



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 19515.001438/2010-13
Recurso Voluntário
Acórdão nº **2402-012.476 – 2ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária**
Sessão de 7 de fevereiro de 2024
Recorrente LIQUIGAS DISTRIBUIDORA S/A
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2005 a 31/12/2005

PRELIMINAR DE NULIDADE. DEFICIÊNCIA DE FUNDAMENTAÇÃO. INOCORRÊNCIA.

A declaração de nulidade de qualquer ato do procedimento administrativo depende da efetiva demonstração de prejuízo à defesa do contribuinte, o que, no presente caso, verifica-se não ter ocorrido, atraindo a incidência do princípio *pas de nullité sans grief*.

AUTO DE INFRAÇÃO. OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. DEIXAR A EMPRESA DE ARRECADAR, MEDIANTE DESCONTO DAS REMUNERAÇÕES DOS SEGURADOS EMPREGADOS. CFL 59.

Constitui descumprimento de obrigação acessória deixar a empresa de arrecadar, mediante desconto das remunerações, as contribuições de segurados empregados.

DECADÊNCIA. OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS. APLICAÇÃO ART. 173, I DO CTN. ENUNCIADO DE SÚMULA CARF Nº 148.

O prazo de decadência para constituir as obrigações tributárias instrumentais relativas às Contribuições à Seguridade Social é de cinco anos, regido pelo art. 173, I do CTN, ainda que se verifique pagamento antecipado da obrigação principal correlata ou que esta tenha sido fulminada pela decadência com base no art. 150, § 4º, do CTN, a teor do que dispõe o enunciado de súmula CARF de nº 148, de teor vinculante.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, negar provimento ao recurso voluntário interposto.

(documento assinado digitalmente)

Francisco Ibiapino Luz - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Ana Claudia Borges de Oliveira - Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Ana Claudia Borges de Oliveira (Relatora), Francisco Ibiapino Luz (Presidente), Diogo Cristian Denny, Gregório Rechmann Junior, Rodrigo Duarte Firmino e Rodrigo Rigo Pinheiro.

Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário em face da Decisão (fls. 72 a 86) que julgou improcedente a impugnação e manteve o crédito constituído por meio do Auto de Infração de Obrigação Acessória DEBCAD nº 37.260.397-1 (fls. 1), emitido em 25/05/2010, por ter a empresa deixado de arrecadado, mediante desconto das remunerações, as contribuições dos segurados empregados e trabalhadores avulsos a seu serviço (CFL 59).

Relatório fiscal da infração às fls. 8 e 9.

A decisão da DRJ restou assim ementada:

ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS

Período de apuração: 20/01/2005 a 30/04/2005, 01/06/2005 a 31/07/2005, 01/10/2005 a 31/12/2005

AUTO DE INFRAÇÃO. DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. Constitui infração a empresa deixar de arrecadar, mediante desconto das remunerações, as contribuições dos segurados empregados e trabalhadores avulsos a seu serviço. Art. 30, inciso I, "a", da Lei 8.212/91.

SALÁRIO-DE-CONTRIBUIÇÃO. Considera-se salário-de-contribuição do empregado a remuneração auferida em uma ou mais empresas, assim entendida a totalidade dos rendimentos pagos, devidos ou creditados a qualquer título, durante o mês, destinados a retribuir o trabalho, qualquer que seja a sua forma, inclusive as gorjetas e os ganhos habituais sob a forma de utilidades. Art. 28, I, da Lei 8.212/91 e art. 214, I, do Decreto 3.048/99.

PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS OU RESULTADOS. Integram o salário-de-contribuição as verbas a título de participação nos lucros ou resultados, quando pagas em desacordo com a legislação correlata, recebendo a incidência das contribuições sociais previdenciárias e das destinadas a outras entidades (terceiros). Art. 28, § 9º, "j", da Lei 8.212/91 e Art. 214, § 9º, X, e § 10, do Regulamento da Previdência Social, aprovado pelo Decreto 3.040/99.

PRAZO DECADENCIAL. OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. Em se tratando de crédito por descumprimento de obrigação acessória, o prazo decadencial, de cinco anos, é regido pelo art. 173, I, do CTN.

PEDIDO DE PERÍCIA. INDEFERIMENTO. O pedido de perícia deve ser apreciado levando-se em consideração a matéria de fato ou a razão de natureza técnica do assunto, cuja comprovação não possa ser feita no corpo dos autos. Caso contrário, deve ser indeferido

INTIMAÇÃO DIRIGIDA EXCLUSIVAMENTE AO PATRONO DA EMPRESA NO ENDEREÇO DAQUELE. IMPOSSIBILIDADE. É descabida a pretensão de intimações, publicações ou notificações dirigidas ao Patrono da Impugnante em endereço diverso do domicílio fiscal do contribuinte tendo em vista o § 4º do art. 23 do Decreto 70.235/72.

Impugnação improcedente

Crédito Tributário Mantido

A contribuinte foi cientificada em 15/09/2011 (fl. 103) e apresentou recurso voluntário em 14/10/2011 (fls. 113 a 146) sustentando: a) nulidade quanto à atribuição de legitimidade à PETROBRAS DISTRIBUIDORA e inexistência de sucessão; b) nulidade da decisão recorrida por deficiência de fundamentação; c) nulidade do lançamento por ausência de requisitos de validade do auto de infração; d) decadência; e) validade da verba paga a título de participação nos lucros e resultados – PLR.

Na sessão de 1º/12/2012, esta Turma converteu o julgamento em diligência (Resolução n.º 2402-001.144 – fls. 177 a 180) para sobrestar o presente processo até o retorno do processo n.º 19515.001442/2010-81, cujo julgamento foi convertido em diligência, possibilitando, assim, que sejam julgados conjuntamente.

É o relatório.

Voto

Conselheira Ana Claudia Borges de Oliveira, Relatora.

Da admissibilidade

O Recurso Voluntário é tempestivo e preenche os demais requisitos de admissibilidade. Assim, dele conheço e passo à análise da matéria.

Das alegações recursais

1. Da alegação de ausência de sucessão

A recorrente sustenta nulidade quanto à atribuição de responsabilidade tributária à PETROBRÁS pelas dívidas tributárias da LIQUIGAS (recorrente).

Da análise dos autos, observa-se que, após a prolação da decisão recorrida, consta Despacho da DICAT encaminhando os autos à DEMAC do Rio de Janeiro, “tendo em vista que houve sucessão, com conseqüente alteração de jurisdição”.

Na sequência, a recorrente LIQUIGAS alega equívoco no envio dos autos para o Estado do Rio de Janeiro já que sua sede situa-se no Estado de São Paulo.

A Delegacia Especial de Maiores Contribuintes no Rio de Janeiro – Demac/RJO, então, proferiu o Despacho encaminhando os autos à Unidade de São Paulo já que não sucessão da recorrente pela PETROBRAS quanto à responsabilidade pelas dívidas tributárias da Liquigás.

Disto, saneada a legitimidade para responder pelo crédito constituído por meio do Auto de Infração não sucumbe nenhuma diligência a prover por este Órgão julgador.

2. Preliminar de nulidade – Dos requisitos de validade do Auto de Infração

Sustenta a recorrente a nulidade do Auto de Infração por ausência dos seus requisitos de validade, uma vez que o lançamento não apontou de forma clara os fatos geradores, o período, o fundamento legal e as alíquotas; está embasado em relatório fiscal confuso; ausência do Discriminativo Analítico do Débito.

A Administração Pública deve obediência, dentre outros, aos princípios da legalidade, motivação, ampla defesa e contraditório, cabendo ao processo administrativo o dever de indicação dos pressupostos de fato e de direito que determinam a decisão e a observância das

formalidades essenciais à garantia dos direitos dos administrados – arts. 2º, *caput*, e parágrafo único, incisos VII e VIII, e 50 da Lei nº 9.784/99.

No processo administrativo fiscal, são nulas as decisões proferidas com preterição do direito de defesa (art. 59, II, do Decreto nº 70.235/72¹), consubstanciado no princípio do contraditório e da ampla defesa que se traduz de duas formas: por um lado, pela necessidade de se dar conhecimento da existência dos atos do processo às partes e, de outro, pela possibilidade das partes reagirem aos atos que lhe forem desfavoráveis no processo administrativo fiscal.

Há violação ao direito de defesa do contribuinte quando há descrição deficiente dos fatos imputáveis ao contribuinte ou quando a decisão contém vício na motivação por não enfrentar todos os argumentos capazes de, em tese, infirmar a conclusão adotada pelo julgador, ou que se enquadre em uma das hipóteses do art. 489, § 1º, do CPC.

O devido processo legal pressupõe uma imputação acusatória certa e determinada, permitindo que o sujeito passivo, conhecendo perfeita e detalhadamente a acusação, possa exercitar a sua defesa plena.

O vício material diz respeito aos aspectos intrínsecos do lançamento e relaciona-se com a verificação da ocorrência do fato gerador da obrigação, determinação da matéria tributável, o cálculo do montante do tributo devido e a identificação do sujeito passivo, conforme definido pelo art. 142 do CTN.

O lançamento está eivado de vício material, que é aquele existente quando há erro no conteúdo do lançamento, que é a norma individual e concreta, na qual figura “o fato jurídico tributário” no antecedente, e no conseqüente a “relação jurídica tributária” (composta pelos sujeitos e pelo objeto, o *quantum* a título de tributo devido).

O vício formal, por outro lado, não interfere no litígio propriamente dito, ou seja, não há impedimento à compreensão dos fatos que baseiam as infrações imputadas, e o seu refazimento não exige inovação em seu conteúdo material, nem muito menos nos seus próprios fundamentos, nem resta atingida a essência da relação jurídico-tributária, nem a comprovação da ocorrência do fato gerador, nem maculado o dimensionamento de sua base de cálculo.

O auto de infração deve conter, obrigatoriamente, entre outros requisitos formais, a capitulação legal e a descrição dos fatos. A ausência dessas formalidades implica na invalidade do lançamento, por cerceamento do direito de defesa e gera nulidade quando seus efeitos comprometem o direito de defesa assegurado constitucionalmente² – art. 5º, LV, CF.

Não há que se falar, no presente caso, de nulidade por deficiência de fundamentação, não havendo que se falar em prejuízo ao seu direito de defesa. Ademais, se a contribuinte revela conhecer plenamente as acusações que lhe foram imputadas, rebatendo-as, uma a uma, de forma meticulosa, mediante impugnação, abrangendo não só outras questões preliminares como também razões de mérito, descabe a proposição de nulidade do lançamento por cerceamento do direito de defesa. Se o ato alcançou os fins postos pelo sistema, sem que se verifique prejuízo as partes e ao sistema de modo que o torne inaceitável, ele deve permanecer válido. O cerceamento do direito de defesa deve se verificar concretamente, e não apenas em tese.

¹ Art. 59. São nulos:

I - os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

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

² PAULSEN, Leandro. Direito Tributário, 2020, p. 748.

A declaração de nulidade de qualquer ato do procedimento administrativo depende da **efetiva demonstração de prejuízo** à defesa do contribuinte, o que, no presente caso, verifica-se não ter ocorrido, atraindo a incidência do princípio *pas de nullité sans grief*.

Nesse ponto, rejeito a nulidade suscitada pela recorrente.

3. Decadência

A recorrente sustenta a extinção do crédito em razão do decurso do prazo decadencial.

O Supremo Tribunal Federal, através da Súmula Vinculante n.º 08, declarou inconstitucionais os arts. 45 e 46 da Lei n.º 8.212/91, devendo ser aplicada a regra quinquenal da decadência do Código Tributário Nacional.

Para o emprego do instituto da decadência previsto no CTN é preciso verificar o *dies a quo* do prazo decadencial de 5 (cinco) anos aplicável ao caso: se é o estabelecido pelo art. 150, §4º ou pelo art. 173, I, ambos do CTN.

O critério de determinação da regra decadencial (art. 150, § 4º ou art. 173, I) é a existência de pagamento antecipado do tributo, ainda que parcial. Nos casos em que há pagamento antecipado, o termo inicial é a data do fato gerador, na forma do § 4º, do art. 150, do CTN. Por outro lado, na hipótese de não haver antecipação do pagamento, o *dies a quo* é o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, conforme prevê o inciso I, do art. 173, do mesmo Código. Por outro lado, na hipótese de não haver antecipação do pagamento ou **se comprovada à ocorrência de dolo, fraude ou simulação**, o *dies a quo* é o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, conforme prevê o inciso I, do art. 173, do mesmo Código.

No mesmo sentido é o entendimento do STJ proferido no REsp 973.733/SC, processado sob o rito dos recursos representativos de controvérsia, de aplicação obrigatória nos julgamentos deste Tribunal, conforme o art. 62, § 2º, do Regimento Interno do CARF – RICARF, aprovado pela Portaria MF n.º 343, de 09/06/2015.

Caracteriza pagamento antecipado qualquer recolhimento de contribuição na competência do fato gerador, independentemente de ter sido incluída na base de cálculo do recolhimento a rubrica específica exigida no Auto de Infração, nos termos da Súmula 99 do CARF:

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.

Ocorre que, **em se tratando de obrigações acessórias**, não há que se cogitar de pagamento prévio, que pudesse atrair a aplicação do art. 150, § 4º.

A contagem do prazo decadencial para constituição de multa por descumprimento da obrigação acessória segue regra distinta porque não há pagamento a ser homologado pelo Fisco, sendo aplicável a regra do art. 173, I, do CTN.

A Súmula CARF n.º 148 assim dispõe:

Súmula CARF n.º 148: No caso de multa por descumprimento de obrigação acessória previdenciária, a aferição da decadência tem sempre como base o art. 173, I, do CTN,

ainda que se verifique pagamento antecipado da obrigação principal correlata ou esta tenha sido fulminada pela decadência com base no art. 150, § 4º, do CTN.

Ainda nesse sentido:

AUTO DE INFRAÇÃO. DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. CFL 69. DECADÊNCIA. CONFISCO. Não há que se falar de decadência quando a constituição do lançamento por descumprimento de obrigação acessória observou o prazo quinquenal estabelecido no art. 173, I, do CTN. No caso de multa por descumprimento de obrigação acessória previdenciária, a aferição da decadência tem sempre como base o art. 173, I, do CTN, ainda que se verifique pagamento antecipado da obrigação principal correlata ou esta tenha sido fulminada pela decadência com base no art. 150, § 4º, do CTN. Constatado descumprimento de obrigação acessória prevista na legislação previdenciária, é procedente o lançamento da respectiva multa. É defeso ao julgador administrativo pronunciar-se sobre a inconstitucionalidade ou ilegalidade de lei.

(Acórdão nº 2402-009.856, 2ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária Sessão de 10 de maio de 2021)

O lançamento se refere ao período 01/03/2005 a 31/03/2005, 01/10/2005 a 30/11/2005 e a recorrente foi cientificada em 31/05/2010 (fl. 1). Portanto, não há que se falar em decurso do prazo decadencial.

4. Da Obrigação Acessória (CFL 59)

O Auto de Infração DEBCAD nº 37.260.397-1 foi lavrado por ter a recorrente deixado de arrecadar, mediante desconto das remunerações, as contribuições dos segurados empregados e trabalhadores avulsos a seu serviço (CFL 59).

A obrigação acessória decorre da legislação tributária e tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos, nos termos do art. 113, § 2º, do Código Tributário Nacional – CTN (Lei nº 5.172/66), tendo por escopo facilitar a fiscalização e permitir a cobrança do tributo, sem que represente a própria prestação pecuniária devida ao Ente Público³.

Na lição de Leandro Paulsen, conquanto sejam chamadas de acessórias, “têm autonomia relativamente às obrigações principais. Efetivamente, tratando-se de obrigações tributárias acessórias, não vale o adágio sempre invocado no âmbito do direito civil, de que o acessório segue o principal. Mesmo pessoas imunes ou isentas podem ser obrigadas ao cumprimento de deveres formais”⁴.

Desse modo, constitui descumprimento de obrigação acessória deixar a empresa de arrecadar, mediante desconto das remunerações, as contribuições de segurados empregados.

Ocorre que tratando-se de autuação decorrente do descumprimento de obrigação acessória vinculada à principal, deve ser replicado, no julgamento do processo relativo ao descumprimento de dever acessório, o resultado do julgamento do processo atinente ao descumprimento da obrigação tributária principal, que se constitui em questão antecedente ao dever instrumental.

Nesse sentido:

³ REsp 1405244/SP, Rel. Ministro NAPOLEÃO NUNES MAIA FILHO, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 08/08/2018, DJe 13/11/2018.

⁴ PAULSEN, Leandro. Curso de Direito Tributário Completo. 11. ed. São Paulo: Saraiva Educação. 2020, p. 310.

OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. CFL 59. DEPENDÊNCIA DO CRÉDITO PRINCIPAL. A multa do CFL 59 está intimamente ligada à existência do crédito principal. Dessarte, só deve ser mantida punição quando se constatar que havia remuneração paga e crédito tributário não retido e arrecadado.

(Acórdão nº 2202-004.801, Relator Conselheiro DILSON JATAHY FONSECA NETO, Segunda Turma Ordinária da Segunda Câmara da Segunda Seção, publicado em 07/12/2018)

Assim, o julgamento proferido nos processos que tratam da obrigação principal constitui-se em questão antecedente ao dever instrumental e deve ser replicado no julgamento da obrigação acessória. Neles, concluí inicial pela conversão do julgamento em diligência para que a Unidade de Origem informar se há recolhimento, ainda que parcial, do valor considerado como devido pelo contribuinte na competência do fato imponible, mesmo que não tenha sido incluída, na base de cálculo que resultou no referido recolhimento, rubrica específica de mesma espécie e natureza das antecipações que vem a ser exigida pela autoridade fiscal no auto de infração.

Acaso mantido esse resultado, o julgamento deste feito deve ser sobrestado até o retorno da diligência relacionada aos processo de obrigações principais.

Cumpra destacar que em razão da falta de informações completas nestes autos, não é possível saber a situação em que se encontram os processos de obrigações principais; em se tratando de processos decorrentes ou reflexos, caso o processo principal não esteja localizado no CARF, o colegiado deve converter o julgamento em diligência para a unidade preparadora, com a finalidade de determinar a vinculação dos autos do processo reflexo/decorrente ao processo principal.

Todavia, a multa deste lançamento (CFL 59) foi aplicada em valor fixo de modo que, ainda que o lançamento das obrigações principais seja cancelado em parte, é mantido o valor da multa acessória.

Conclusão

Diante do exposto, voto no sentido de negar provimento ao recurso voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Ana Claudia Borges de Oliveira