014)”;

f) sustenta a decadência dos períodos de janeiro a novembro de 2015, defendendo a aplicação da contagem do prazo “na forma do art. 150, §§ 1º e 4º, do CTN, conforme entendimento reiterado do E. STJ”, diferentemente do entendimento da autoridade fiscal, que “concluiu que no presente caso se aplicaria a contagem do prazo decadencial na forma do art. 173, I, do CTN”, por se tratar da regra geral de contagem do prazo de decadência. Para a Impugnante, “o lançamento de ofício das diferenças de CPRB dos períodos de janeiro a novembro de 2015 apenas aconteceu depois de ultrapassados 5 anos da ocorrência do fato gerador”, motivo pelo qual o crédito tributário relativo a tal período “deve ser extinto por força do art. 156, V, c/c art. 150, § 4º, do CTN”;

g) a Impugnante defende, ainda, a nulidade da qualificação da multa, argumentando “que a Autoridade lançadora, além de se basear em meras suposições e utilizar argumentos genéricos para defender a qualificação da multa, sequer capitula a qualificação da multa em um dos tipos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/1964, conforme exige expressamente o parágrafo 1º do artigo 44 da Lei nº 9.430/1996”, o que é imprescindível. A não indicação precisa e irrefutável da hipótese em que teria a Impugnante incorrido (se sonegação, fraude ou conluio), dificulta e viola o próprio direito de defesa, inclusive com seríssimas implicações penais para suas sócias”;

h) subsidiariamente, a Impugnante aduz a ilegalidade da qualificação da multa, afirmando que, ainda que fosse possível saber qual a conduta a ela imputada, seria ilegal o seu lançamento no caso concreto, eis que “o suposto recolhimento a menor dos períodos de 2013 a 2014 não pode servir como motivação para

qualificação da multa, visto que tais períodos, repise-se, não foram abrangidos pela fiscalização, sendo impertinente, arbitrário e ilegal tomar como suporte tal fundamento”;

i) segundo a Impugnante, “a própria Autoridade Fiscal confessa que todas as informações fiscais da Contribuinte para a plena apuração do tributo e do débito estavam a sua inteira disposição na escrituração da empresa e foram identificadas com total singeleza, tanto é assim que as tomou por base para lançar os valores cobrados nestes autos”. Todavia, tenta justificar a “reiterada e sistemática” omissão de CPRB no simples fato de a Impugnante não ter cumprido a obrigação acessória de registrar sua apuração no “bloco P da EFD Contribuições”;

j) argumenta que “reconhece o equívoco no recolhimento a menor de CPRB que decorreu de erros no setor contábil no cálculo, o qual levou em consideração para o cálculo da CPRB devida apenas os valores da receita bruta auferida pelo serviço de transporte dos ônibus rodoviários prestados pela empresa, não se computando no cálculo, o valor da receita bruta auferida pelo serviço de transporte semiurbano, tendo ainda se equivocado quanto ao próprio percentual das contribuições aplicado sobre a receita bruta, o qual foi calculado no patamar de 3%, quando na realidade o correto seria a aplicação do percentual de 2%”. Porém, afirma que, “em nenhum momento omitiu em sua escrituração - o que por si só retira o dolo de fraudar ou sonegar a informação relativa à sua receita bruta apurada”;

k) sustenta que “a aplicação de toda e qualquer multa tem como pressuposto a prática de um ato de ilícito. No caso das multas de ofício qualificadas, os atos ilícitos que se buscam sancionar são a sonegação, a fraude ou o conluio, cujos tipos penais exigem expressamente a comprovação de dolo para sua materialização e, no caso em tela, não restou demonstrado pela Fiscalização “de forma precisa e categórica a existência de dolo na prática de qualquer uma das condutas previstas nos dispositivos mencionados, mas apenas o recolhimento a menor ocasionado por erro da contabilidade”. Aliás, “não haveria como imputar conduta dolosa a contribuinte quando dessa suposta conduta não teria decorrido qualquer impedimento e/ou retardo (do conhecimento) da ocorrência do fato gerador de obrigação tributária, pelo simples fato de que a própria acusada prestou todas as informações necessárias ao Fisco para ser fiscalizada e sofrer o lançamento”;

l) “Ainda subsidiariamente, caso se entenda pela manutenção da multa qualificada [...], é de rigor quando menos afastar a qualificação da multa em relação aos períodos de 2018 e 2019”, eis que “a diferença entre os valores apurados pela fiscalização e recolhidos por esta Impugnante foram singelas, o que de nenhuma forma configura motivo suficiente para sustentar uma conduta de se furtrar do pagamento das contribuições ao ponto de qualificar a multa com base em dolo ou fraude”. A Impugnante também destaca que “a obrigatoriedade da escrituração da CPRB na EFD-Contribuições foi dispensada a partir de janeiro de

2019, o que infirma o fundamento da Autoridade Fiscal de falta de registro da CPRB no “bloco P” da EFD-Contribuições e evidencia ainda mais a improcedência da multa qualificada em relação a esse período”;

m) ao final da peça impugnatória, “requer que os pagamentos de CPRB efetuados a maior pela Impugnante nos meses de novembro/2019 (R\$ 6,98) e dezembro/2019 (R\$ 139,53) sejam considerados para fins de abatimento do débito remanescente de CPRB lançado. Também protesta “pela produção de todas e quaisquer provas de direito admitidas no processo administrativo”.

Por oportuno, cabe mencionar que em seu recurso voluntário, o contribuinte pugna pela nulidade da decisão da DRJ por alteração no critério jurídico na fundamentação utilizada para afastar a decadência.

Ao fim requer que seja julgado totalmente improcedente o presente Auto de Infração, com o cancelamento da integralidade do crédito tributário.

É o relatório.

VOTO VENCIDO

Conselheiro Marcelo Freitas de Souza Costa – Relator

O recurso é tempestivo e atendo aos demais pressupostos de admissibilidade, portanto dele conheço.

Das preliminares

Da Nulidade – TDPF/MPF

O contribuinte pugna pela nulidade do lançamento por ter o TDPF extrapolado as competências examinadas.

Quanto ao tema, afora o entendimento pessoal deste Relator, a posição predominante neste Conselho é a de que o Mandado de Procedimento Fiscal – MPF, bem como Termo de Distribuição do Procedimento Fiscal – TDPF, constitui mero instrumento de controle criado pela Administração Tributária. Sendo assim, irregularidades em sua emissão ou prorrogação não são motivos suficientes para anular o lançamento (o que não é o caso dos autos). 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)

A fim de consolidar o entendimento deste CARF sobre a matéria, em recente reunião do Pleno, foi editada a Súmula de nº 171, com a seguinte redação:

Irregularidade na emissão, alteração ou prorrogação do MPF não acarreta a nulidade do lançamento.

Ademais, no caso em exame, todos os atos foram cientificados ao sujeito passivo e, além do mais, o eventual período sequer é objeto do lançamento.

Em face do exposto, afasto a preliminar.

Da Nulidade – Lançamento – Cerceamento do Direito de Defesa

O recorrente suscita o reconhecimento da nulidade em diversos pontos, cuja apreciação se confunde com o mérito da demanda.

Em que pesem as substanciosas razões ofertadas pelo 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 do “Relatório Fiscal”, bem como dos demais anexos 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 se encontram 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.

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.

Dito isto, quanto ao argumento do desatendimento à norma previdenciária, verifica-se claramente que a fiscalização observou, criteriosamente, as normas vigentes.

Sendo assim, rejeito a preliminar de nulidade.

Da nulidade - Decisão de Primeira Instância

O contribuinte aduz em sua peça recursal ter a decisão de piso inovado e mudado o critério jurídico do lançamento.

Concebe-se que o Acórdão da DRJ 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.

Ademais, contrariamente ao que alega o contribuinte, observamos que não houve qualquer mudança do critério jurídico pela autoridade julgadora.

A Delegacia de Julgamento manteve a integralidade do lançamento com base em tudo o que foi narrado pela autoridade lançadora, não mudando qualquer critério jurídico.

O dolo evidenciado pela autoridade julgadora de primeira instância já fora por demais narrado e elencado pela o Sr. Fiscal autuante, ou seja, em nada altera o critério jurídico, pelo contrário, coaduna com os fatos narrados na autuação. A invocação de legislação, doutrina e jurisprudência pelo órgão julgador, nada mais é do que fundamentar sua posição da melhor forma possível.

Logo, em face do exposto, rejeito a preliminar suscitada.

Do mérito

Observa-se do recurso apresentado pelo contribuinte que não foram objeto de manifestação específica as bases de cálculos apuradas, bem como os valores das contribuições sociais lançadas. Em outras palavras, o recorrente não ataca o mérito da questão posta nos autos, focando sua fundamentação nas preliminares (já enfrentadas), multa qualificada, decadência e eventual abatimento de valores pagos a maior.

Esclarecida a lide, vale mencionar que consta do Relatório Fiscal, que “a Contribuinte optou por substituir a contribuição previdenciária patronal sobre a folha de salário (20% da remuneração total dos empregados), prevista no art. 22 incisos I e III, da Lei 8.212/91, pelo incidente sobre a receita bruta (Lei nº 12.546, de 2012, art. 7º, III), com alíquota variável de acordo com o código da CNAE (Classificação Nacional de Atividade Econômica)”. Como a Impugnante tem por objeto a atividade de transporte rodoviário coletivo de passageiros, intermunicipal e interestadual, a “desoneração da folha de pagamento é plena, sendo o total da receita bruta da empresa é a base de cálculo para a CPRB, à alíquota de 2%” (art. 7º -A, da mesma lei), ressaltando que a autoridade fiscal esteve no estabelecimento matriz da UTB e constatou o CNAE corresponde à atividade exercida (Relatório Fiscal, item 7, fl. 1.160).

Dessa forma, conforme relatado e demonstrado nos autos, durante todo o período do débito (janeiro/2015 a outubro/2019) o contribuinte recolheu menos do que devia à tributação. Logo, correto o lançamento dos valores que deixaram de ser recolhidos pelo sujeito passivo a título de CPRB.

Do abatimento

A empresa também requer que os pagamentos de CPRB efetuados a maior “nos meses de novembro/2019 (R\$ 6,98) e dezembro/2019 (R\$ 139,53) sejam considerados para fins de abatimento do débito remanescente de CPRB lançado”.

Sobre a possibilidade de utilização de valores recolhidos a título de CPRB na compensação de contribuições previdenciárias, a própria Lei nº 8.212, de 1991, em seu art. 89, traz a seguinte disposição:

Art. 89. As contribuições sociais previstas nas alíneas a, b e c do parágrafo único do art. 11 desta Lei, as contribuições instituídas a título de substituição e as contribuições devidas a terceiros somente poderão ser restituídas ou compensadas nas hipóteses de pagamento ou recolhimento indevido ou maior que o devido, nos termos e condições estabelecidos pela Secretaria da Receita Federal do Brasil.(Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009).

Cabe ressaltar, contudo, que a compensação é um procedimento que depende da vontade e da iniciativa do contribuinte, e que está sujeito a procedimentos específicos contemplados na Instrução Normativa RFB nº 1.717, de 2017, que estabelece normas sobre restituição, compensação, ressarcimento e reembolso, no âmbito da RFB (utilização do programa PER/DCOMP ou, na sua impossibilidade, mediante a apresentação à RFB do formulário Declaração de Compensação constante do Anexo IV da referida Instrução Normativa).

Por outro lado, foge da competência da autoridade julgadora aproveitar/apropriar os valores recolhidos pelo contribuinte. Dessa forma, o pedido para que sejam aproveitados pagamentos efetuados a maior para efeito de abatimento do valor devido, objeto do Auto de Infração, está fora do âmbito de competência deste Tribunal, não sendo a defesa o meio apropriado para tal procedimento.

Da Multa Qualificada

Contrapõem-se, a autuada, contra a qualificação da multa aplicada afirmando a inocorrência de qualquer das situações previstas nos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64 e a ausência de atuação dolosa.

Pois bem!

Preambularmente, cumpre transcrever a legislação que fundamentou a exigência da multa no presente lançamento de ofício:

Lei nº 9.430, de 1996:

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

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

(...)

§ 1º O percentual de multa de que trata o inciso I do caput deste artigo será duplicado nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis.

Como se vê, a multa de 75%, prevista no inciso I, acima transcrito, é objetiva e independe da culpa ou dolo do agente. O artigo 136 do Código Tributário Nacional assim diz:

Art. 136 Salvo disposição de lei em contrário, a responsabilidade por infrações da legislação tributária independe da intenção do agente ou do responsável e da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato.

Contudo, a multa qualificada de 150%, em atendimento ao que disciplina o §1º, art. 44, da Lei nº 9.430, de 1996, poderá ser aplicada somente nos casos previstos nos art. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, 1964, que têm a seguinte redação:

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

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

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

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

Art. 73 – Conluio é o ajuste doloso entre duas ou mais pessoas naturais ou jurídicas, visando qualquer dos efeitos referidos no art. 71 e 72.

A sonegação pode se dar em razão de uma ação ou omissão, de uma simulação ou ocultação, e pressupõe sempre a intenção de causar dano à fazenda pública, um propósito deliberado de se subtrair, no todo ou em parte, a uma obrigação tributária. Na sonegação sempre existe o dolo, um comportamento intencional, específico, de causar dano à fazenda pública. Para ser enquadrado neste conceito, basta o contribuinte agir com dolo na desobediência da lei fiscal.

A sonegação impede a apuração da obrigação tributária principal diante da ocultação de bens ou de fatos jurídicos à incidência fiscal (fato gerador já realizado) enquanto na figura da fraude a ação ou omissão visa escamotear o pagamento do imposto devido - reduzi-lo, evitá-lo ou retardá-lo.

Depreende-se dos dispositivos acima transcritos que para aplicação da multa qualificada deve existir o elemento fundamental de caracterização que é o **evidente intuito de fraudar ou de sonegar**.

Ainda de acordo com os dispositivos legais acima transcritos, impõe-se à autoridade lançadora a observância dos parâmetros e condições básicas previstas na legislação de regência em casos de imputação da multa qualificada, que somente poderá ser levada a efeito quando àquela estiver convencida do cometimento do crime (dolo, fraude ou sonegação), devendo, ainda, relatar todos os fatos de forma pormenorizada, possibilitando ao contribuinte a devida análise da conduta que lhe está sendo atribuída e, bem assim, ao procurador de que o delito efetivamente praticado.

Em outras palavras, não basta a indicação da conduta dolosa, fraudulenta, a partir de meras presunções e/ou subjetividades, impondo a devida comprovação por parte da autoridade fiscal da intenção pré-determinada do contribuinte, demonstrada de modo concreto, sem deixar margem a qualquer dúvida, visando impedir/retardar o recolhimento do tributo devido.

Este entendimento, aliás, encontra-se sedimentado no âmbito do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF, conforme se extrai dos julgados com suas ementas abaixo transcritas:

MULTA AGRAVADA – Fraude – Não pode ser presumida ou alicerçada em indícios. A penalidade qualificada somente é admissível quando factualmente constatada as hipóteses de fraude, dolo ou simulação. (8ª Câmara do 1º Conselho de Contribuintes – Acórdão n° 108-07.561, Sessão de 16/10/2003) (grifamos)

MULTA QUALIFICADA – NÃO CARACTERIZAÇÃO – Não tendo sido comprovada de forma objetiva o resultado do dolo, da fraude ou da simulação, descabe a qualificação da penalidade de ofício agravada. (2ª Câmara do 1º Conselho de Contribuintes – Acórdão n° 102-45.625, Sessão de 21/08/2002)

MULTA DE OFÍCIO – AGRAVAMENTO – APLICABILIDADE – REDUÇÃO DO PERCENTUAL – Somente deve ser aplicada a multa agravada quando presentes os fatos caracterizadores de evidente intuito de fraude, como definido nos artigos 71 a 73 da Lei n° 4.502/64, fazendo-se a sua redução ao percentual normal de 75%, para os demais casos, especialmente quando se referem à infrações apuradas por presunção. (8ª Câmara do 1º Conselho de Contribuintes – Acórdão n° 108-07.356, Sessão de 16/04/2003) (grifamos)

Na esteira desse raciocínio, ratificando posicionamento pacífico do então 1º Conselho de Contribuintes, o CARF consagrou de uma vez por todas o entendimento acima alinhavado, editando a Súmula nº 14, determinando que:

Súmula CARF nº 14: A simples apuração de omissão de receita ou de rendimentos, por si só, não autoriza a QUALIFICAÇÃO da multa de ofício, sendo necessária a comprovação do evidente intuito de fraude do sujeito passivo

Pois bem. A meu ver, para aplicar a multa qualificada é necessária a prova da evidente intenção de sonegar ou fraudar, condição imposta pela lei. A prova deve ser material, pois o evidente intuito de sonegação não pode ser presumido. Não basta a prova da falta de recolhimento da contribuição devida, tampouco meros indícios; é necessária que estejam perfeitamente identificadas e comprovadas a circunstância material do fato, com vistas a configurar o evidente intuito de sonegar, relativamente a cada fato gerador do imposto.

Com efeito, o agente lançador justificou a imposição da penalidade exacerbada a conduta reiterada, vejamos:

34. A reiterada e sistemática prática de recolhimento a menor da CPRB pela Contribuinte, em especial aos meses de janeiro/2013 a dezembro/2014 (diferenças não autuadas) e janeiro/2015 a dezembro/2017 (diferenças autuadas), comprovam a conduta dolosa da UTB, implicando na aplicação da multa de ofício qualificada no percentual de 150%, estabelecida no art. 44, inciso II da Lei 9.430 de 1996. Tal conduta é robustecida pela falta de registro da CPRB no bloco P das EFD-Contribuições transmitidas pela UTB.

35. Observo que para os casos de simples falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração ou de declaração inexata aplica-se a multa de 75%, a menos que o fisco detecte e aponte as condutas dolosas definidas como sonegação, fraude ou conluio, consoante a Lei n.º 4.502, de 1964, arts. 71 a 73:

(...)

37. O inciso I do art. 1o, bem como o inciso I do artigo 2º, supra transcritos assemelham-se ao tipo penal previsto no artigo 299 do Código Penal, o qual descreve a conduta da falsidade ideológica, que também se materializa neste crime na sua forma omissiva – omitir informação – uma vez que a omissão da verdade pode interferir significativamente no resultado tributário.

38. A colaboração com os procedimentos no curso da ação fiscal não implica a inexistência de dolo por parte da Contribuinte, tampouco afasta prática dolosa anterior, haja vista que a escrituração da Fiscalizada comprova o dolo e a fraude cometidos quando do lançamento por homologação do tributo. Isto é, quando a contribuinte, tendo o dever legal de prestar informações acerca dos fatos geradores ocorridos e antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, omitiu fatos e sonegou a CPRB relativa à expressiva parcela das receitas escrituradas, reiteradamente.

(...)

A simples menção, no Relatório Fiscal, ao fato de ter o Recorrente cometido o mesmo erro repetidamente não é suficiente, na visão deste Relator, para a caracterização do *dolo* exigido pela lei.

Isto porque o *dolo*, como aponta a doutrina penalista, é *a consciência e a vontade de realização dos elementos objetivos do tipo de injusto doloso (tipo objetivo)*.

[...]

Age dolosamente o agente que conhece e quer a realização dos elementos da situação fática ou objetiva, sejam descritivos, sejam normativos, que integram o tipo legal de delito. (PRADO, Luiz Regis. Curso de Direito Penal Brasileiro, 6.ed., Rio de Janeiro: Revista dos Tribunais, 2006, p.113).

O simples fato de se repetirem erros não é suficiente, no meu entendimento, para a caracterização do *dolo*.

Entendimento semelhante possui a Câmara Superior de Recursos Fiscais, no sentido de que a mera conduta reiterada do contribuinte não é suficiente para caracterização de conduta dolosa, fraude ou simulação, sendo necessária a demonstração cabal das mesmas, vejamos:

IRPF. DEPÓSITOS BANCÁRIOS DE ORIGEM NÃO COMPROVADA E RENDIMENTOS RECEBIDOS DE PESSOA JURÍDICA. MULTA QUALIFICADA. **DOLO, FRAUDE OU SIMULAÇÃO. NÃO COMPROVADOS. SIMPLES CONDUTA REITERADA E/OU MONTANTE MOVIMENTADO. IMPOSSIBILIDADE DE QUALIFICAÇÃO.**

De conformidade com a legislação tributária, especialmente artigo 44, inciso I, § 1º, da Lei nº 9.430/96, c/c Sumula nº 14 do CARF, a qualificação da multa de ofício, ao percentual de 150% (cento e cinquenta por cento), **condiciona-se à comprovação, por parte da fiscalização, do evidente intuito de fraude do contribuinte. Assim não o tendo feito, não prospera o agravamento da multa, sobretudo quando a autoridade lançadora utiliza como lastros à sua empreitada a simples reiteração da conduta** e/ou o volume/montante da movimentação bancária do contribuinte, fundamentos que, isoladamente, não se prestam à aludida imputação, consoante jurisprudência deste Colegiado.

Recurso especial negado. (CSRF. Acórdão 9202003.644– 2ª Turma. Sessão de 04.03.2015)

(grifo nosso)

Ora, o próprio fato de o contribuinte apresentar à Receita Federal todos os documentos contábeis, notas fiscais, DIPJ, EFD, entre todos os outros, depõe contra o entendimento da fiscalização da prática de conduta dolosa visando à sonegação. Não faria sentido que aquele que tem a intenção de lesar o Fisco mediante o recolhimento a menor de contribuições previdenciárias informasse na contabilidade, bem como na folha o valor correto e, em EFD, eventuais omissões. Pelo contrário, tal prática apenas reforça o fato de que houve informação incorreta, ou seja, confusão por parte do atuado.

Ademais, observa-se que, a meu ver, de fato houve equívoco contábil por parte da empresa, tendo em vista que em certos períodos considerou-se apenas as receitas oriundas do serviço de transporte de ônibus rodoviários, aplicando a correta alíquota. Já em outros períodos, considerou-se a receita de todas as prestações de serviços, porém houve equívoco na alíquota.

Sendo assim, depreende-se que não há o intuito de fraudar ou omitir situações do fisco, porém equívocos que ocasionaram o recolhimento a menor, motivo que ensejou o presente lançamento, não havendo que falar em multa majorada.

***In casu*, constata-se que os fatos geradores estavam informados nos outros documentos contábeis da contribuinte, o que não impediu em momento algum de a fiscalização deter conhecimento pleno por ocasião da condução de simples ação fiscal.**

Destarte, consoante demonstrado no excerto do TVF Fiscal acima transcrito, o fundamento fulcral da fiscalização ao aplicar a multa qualificada de 150% se fixa na manutenção reiterada de operações à margem da tributação, o que, em verdade, se caracteriza como simples recolhimento a menor, fazendo incidir precisamente o *ratio decisium* disposto na Súmula CARF nº 14 acima transcrita.

Repito, todas os outros documentos apresentados pela contribuinte não demonstram qualquer intenção de lesar o fisco, conforme depreende do seguinte exceto do relatório Fiscal:

19. A UTB elaborou e transmitiu ao SPED a Escrituração Contábil Digital (ECD), a Escrituração Fiscal Digital (ECF) e a Escrituração Fiscal Digital (EFD-Contribuições) dos anos-calendários de 2014 a 2019. Todas foram regularmente recebidas, a saber:

(...)

23. Registre-se que todos os pagamentos realizados pela UTB foram confirmados, consoante relatórios juntados no presente Processo, bem assim os respectivos débitos foram devidamente registrados nas DCTF e DCTFWEB transmitidas pela UTB. Todavia, tais pagamentos/declarações foram a menor, até o período de apuração de outubro/2019, conforme adiante demonstrado.

Cabe esclarecer ainda que, a obrigatoriedade da escrituração da CPRB na EFD-Contribuições foi dispensada a partir de janeiro de 2019, o que infirma o fundamento da Autoridade Fiscal de falta de registro da CPRB no 'bloco P' da EFD-Contribuições e evidencia ainda mais a improcedência da multa qualificada.

Sendo assim, a consequência da informação equivocada e recolhimento a menor é o lançamento de ofício dessa diferença, com a consequente cobrança das contribuições indevidamente não recolhidas, não sendo possível se afirmar, sem outros elementos de prova, a prática de conduta.

Neste diapasão, cabe afastar a qualificação da multa de ofício, reduzindo-a para seu patamar base de 75%.

Da Decadência

O recorrente pugna pela decretação da decadência dos fatos geradores referentes ao período de janeiro a novembro de 2015, de acordo com o parágrafo 4º do art. 150 do CTN.

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

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 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 62-A), 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 incorre, sem a constatação de dolo, fraude ou simulação do contribuinte, inexistindo declaração prévia do débito (Precedentes da Primeira Seção: Resp 766.050/PR, Rel. Ministro Luiz Fux, julgado em 28.11.2007, DJ 25.02.2008; AgRg nos EREsp 216.758/SP, Rel. Ministro Teori Albino Zavascki, julgado em 22.03.2006, DJ 10.04.2006; e EREsp 276.142/SP, Rel. Ministro Luiz Fux, julgado em 13.12.2004, DJ 28.02.2005).

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

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

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

dezembro de 1994; e (iii) a constituição dos créditos tributários respectivos deu-se em 26.03.2001.

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

7. Recurso especial desprovido. Acórdão submetido ao regime do artigo 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.

Entretantes, 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 das contribuições, sobretudo em face das diversas modalidades e/ou procedimentos adotados por ocasião do lançamento fiscal.

Para afastar qualquer dúvida a esse respeito foi editada a Súmula CARF nº 99, que assim dispõe:

Para fins de aplicação da regra decadencial prevista no art. 150, § 4º, do CTN, para as contribuições previdenciárias, caracteriza pagamento antecipado o recolhimento, ainda que parcial, do valor considerado como devido pelo contribuinte na competência do fato gerador a que se referir a autuação, mesmo que não tenha sido incluída, na base de cálculo deste recolhimento, parcela relativa a rubrica especificamente exigida no auto de infração.

Essa súmula é de observância obrigatória, nos termos do “caput” do art. 72 do Regimento Interno do CARF, inserto no Anexo II da Portaria MF n.º 343, de 09/06/2015.

A decisão de piso entendeu pela aplicação do artigo 173 do CTN pela constatação de dolo, senão vejamos:

16.2. No caso em tela, conforme demonstrado nos autos, a Impugnante agiu com dolo, o que atrai a aplicação do art. 173, I, do CTN, ou seja, o termo de início para contagem do prazo decadencial passa a ser o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado (art. 150, § 4º c/c art. 173, I):

Acontece que, conforme depreende-se do tópico anterior, não restou configurado o dolo. Superado esse ponto, falta analisarmos a existência ou não de pagamento.

Em suma, despiciendas maiores elucubrações a propósito da matéria, uma vez que a simples análise dos autos nos leva a concluir pela existência de antecipação de pagamento, isto porque a própria fiscalização em diversos pontos do REFISC afirma existir o recolhimento a menor das contribuições, senão vejamos o exemplo:

23. Registre-se que todos os pagamentos realizados pela UTB foram confirmados, consoante relatórios juntados no presente Processo, bem assim os respectivos débitos foram devidamente registrados nas DCTF e DCTFWEB transmitidas pela UTB. Todavia, tais pagamentos/declarações foram a menor, até o período de apuração de outubro/2019, conforme adiante demonstrado.

Neste diapasão, tendo a fiscalização constituído o crédito previdenciário em 27/12/2020 com a devida ciência do contribuinte, verifica-se que os fatos geradores até à competência 11/2015, inclusive, encontram-se extintas pela decadência, nos termos do art. 150, § 4º, do CTN.

Conclusão

Por todo o exposto, voto por conhecer do Recurso Voluntário para rejeitar às preliminares e, no mérito, dar-lhe parcial provimento para excluir a multa qualificada, reduzindo-a ao percentual de 75% e reconhecer a decadência dos fatos geradores até a competência 11/2015.

Assinado Digitalmente

Marcelo Freitas de Souza Costa

VOTO VENCEDOR

Conselheiro Carmelina Calabrese, redator designado

Em que pese o merecido respeito a que faz jus o ilustre Relator, dele divirjo quanto ao seu entendimento de afastar a multa qualificada e em relação a decadência dos fatos geradores até a competência 11/2015.

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA

Compulsando-se os autos, verifica-se que a autoridade fiscal, no Relatório Fiscal do Auto de Infração, à e-fls. 1161-1164-1169 a 1171, detalha a conduta dolosa do sujeito passivo conforme trechos transcritos a seguir:

16. A Fiscalização verificou que, em verdade, a UTB recolhia a CPRB sistematicamente a menor desde janeiro/2013 quando aderiu a esse regime beneficiado, sendo que, em alguns períodos, recolheu por volta de 10% do valor efetivamente devido (vide adiante planilha de apuração); e mais: deixou também de registrar a apuração no Bloco P da EDF-Contribuições, dificultando a apuração direta das irregularidades pela Receita Federal.

[...]

23. Registre-se que todos os pagamentos realizados pela UTB foram confirmados, consoante relatórios juntados no presente Processo, bem assim os respectivos débitos foram devidamente registrados nas DCTF e DCTFWEB transmitidas pela

UTB. Todavia, tais pagamentos/declarações foram a menor, até o período de apuração de outubro/2019, conforme adiante demonstrado.

[...]

33. Assevere-se que o total da CPRB não recolhida pela UTB de janeiro/2015 a outubro/2019 foi de R\$3.379.511,88. Os maiores valores sonegados foram no ano de 2016, no qual a Contribuinte deveria ter recolhido o total de R\$1.437.538,93 mas pagou apenas R\$274.871,78. Nesse mesmo ano de 2016 o total das despesas com remunerações de empregados da UTB foi de R\$ 15.325.395,47 (vide DRE/2016). Portanto, caso não tivesse optado pela CPRB, a Contribuição Previdenciária Patronal a recolher seria de R\$ 3.065.059,09 (20%). Enfim, a conduta da UTB é absolutamente reprovável e não é crível que se trata de “mero erro do contador”.

X - MULTA DE OFÍCIO APLICADA SOBRE OS VALORES DE CPRB LANÇADOS NO AUTO DE INFRAÇÃO 34. A reiterada e sistemática prática de recolhimento a menor da CPRB pela Contribuinte, em especial aos meses de janeiro/2013 a dezembro/2014 (diferenças não autuadas) e janeiro/2015 a dezembro/2017 (diferenças autuadas), comprovam a conduta dolosa da UTB, implicando na aplicação da multa de ofício qualificada no percentual de 150%, estabelecida no art. 44, inciso II da Lei 9.430 de 1996. Tal conduta é robustecida pela falta de registro da CPRB no bloco P das EFD-Contribuições transmitidas pela UTB.

35. Observo que para os casos de simples falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração ou de declaração inexata aplica-se a multa de 75%, a menos que o fisco detecte e aponte as condutas dolosas definidas como sonegação, fraude ou conluio, consoante a Lei n.º 4.502, de 1964, arts. 71 a 73:

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

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

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

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

Art. 73. Conluio é o ajuste doloso entre duas ou mais pessoas naturais ou jurídicas, visando qualquer dos efeitos referidos nos arts. 71 e 72.” 36. Por sua vez, na Lei n.º 8.137, de 27 de dezembro de 1990, no âmbito do Direito Penal e, portanto, com reflexos no presente caso (aplicação de penalidade qualificada com

conhecimento do Ministério Público para fins penais), a sonegação vem definida, de forma genérica, como qualquer conduta dolosa que ofenda a ordem tributária:

“Art. 1º Constitui crime contra a ordem tributária suprimir ou reduzir tributo, ou contribuição social e qualquer acessório mediante as seguintes condutas:

I – omitir informação, ou prestar declaração falsa às autoridades fazendárias;

II – fraudar a fiscalização tributária, inserindo elementos inexatos, ou omitindo operação de qualquer natureza, em documento ou livro exigido pela lei fiscal; (...)

Art. 2º Constitui crime da mesma natureza: I – fazer declaração falsa ou omitir declaração sobre rendas, bens ou fatos, ou empregar outra fraude, para eximir-se, total ou parcialmente, de pagamento de tributo;” 37. O inciso I do art. 1º, bem como o inciso I do artigo 2º, supra transcritos assemelham-se ao tipo penal previsto no artigo 299 do Código Penal, o qual descreve a conduta da falsidade ideológica, que também se materializa neste crime na sua forma omissiva – omitir informação – uma vez que a omissão da verdade pode interferir significativamente no resultado tributário.

38. A colaboração com os procedimentos no curso da ação fiscal não implica a inexistência de dolo por parte da Contribuinte, tampouco afasta prática dolosa anterior, haja vista que a escrituração da Fiscalizada comprova o dolo e a fraude cometidos quando do lançamento por homologação do tributo. Isto é, quando a contribuinte, tendo o dever legal de prestar informações acerca dos fatos geradores ocorridos e antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, omitiu fatos e sonegou a CPRB relativa à expressiva parcela das receitas escrituradas, reiteradamente.

39. A UTB poderia, até o início da ação fiscal, retificar novamente suas declarações e pagar ou parcelar os tributos devidos. Entretanto, assim não procedeu. Houvesse a administração tributária confiado passivamente nas informações prestadas pela contribuinte à época da ocorrência dos fatos geradores, indiscutivelmente tal inércia resultaria em perda irremediável do crédito tributário exurgido em decorrência do procedimento de ofício, tal qual ocorreu com a CPRB dos períodos de apuração de janeiro/2013 a dezembro/2014.

No acórdão recorrido, a DRJ manteve a multa qualificada conforme trechos abaixo transcritos:

[...]

13.8. Ante os acontecimentos relatados, é patente a vontade manifesta, a intencionalidade de o sujeito passivo sonegar as contribuições previdenciárias, colocando-se, dessa maneira, em uma situação fiscal afastada da realidade e das exigências legais, caracterizando uma ação dolosa de fuga à justa tributação.

13.9. O conjunto de ações implementadas pelo sujeito passivo descarta completamente qualquer hipótese de erro escusável, tendo em vista se tratar de

prática reiterada, que se estendeu por anos e que trouxe benefícios financeiros significativos e incontestáveis à empresa.

13.10. As circunstâncias relatadas pela autoridade fiscal evidenciam, de forma inequívoca, o intuito deliberado do sujeito passivo de reduzir o montante do tributo devido, mediante expedientes destinados a subtrair dos cofres públicos parte substancial da obrigação principal de sua responsabilidade, bem como, a intenção de impedir o conhecimento por parte da autoridade fazendária da ocorrência dos fatos geradores da obrigação tributária, restando demonstrada, assim, a prática sistemática e reiterada da Impugnante de oferecer menos do que devia à tributação.

13.11. Ademais, a conduta que ensejou o agravamento da multa está fartamente descrita no Relatório Fiscal. Logo, não seria pela ausência de sua caracterização como sonegação ou como fraude que o contribuinte estaria impedido de se defender das acusações descritas pormenorizadamente nos autos. Todavia, a Fiscalização destaca que “Os maiores valores sonegados foram no ano de 2016”.

13.12. Assim, formalizou Representação Fiscal para Fins Penais – RFFP (Processo nº 17095.722492/2020-31), em face da constatação, em tese, da prática do crime de sonegação de contribuição previdenciária, tipificado no inciso III do artigo 337-A do Código Penal, incluído pela Lei nº 9.983, de 2000, e da identificação da ocorrência, em tese, do crime contra a ordem tributária, tipificado no art. 1º, I, e art. 2º I, da Lei nº 8.137, de 1990.

[...]

13.16. Dessa forma, estando caracterizado o intuito doloso e, sendo esse o fundamento para a aplicação da multa agravada, consoante previsto nos dispositivos antes transcritos, conclui-se que a prática adotada pelo sujeito passivo enseja a qualificação da multa de ofício, mostrando-se descabida qualquer manifestação no sentido de seu cancelamento.

Afastamento da multa qualificada em relação aos períodos de 2018 e 2019 14. Subsidiariamente, a Impugnante requer o afastamento da qualificação da multa em relação aos períodos de 2018 e 2019, uma vez que, no seu entendimento, “a diferença entre os valores apurados pela fiscalização e recolhidos por esta Impugnante foram singelas, o que de nenhuma forma configura motivo suficiente para sustentar uma conduta de se furtar do pagamento das contribuições ao ponto de qualificar a multa com base em dolo ou fraude”.

14.1. Também alega que “a obrigatoriedade da escrituração da CPRB na EFDContribuições foi dispensada a partir de janeiro de 2019, o que infirma o fundamento da Autoridade Fiscal de falta de registro da CPRB no ‘bloco P’ da EFD-Contribuições e evidencia ainda mais a improcedência da multa qualificada em relação a esse período”.

14.2. Ora, restou clara nos autos a reiterada e sistemática prática de recolhimento a menor da CPRB pela empresa autuada, em todo o período

lançado, pouco importando se os valores devidos e não recolhidos foram de menor monta em um período do que em outro. O fato é que ficou patente a vontade manifesta, a intencionalidade de o sujeito passivo oferecer menos do que devia à tributação, em todo o período lançado (mesmo nos anos de 2018 e 2019).

14.3. Por outro lado, não foi apenas a omissão da CPRB na EFD Contribuições (bloco P) que motivou a qualificação da multa, conforme expandido anteriormente. Além do recolhimento a menor das contribuições devidas, a Fiscalização destacou a falta de “declaração de valores de Nota Fiscal/Cupom fiscal nos blocos A, C, D e F, tornando inviável o cálculo da receita bruta EFD”, e o fato de que as diferenças “não foram compensadas, tampouco parceladas ou confessadas em Declarações de Créditos e Débitos de Tributos Federais (DCTF)”. Portanto, ainda que em 2019 a empresa estivesse desobrigada da escrituração da CPRB na EFD-Contribuições, foi o conjunto de ações praticadas (e relatadas pela Fiscalização) que veio a caracterizar o dolo.

14.4. Assim, improcede o pedido da Impugnante.

Correta a decisão a quo, senão vejamos:

Verifica-se que a Recorrente declarou, nas DCTF - Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais e DCTFWeb, valores de faturamento a menor, de janeiro de 2013 a dezembro de 2019, conseqüentemente, fez os recolhimentos das Contribuições sobre a Receita Bruta - CPRB a menor do que o efetivamente devido se tivesse declarado o valor do faturamento correto.

Os fatos apontados configuram evidências suficientes para caracterizar de que a infração apurada tem a marca do dolo do sujeito passivo. Não é razoável admitir-se que tenha sido fruto de erro ou negligência o fato de a pessoa jurídica, ao longo de sete anos seguidos (2013 a 2019), apresentar sistematicamente declarações com valores de receitas muito menores que as efetivamente auferidas.

Aliás, relativamente à conduta reiterada em omitir informações ao Fisco, que se caracteriza como elemento para convencimento dos julgadores quanto ao dolo que conduz à qualificação da multa de ofício, não é de hoje que a jurisprudência da Turma da Câmara Superior (bem como de outros colegiados do CARF) vem admitindo-a, conforme se depreende dos precedentes abaixo:

MULTA AGRAVADA. CONDOTA REITERADA Nos termos da jurisprudência majoritária da CSRF, e das Câmaras da Primeira Seção do CARF, a prática reiterada de infrações à legislação tributária denota a intenção dolosa do contribuinte de fraudar a aplicação da legislação tributária e lesar o Fisco. (Acórdão nº 9101-00.140, sessão de 12/05/2009, da relatoria do Conselheiro Antônio Carlos Guidoni Filho).

IRPJ. MULTA QUALIFICADA. CONDOTA REITERADA DE OMITIR RECEITAS MEDIANTE A PRESTAÇÃO DE DECLARAÇÃO FALSA AO FISCO. CABIMENTO. Cabível a aplicação da multa qualificada intenção deliberada da contribuinte de omitir

suas receitas, de forma reiterada mediante a prestação de informação falsa ao Fisco, seja declarando-se inativa em um ano, seja declarando valores ínfimos no ano subsequente, sabidamente inferiores à real receita auferida. (Acórdão 9101-006.592, sessão 10/05/2023.)MULTA QUALIFICADA. PRÁTICA REITERADA.

A prática reiterada de declarar e pagar, durante todo o ano calendário, apenas um pequeno percentual das receitas corretamente escrituradas nos livros contábeis e fiscais serve, por si só, para comprovar a intenção dolosa de suprimir tributos, não podendo ser compreendida como simples erro de escrituração, e justifica a aplicação da multa qualificada de 150%.

Assim, está demonstrado nos autos a conduta reiterada e consciente da Recorrente ao entregar as referidas DCTF e DCTFWeb, declarando valores inferiores do real faturamento bruto da empresa, base de cálculo das contribuições da CPRB, bem como não escrituração do bloco P da EFD-Contribuições a que estava obrigada e, ainda, faltando a declaração de valores de Nota Fiscal/Cupom fiscal nos blocos A C, D e F, tornando inviável o cálculo da receita bruta EFD.

Com o exposto, há de se concluir pela conduta dolosa da Recorrente em sonegar da autoridade fazendária o total de seu faturamento bruto, fato gerador da CPRB, enquadrando-se, tal conduta, perfeitamente nas disposições do artigo 71, I, da Lei n.º 4.502, de 1964:

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

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

Desta forma, correta a decisão a quo de manter aplicação da multa qualificada, nos termos do artigo 44, inciso I, e § 1º, da Lei nº 9.430, de 1996, com redação dada pelo artigo 14 da Lei nº 11.488, de 2007, conforme disposto abaixo:

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas: (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007) I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata; (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007)

[...]

§ 1º O percentual de multa de que trata o inciso I do caput deste artigo será duplicado nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis. (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007) (Grifou-se)

RETROATIVIDADE DA LEGISLAÇÃO MAIS BENÉFICA. LEI Nº 14.689, de 2023

Contudo, devido a alteração legislativa, no tocante à multa qualificada de 150%, prevista no art. 44 da Lei 9.430/96, que condiciona a aplicação desse percentual aos casos de

sonegação, fraude ou conluio definidos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64, ou seja, aos casos que denominamos de conduta qualificada, cabe ajuste no percentual da multa qualificada.

O art. 44 da Lei n. 9.430/96 foi alterado pelo art. 8º da Lei n. 14.689/23, passando a ter a seguinte redação:

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

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

[...]

§ 1º O percentual de multa de que trata o inciso I do caput deste artigo será majorado nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis, e passará a ser de:

[...]

VI – 100% (cem por cento) sobre a totalidade ou a diferença de imposto ou de contribuição objeto do lançamento de ofício;

VII – 150% (cento e cinquenta por cento) sobre a totalidade ou a diferença de imposto ou de contribuição objeto do lançamento de ofício, nos casos em que verificada a reincidência do sujeito passivo. (Incluído pela Lei nº 14.689, de 2023)

§ 1º-A. Verifica-se a reincidência prevista no inciso VII do § 1º deste artigo quando, no prazo de 2 (dois) anos, contado do ato de lançamento em que tiver sido imputada a ação ou omissão tipificada nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, ficar comprovado que o sujeito passivo incorreu novamente em qualquer uma dessas ações ou omissões.

Assim, a multa qualificada, nos termos dos artigos 71 a 73, da Lei nº 4.502, de 1964, foi reduzida de 150% para 100%, nos casos de não verificada a reincidência do sujeito passivo.

Nos termos do art. 106, II, “c” do CTN, a nova lei aplica-se a ato ou fato pretérito, no caso de ato não definitivamente julgado, quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente à época da prática da infração.

Portanto, deve-se aplicar a retroação disposta na Lei nº 9.430, de 1996, art. 44, § 1º, VI, reduzindo o percentual da multa de ofício para 100%.

DECADÊNCIA

A Recorrente, requer a reforma da decisão a quo para o reconhecimento da decadência do lançamento da CPRB dos períodos de janeiro a novembro de 2015, por aplicação da regra disposta no art. 150, §§ 1º e 4º, do CTN.

Razão não assiste a Recorrente.

A primeira instância julgou que não houve decadência, pois no presente caso, a Recorrente agiu com dolo, o que atrai a aplicação do art. 173, I, do CTN, ou seja, o termo de início para contagem do prazo decadencial passa a ser o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, nos termos do artigo 150, § 4º, c/c com o art. 173, I, ambos do CTN.

Neste sentido, em relação a decadência, correta a decisão de piso e, nos termos do art. 114, do Regimento Interno do CARF, confirmo e adoto conforme trechos transcritos a seguir:

16.1. Ressalte-se que, havendo imputação de dolo, fraude ou simulação na conduta do contribuinte, a contagem do prazo de decadência não se faz pelo art. 150, § 4º, do CTN, consoante excepciona a parte final do referido dispositivo:

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. (Grifo nosso)

[...] 16.2. No caso em tela, conforme demonstrado nos autos, a Impugnante agiu com dolo, o que atrai a aplicação do art. 173, I, do CTN, ou seja, o termo de início para contagem do prazo decadencial passa a ser o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado (art. 150, § 4º c/c art. 173, I):

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; (Grifou-se) II - da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado.

[...] 16.3. Assim, para as contribuições previdenciárias relativas ao ano-calendário de 2015, tem-se que o prazo decadencial se iniciou, nos termos do art. 173, inciso I, do CTN, no primeiro dia do exercício seguinte, ou seja, em 01/01/2016 e, conseqüentemente, encerrou-se em 31/12/2020. Nesse sentido, como o lançamento foi realizado em 16/12/2020, com ciência da Impugnante em 17/12/2020, poderia alcançar os fatos geradores ocorridos em todo o período do débito (01/01/2015 a 31/10/2019).

16.4. Dessa forma, os valores lançados no Auto de Infração não estão extintos pela decadência, não sendo possível acatar as razões expostas na peça impugnatória.

CONCLUSÃO

No mérito, voto por dar provimento parcial ao recurso voluntário, mantendo a multa de ofício qualificada, aplicando a retroação disposta da Lei 9.430/96, art. 44, § 1º, VI, incluído pela Lei 14.689/2023, reduzindo a multa de ofício qualificada ao percentual de 100% e não reconhecendo a decadência uma vez que, no caso dos autos, foi mantida a multa qualificada, devendo se aplicar o art. 173, I, do CTN.

Assinado Digitalmente

Carmelina Calabrese