



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

Processo nº 19515.005255/2009-33
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 2301-005.786 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 15 de janeiro de 2019
Matéria Contribuições Sociais Previdenciárias
Recorrente MARSH CORRETORA DE SEGUROS LTDA.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Data do fato gerador: 25/11/2009

AUTO DE INFRAÇÃO DE OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA CORRELATA.
MESMA DESTINAÇÃO DO AIOP.

A sorte de Autos de Infração relacionados a omissão em GFIP, está diretamente relacionado ao resultado dos autos de infração de obrigações principais AIOP lavradas sobre os mesmos fatos geradores.

CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. EXISTÊNCIA DE PAGAMENTO ANTECIPADO. DECADÊNCIA DO DIREITO DO FISCO CONSTITUIR O CRÉDITO TRIBUTÁRIO. TERMO INICIAL. OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA QUE SEGUE A OBRIGAÇÃO PRINCIPAL

Em sendo declarada a decadência parcial no processo de obrigação previdenciária, que foi verificada a existência de pagamento do tributo principal, ainda que de maneira parcial e em rubricas diferentes, e não havendo a ocorrência de fraude, dolo ou simulação, deve ser reconhecida a decadência das obrigações acessórias para o mesmo período, nos termos do art. 150, §4º, do CTN, não cabendo a interpretação concomitante do art. 173, inciso, do CTN, uma vez que a obrigação acessória segue a obrigação principal, impondo assim a aplicação de apenas uma regra decadencial.

DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÕES PRINCIPAL E ACESSÓRIA. APLICAÇÃO DE PENALIDADE. RETROATIVIDADE BENIGNA. SÚMULA CARF 119.

No caso de multas por descumprimento de obrigação principal e por descumprimento de obrigação acessória pela falta de declaração em GFIP, associadas e exigidas em lançamentos de ofício referentes a fatos geradores anteriores à vigência da Medida Provisória nº 449, de 2008, convertida na Lei nº 11.941, de 2009, a retroatividade benigna deve ser aferida mediante a comparação entre a soma das penalidades pelo descumprimento das

obrigações principal e acessória, aplicáveis à época dos fatos geradores, com a multa de ofício de 75%, prevista no art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996 (Súmula CARF nº 119).

Recurso Voluntário Provido em Parte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam, os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar as preliminares e, por maioria de votos, em reconhecer a decadência até 10/2004, inclusive, vencidos os conselheiros João Maurício Vital, Antônio Sávio Nastureles (relator) e Reginaldo Paixão Emos; no mérito, em DAR PARCIAL PROVIMENTO para: 1) por unanimidade de votos, excluir da base de cálculo os valores de auxílio-alimentação e indenização especial e, quanto à multa, aplicar a Súmula Carf nº 119; 2) por maioria de votos, manter o lançamento quanto às demais rubricas, vencidos os conselheiros Alexandre Evaristo Pinto e Wesley Rocha que excluíram a rubrica "empréstimos". Designado para fazer o voto vencedor o conselheiro Wesley Rocha.

(Assinado digitalmente)

João Maurício Vital - Presidente.

(Assinado digitalmente)

Antonio Sávio Nastureles - Relator.

(Assinado digitalmente)

Wesley Rocha - Redator designado.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Antonio Sávio Nastureles, Alexandre Evaristo Pinto, Reginaldo Paixão Emos, Wesley Rocha, Marcelo Freitas de Souza Costa, Juliana Marteli Fais Feriato e João Maurício Vital (Presidente).

Relatório

1. Trata-se de julgar recurso voluntário (e-fls 105/140) interposto em face do Acórdão nº 16-27.062 (e-fls 73/100) prolatado pela 12ª Turma de Julgamento da DRJ/SP1, na sessão de julgamento realizada em 20 de setembro de 2010.

2. Faz-se a transcrição do relatório contido na decisão recorrida:

(início da transcrição do relatório contido no Acórdão 16-27.062)

DA AUTUAÇÃO

Trata-se de Auto de Infração (AI) nº 37.231.800-2 lavrado pela fiscalização em 25.11.2009, contra a empresa em epígrafe, por infração ao disposto no artigo 32, inciso IV, parágrafo 5º da Lei nº 8.212, de 24/07/1991, na redação da Lei nº 9.528, de 10/12/1997, e no artigo 225, inciso IV e parágrafo 4º do Regulamento da Previdência Social (RPS), aprovado pelo Decreto nº 3.048, de 06/05/1999, tendo em vista que, de acordo com o Relatório Fiscal da Infração, ela apresentou GFIPs –

Guias de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social, com informações em desacordo com o estabelecido nas normas vigentes.

A empresa não declarou nas citadas GFIPs remunerações creditadas a seus empregados e respectivas contribuições do segurado, conforme valores constantes em suas folhas de pagamento e lançamentos contábeis, abrangendo o período de 01 a 12/2004.

Houve recolhimento de valores devidas à Previdência Social e Terceiros em relação aos segurados Tiago da Silva Pereira (jan/04), Sérgio Oliveira Soares (jul/04) e Cynthia Silva do Vale Bezerra (nov/04) e, ainda, contribuições referentes à parte do segurado dos empregados Ricardo Durante e Marcelo Cardoso (abr/04 e set/04).

Na auditoria fiscal, foi constatado que a empresa creditou remuneração a seus empregados bem como lhes concedeu remuneração sob a forma de utilidades, deixando de incorporar estes valores à base de cálculo das contribuições previdenciárias e as devidas a Terceiros, bem como não declarou tais contribuições em GFIP. São elas: Indenização Especial, Seguro Saúde, Alimentação e Empréstimos a Empregados.

Indenização Especial

Refere-se à remuneração creditada aos empregados em folha de pagamento – rubrica 72 – Indenização Especial. A empresa não considerou esta remuneração na base de cálculo previdenciária, tendo informado que a mesma refere-se à Indenização Especial prevista em Acordo Coletivo Sindical, o qual estabelece que, em caso de dispensa sem justa causa de empregados com tempo de serviço igual ou superior a 4 (quatro) anos será paga tal indenização no valor do último salário nominal, com exceção dos empregados admitidos após 01/01/2002.

Seguro Saúde

Remuneração creditada no mês de dezembro a dois empregados em folha de pagamento, na rubrica 118 – Acordo ref. Seguro Saúde, cujos contratos foram rescindidos neste mês. Informou a empresa que concede aos empregados demitidos, extensão de seis meses no plano de saúde, mas que, excepcionalmente no caso destes dois empregados, preferiu pagar esta remuneração e desligá-los do plano de saúde da empresa na data da rescisão contratual.

Alimentação

A alimentação fornecida pela empresa a seus empregados é um benefício que integra o salário de contribuição para apuração das contribuições devidas à Previdência Social e aos Terceiros, conforme estabelecido na Lei nº 8.212/91 art. 28, que, excepcionalmente, em seu parágrafo 9º, letra “c” dispõe que não integram o salário de contribuição para fins desta lei, exclusivamente a parcela “in natura” paga de acordo com os programas de alimentação aprovados pelo Ministério do Trabalho e da Previdência Social, nos termos da Lei nº 6.321/76.

A empresa procedeu à adesão ao Programa de Alimentação do Trabalhador – PAT em 19.11.2004. Foram incluídos no salário de contribuição dos empregados, os benefícios pagos no período de janeiro a outubro/04, quando a empresa não integrava o PAT. Para apuração da remuneração, foram lançados os valores pagos e deduzidos os valores descontados dos empregados.

No anexo IV estão discriminados os empregados que auferiram esta remuneração, o valor da remuneração creditada, o valor descontado e o valor do salário de contribuição considerado pelo sistema de folha de pagamento da empresa equivalente àquele declarado em GFIP.

Empréstimos a Empregados

A empresa creditou remuneração a empregados conforme lançamentos contábeis registrados nas contas 18307 – Adiantamento de Salários e 18320 – Adiantamento s/Férias. Em 22/07/2004 transferiu os valores lançados para a conta 58821 intitulada Empréstimos Funcionários, integrante do grupo contábil Ativo Créditos a Receber.

A empresa apresentou Contratos de Mútuo para os segurados: David P. da Silva, Giuliano Mourão, Marcelo Rodrigues Elias, Waldir Fernandes e Laerte Rezende. Nada apresentou quanto a Marco Antonio Ferreira. Os contratos apresentados dispõem que a empresa procede a empréstimo a ser pago em três vezes, nos próximos três anos, em abril de cada ano, parcelas estas que seriam descontadas em folha de pagamento, ficando a empresa autorizada a descontar o empréstimo em caso de rescisão do contrato de trabalho.

Todos os empregados relacionados não mantém mais relação de trabalho com a empresa atualmente e, questionada acerca da quitação dos empréstimos a mesma informou que não cobrou os valores creditados.

A empresa não mantém cartilha de benefícios na qual concede empréstimos a empregados, onde deveriam constar as regras estipuladas para o recebimento e pagamento do empréstimo ao empregado que o desejasse, bem como não há previsão deste benefício nos acordos coletivos de trabalho.

As regras estipuladas no contrato não foram cumpridas na prática. A empresa procedeu ao crédito destes valores exclusivamente a estes empregados, sem nunca os ter descontado, o que os caracteriza como salário de contribuição na data do crédito, conforme previsto na Lei nº 8.212/91 art. 28 e no Decreto nº 3.048/99 , art. 214.

Relativamente aos segurados que perceberam as remunerações descritas acima, mas já constaram na folha de pagamento com contribuição sobre o teto, não houve apuração de diferenças.

O Relatório Fiscal da Aplicação da Multa, por sua vez, informa que foi aplicada, no caso, multa correspondente a 100% (cem por cento) do valor devido relativo à contribuição não declarada, conforme disposto no inciso II do art. 284 do Decreto 3.048/99 limitada, por competência, a um décimo do valor máximo estabelecido pela Portaria Interministerial nº 48 de 12.02.2009, correspondente a R\$ 13.291,66, em virtude do número de segurados da empresa estar na faixa entre 101 a 500 segurados.

A contribuição devida sobre as remunerações creditadas aos empregados não declaradas em GFIP, foi calculada mediante a aplicação de 22,5% referente à contribuição da empresa, somada a 1% referente a contribuição destinada ao financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrentes dos riscos ambientais do trabalho – RAT – e contribuição do segurado apurada.

O cálculo do valor da multa aplicável está demonstrado no Anexo II:

a) Na coluna intitulada “SC não decl GFIP” consta o valor total por competência das remunerações não declaradas em GFIP;

b) Na coluna intitulada “CS não decl GFIP” consta o valor referente a contribuição do segurado apurado não declarada em GFIP;

c) Na coluna intitulada “DS não decl GFIP” consta o valor do desconto da contribuição previdenciária a cargo do empregado não declarada em GFIP.

d) Na coluna intitulada “Valor da Multa Devida” consta o valor, por competência, do valor da multa devida.

e) Na coluna intitulada “Valor da Multa Aplicada” consta o valor, por competência, da multa aplicável, decorrente da comparação entre o valor da multa devida e o limite máximo estabelecido em lei, aplicando-se o menor valor.

Em que pese a entrega de GFIPs com omissão de segurados, remunerações e contribuições previdenciárias devidas nas competências janeiro/04 a dezembro/04, este AI foi aplicado exclusivamente em relação às competências março/04 a outubro/04 em observância ao princípio da retroatividade benigna prevista na Lei nº 5.172/66, uma vez que o parágrafo 5º do art. 32, inciso IV da Lei nº 8.212/91 foi revogado pela Medida Provisória nº 449/2008, convertida na Lei nº 11.941/2009, estando atualmente a infração ao disposto no referido artigo se sujeita à multa prevista no art. 32-A, inciso I e parágrafo 3º, inciso II da Lei nº 8.212/91, com redação dada pela Lei nº 11.941/2009.

Para verificação da penalidade menos severa ao contribuinte, a fiscalização procedeu à comparação, por competência, das multas devidas segundo a legislação em vigor e a legislação revogada conforme segue:

a) cálculo das multas segundo legislação em vigor: aplicação de multa de ofício à alíquota 75%, com esteio na Lei 8.212/91 art. 35-A incluído pela Lei nº 11.941/2009, sobre as contribuições previdenciárias do segurado e da empresa devidas e não recolhidas, somada ao valor da multa prevista na Lei nº 8.212/91, art. 32-A, inciso I, parágrafo 3º e inciso II, com redação dada pela Lei 11.941/2009, relativa às contribuições previdenciárias recolhidas e não declaradas em GFIP, por infração ao disposto no art. 32, inciso IV da Lei nº 8.212/91.

b) cálculo da multa segundo legislação revogada: aplicação de multa de mora à alíquota de 24% prevista na Lei nº 8.212/91, art. 35, inciso II, alínea “a”, revogado pela Lei nº 11.941/2009, sobre as contribuições previdenciárias do segurado e da empresa devidas e não recolhidas, somada ao valor da multa prevista na Lei nº 8.212/91, art. 32, parágrafo 5º e arts. 92 e 102 por infração ao disposto no art. 32, inciso IV da Lei nº 8.212/91.

Como o cálculo descrita na letra “b” acima sob a égide da legislação anterior resultou em menor montante de crédito tributário nas competências acima relacionadas, foi o mesmo aplicado por ser a fundamentação legal mais benéfica ao contribuinte. Informa que no Anexo I contém um demonstrativo do comparativo das multas aplicáveis sob a égide da legislação revogada e a em vigor.

O valor total da multa é de R\$ 93.041,62 (noventa e três mil, quarenta e um reais e sessenta e dois centavos), sendo que será atualizado pela SELIC, conforme dispõe a Portaria Conjunta PGFN/SRF nº 10 de 14.11.2008, publicada no DOU de 17/11/2008.

Informa que a empresa tem antecedentes de infração, AI's nº 35.416.477-5, 37.121.892-6, 37.121.893-4 e 37.121.894-2.

DA IMPUGNAÇÃO

A empresa foi cientificada do lançamento fiscal em 26/11/2009, fls. 02 e apresentou defesa tempestiva em 22/12/2009, através do instrumento de fls. 18/50, alegando em síntese:

Da aplicação de multa contida em legislação revogada

O cálculo da multa aplicada foi elaborado considerando o critério previsto na antiga redação do art. 32, da Lei 8.212/91. No entanto, recentemente foi publicada a Lei nº 11.941/2009, que dentre outras providências, revogou a legislação sobre a qual a presente multa foi aplicada.

Diante disso, não resta outra alternativa que não a anulação da presente autuação, uma vez que, quando foi lavrada (em 25.11.2009), a legislação utilizada para aplicar a presente multa à impugnante já estava revogada, deste maio/2009. Sendo assim, é de rigor a anulação do presente auto de infração.

Ainda que assim não se entenda a nova lei trouxe, em seu art. 26, o art. 32-A, o qual alterou a forma de aplicação de multa em caso de o contribuinte deixar de declarar em GFIP todos os fatos geradores de contribuições previdenciárias.

Assim, a legislação previdenciária aplicável ao caso foi modificada substancialmente, para que as multas decorrentes de informações não prestadas em GFIP não mais fossem calculadas com base no valor devido relativo à contribuição não declarada, mas sim conforme valor fixo (R\$ 20,00) para cada grupo de 10 informações incorretas ou omitidas.

Esta alteração determina a sensível redução do valor do auto de infração em discussão, sendo imediatamente aplicável a nova lei ao caso concreto, nos termos do artigo 106, II, c, do CTN, que define que a lei deve retroagir quando se tratar de ato ainda não definitivamente julgado e cuja penalidade se tornou menos severa do que na lei vigente à época da autuação.

Portanto, ressaltado e reiterado o argumento de que a presente autuação deve ser anulada, requer-se, no mínimo, caso mantida a autuação no seu julgamento de mérito, seja determinado seu recálculo com base nos novos critérios instituídos pela Lei nº 11.941/2009.

Decadência

O débito em discussão encontra-se parcialmente extinto pela decadência, tendo em vista tratar-se de multa relativa ao período de janeiro a dezembro/2004, com intimação do contribuinte em 26.11.2009.

Fundamenta sua alegação no artigo 150, parágrafo 4º do Código Tributário Nacional, por se tratar as contribuições previdenciárias de tributo sujeito ao lançamento por homologação e, que houve pagamento de tributo declarado em GFIP (sobre o efetivo salário dos empregados e sobre o pró-labore dos dirigentes), sendo o presente crédito relativo a diferenças apuradas além daqueles declarados e devidamente recolhidos pela empresa. Deste modo, a autuação encontra-se alcançada pela decadência em relação ao período de janeiro a outubro de 2004.

Intempestividade da autuação

É nula a autuação em razão de o auditor fiscal não ter observado o prazo constante no Mandado de Procedimento Fiscal para a cientificação do contribuinte acerca do débito que fora constituído.

A fiscalização foi encerrada em 25.11.2009, sendo emitido nesta data o Termo de Encerramento da Auditoria Fiscal – TEAF, esquecendo –se de observar que a emissão deste documento implicava na extinção do Mandado de Procedimento Fiscal, nos termos da Portaria RFB 11.371/2007.

A presente autuação foi consolidada em 25 de novembro de 2009, porém o primeiro ato tendente a cientificar o contribuinte ocorreu após esta data. Encerrou-se a fiscalização em 25.11.2009, mas o Auto de Infração só foi efetivamente constituído e a empresa cientificada em 26.11.2009.

A fiscalização ao proceder desta forma lavrou autuação em desconformidade com o disposto no artigo 142 do Código Tributário Nacional. Alega que a notificação do contribuinte é autônoma em relação ao próprio lançamento, pois ela constitui requisito de eficácia que permite que o lançamento produza o seu principal efeito: o início da exigibilidade do crédito regularmente constituído.

Tanto o lançamento quanto a notificação do contribuinte integram conceito mais amplo, denominado procedimento administrativo tributário sendo necessário que a notificação seja feita no limite de validade do Mandado de Procedimento Fiscal – MPF, uma vez que este se constitui na autorização para que a autuação da autoridade fiscalizadora possa verificar a existência de eventuais obrigações descumpridas e assim, exigi-las do contribuinte.

O Mandado de Procedimento Fiscal dá início à fiscalização e retira a espontaneidade do contribuinte para o pagamento de quaisquer débitos. Extinguindo-se o MPF, ou expirado o seu prazo o contribuinte readquire a espontaneidade para o cumprimento de suas obrigações.

Deste modo, findo o prazo de validade do MPF o contribuinte deixa de estar “sob” fiscalização, readquirindo o status de espontaneidade e somente poderá receber autuações se iniciada nova fiscalização, precedida de novo Mandado de Procedimento Fiscal. Reproduz jurisprudência.

Requer a nulidade absoluta da autuação considerando que o Termo de Encerramento da Auditoria Fiscal extingue o Mandado de Procedimento Fiscal – MPF e ainda, que a notificação do contribuinte se deu após o prazo legalmente conferido à fiscalização para tanto.

Das razões para anulação da autuação – Mérito

A autuação não reúne condições para prosperar, merecendo, destarte, ser anulada *in totum*, como demonstrado a seguir:

Da indenização Especial

O ganho dos empregados que receberam Indenização Especial foi eventual, pois esta se deu uma única vez por ocasião da rescisão do contrato de trabalho. O ganho eventual não está sujeito à incidência de contribuições previdenciárias, nos termos do artigo 28, parágrafo 9º, “e”, “7”, da Lei 8.212/91.

Tratou a fiscalização tal pagamento como se fosse uma verba que não teria sido desvinculada da remuneração por força de Lei. Porém não procede o raciocínio da fiscalização, por duas razões: primeiro a indenização em questão foi prevista em Acordo Coletivo de Trabalho, o qual, de acordo com o art. 7º, XXVI, da Constituição Federal, tem força de lei. Logo, trata-se de indenização que fora expressamente desvinculada do salário por força de lei; segundo é indiscutível que a indenização especial não configurou ganho habitual dos empregados.

Não só é um ganho eventual do empregado (pago apenas na rescisão contratual), não só decorre de Convenção Coletiva de Trabalho (que tem força de lei), mas também visa exclusivamente a reparar um dano, que é a perda de emprego inesperadamente. Reproduz jurisprudência.

Tais valores somente poderiam ser considerados como verba salarial se tivessem sido pagos com habitualidade aos empregados, nos termos da atual redação do art. 201, parágrafo 11º da Constituição Federal. Reproduz doutrina.

Além de ganho eventual, evidente é o caráter indenizatório da “indenização especial” prevista em Acordo Coletivo de Trabalho, a qual não decorre do trabalho prestado e não pode ser incluída no conceito de salário de contribuição.

Da Assistência Médica

O pagamento feito a título de Assistência Médica foi feito por meio de instrumentos de transação em que a impugnante paga a título de indenização valor equivalente a seis meses de extensão do plano médico da empresa, para que o empregado não tenha prejuízo inesperado com a perda da cobertura.

Além dessa verba ter sido eventual (paga apenas na rescisão do contrato e de uma só vez), ela visa permitir que o empregado recém desligado fique desamparado em termos de assistência médica.

Tal modalidade de benefício não tem natureza salarial nem mesmo quando concedida habitualmente, já que como ressaltou a fiscalização no relatório do AI, há expressa previsão legal acerca da natureza não salarial do pagamento de plano médico. (Lei 8.212/91, art. 28, parágrafo 9º, alínea “q”).

A própria fiscalização reconhece que a empresa faz contratação de plano médico para “todos os seus empregados”, de modo que todos os requisitos legais estão cumpridos para que o benefício não integre a remuneração. Acrescenta que a própria legislação trabalhista, conforme Lei nº 10.243/2001 reconheceu o caráter assistencial de assistência médica conferida a empregados, desvinculando-a do salário para todos os fins de direito.

Da Alimentação

A autuação lavrada pela fiscalização deve ser declarada insubsistente, pois não foi observado que a alimentação in natura fornecida não tem natureza salarial, e, portanto, não integra a remuneração para fins de incidência de contribuições previdenciárias, independentemente de inscrição da empresa no Programa de Alimentação do Trabalhador – PAT. Aduz que o Superior Tribunal de Justiça já consolidou há muito o entendimento de que a alimentação in natura não integra o salário, independentemente de inscrição no PAT.

A fiscalização preferiu adotar posição formalista, ao invés de observar que a empresa sempre se inscreveu no PAT e sempre teve essa condição reconhecida pelo Ministério do Trabalho e Emprego.

Apega-se a fiscalização ao fato de que a empresa teria feito cadastramento no PAT apenas em 19.11.2004, de modo que até a competência de outubro de 2004 estaria fora do Programa, o que tornaria a alimentação fornecida em salário.

Esse é um entendimento formalista e descabido, na medida em que o cadastramento do PAT ocorrido em 2004 foi prorrogado diversas vezes, gerando muito desconforto de informações, surpreendendo as empresas que já se consideravam inscritas no Programa.

Nesse sentido a Portaria 81 de 27 de maio de 2004, permitia o recadastramento até setembro de 2004, com efeitos retroativos a janeiro de 2004, demonstrando que não havia rigor formal para que as empresas fossem inscritas.

Tanto assim, que mesmo a empresa tendo feito seu recadastramento em 19.11.2004, o Ministério do Trabalho reconheceu sua condição de inscrita no PAT de forma ininterrupta, entre os anos de 1995 a 2007. Acosta aos autos ofício do Ministério do Trabalho, no sentido de que a empresa “participou do PAT nos anos de 1995 a 2007”.

Desse modo, não se pode cogitar de aplicar uma penalidade desproporcional e descabida (já que o benefício em questão é assistencial) apenas em razão do recadastramento da empresa no PAT, desconsiderando que a impugnante participa do Programa desde 1995.

A alimentação não pode perder ou ganhar status de salário apenas porque uma inscrição no PAT não foi feita ou o foi no final de um ano, especialmente quando o Ministério do Trabalho reconheceu que houve dificuldades no recadastramento, prorrogando diversas vezes o prazo, e ainda reconheceu a participação da ora impugnante.

Da Inexistência de Benefício Salarial – Do real alcance da expressão “Folha de Salários”

Alega a impugnante que a parcela “in natura” não pode ser inserida na base de cálculo da contribuição previdenciária. Para corroborar seu entendimento reproduz o Art. 195 da Constituição Federal, com a redação dada pela Emenda Constitucional 20/98.

Ressalta ser mister interpretar o efetivo significado da expressão “folha de salários”, intrinsecamente ligada aos rendimentos decorrentes do trabalho (contra prestação pelo serviço prestado). Para tanto cita jurisprudência e doutrina na construção do entendimento de que somente as verbas efetivamente salariais, assim entendidas aquelas pagas pelo empregador como contraprestação do serviço prestado pelo seu empregado, estão encartadas no conceito de folha de salários, constituindo-se em base de incidência de contribuições previdenciárias.

O valor da alimentação, ainda que sem a participação da autuada no PAT, não deve incidir contribuição previdenciárias, pois não se enquadra no conceito de “folha de salários”, previsto no inciso I, “a”, do art. 195, da CF/88. Afirma que é evidente que o valor da alimentação não tem caráter salarial uma vez que não retribuiu o trabalho efetivo (apenas o viabiliza).

A fiscalização entendeu que a alimentação fornecida aos empregados da impugnante estaria inserida no conceito de folha de salários e daí a sofrer a incidência de contribuição previdenciária. Tal interpretação afronta o art. 195, I, “a” da CF/88, e também o decidido pelo E. Supremo Tribunal Federal, devendo a presente autuação ser julgada insubsistente.

Da ausência de inscrição no PAT não altera a natureza da alimentação fornecida aos empregados

A natureza jurídica da alimentação paga pelo trabalhador não está vinculada à inscrição ou não da empresa fornecedora nos programas de alimentação. Inscrever-se ou não no Programa de Alimentação do Trabalhador é faculdade da empresa e não obrigação.

Trata o Programa de Alimentação do Trabalhador de uma faculdade concedida às empresas de deduzirem do lucro tributável, para fins de recolhimento do Imposto de Renda, o despendido no custeio do programa. Não tem o condão de transformar a alimentação vendida ao trabalhador ou fornecida para o trabalho em salário “in natura”.

O fato de a empresa não estar inscrita no PAT (o que não é o caso da impugnante), não implica que a alimentação fornecida “in natura” aos seus empregados pudesse ser considerada pagamento de utilidade e, portanto, estivesse sujeita à contribuição previdenciária. Reproduz doutrina e jurisprudência.

A alimentação era fornecida para facilitar execução do trabalho

Entende ser diversa a natureza das utilidades fornecidas pelo empregador para que o empregado possa executar os serviços aos quais se obrigou, e as prestações “in natura”, substitutivas do salário em dinheiro, concedidas como remuneração pelo trabalho prestado.

Aduz que a alimentação fornecida ao empregado visa proporcionar-lhe maior facilidade para que possa prestar os serviços aos quais se incumbiu. Assim, as contribuições previdenciárias não podem incidir sobre aquilo que não retribui o serviço, mas facilita sua execução. Reproduz doutrina.

Independentemente do fato de não estar inscrita no PAT, a alimentação por ela fornecida/vendida aos empregados tem por objetivo facilitar a execução do trabalho. Não possui natureza salarial a parcela alimentar que foi vendida pela autuada a seus empregados, de forma que tais valores não podem representar base de cálculo para incidência da contribuição previdenciária.

Dos Empréstimos a empregados

Os empréstimos concedidos a empregados ainda não foram pagos, por impossibilidade dos beneficiários, mas a empresa ainda tem esse crédito e pretende cobrá-lo de alguma forma.

As dificuldades para a cobrança dos valores não implicam em transmutação de sua natureza jurídica, sendo que a jurisprudência pátria entende que os empréstimos, se não expressamente perdoados, não integram a remuneração. Reproduz jurisprudência.

É nula a autuação, especialmente porque a fiscalização não apresentou nenhum elemento no sentido de que a empresa teria perdoado os valores emprestados, até porque isso não ocorreu e os valores ainda estão contabilizados como empréstimos a cobrar/receber.

Do valor da multa

Impugna totalmente o valor da multa apresentada pela autuação em debate, notadamente no que se refere à aplicação de lei revogada e os períodos atingidos pela decadência.

Impugna especialmente os valores referentes aos segurados Tiago da Silva Pereira, Sérgio Oliveira Soares, Cynthia Silva do Valle Bezerra, Ricardo Durante e Marcelo Cardoso, na medida em que está havendo *bis in idem* (este mesmo fato foi objeto do AI nº 37.231.799-5), e considerando que não é cabível haver duas penalidades para o mesmo fato.

Conclusão

Requer sejam acolhidas as preliminares de anulação por aplicação de lei revogada, de decadência parcial da multa e de intempestividade da autuação, ou no mérito, seja a presente defesa acolhida também, julgando-se insubsistente a autuação lavrada.

Protesta pela produção de todas as provas admitidas em direito, prova documental, notadamente a exibição e juntada posterior de documentos, realização de perícia e tantas quantas forem as provas necessárias para a real apuração da verdade material.

Requer ainda, que todas as notificações sejam expedidas também ao patrono da impugnante: Demarest e Almeida Advogados – Rodrigo Ramos de Arruda Campos – Rua Pedroso de Moraes, 1201 – Centro Cultural Ohtake – CEP 05419-001 – São Paulo – SP.

(final da transcrição do relatório contido no Acórdão 16-27.062)

2.1. O acórdão recorrido julgou improcedente a impugnação, mantendo o crédito tributário exigido.

2.2. Interposto o recurso voluntário (e-fls 105/140) em que o Recorrente deduz razões que, em síntese, coincidem com as articuladas na impugnação, assim como ocorre com o pedido formulado na esfera recursal.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Antonio Sávio Nastureles

3. O recurso é tempestivo e atende aos demais requisitos de admissibilidade.

PRELIMINAR -INTEMPESTIVIDADE DA AUTUAÇÃO

4. Concernente às alegações deduzidas no tópico "*Intempestividade da autuação*", adota-se como fundamento de decidir a mesma exposição contida na parte da decisão de primeira instância que traça a abordagem adequada a esta matéria recursal.

Da tempestividade da autuação

Requer a impugnante seja declarada a nulidade absoluta da presente autuação considerando que o Termo de Encerramento da Auditoria Fiscal extingue o Mandado de Procedimento Fiscal – MPF e, ainda, que a notificação do contribuinte se deu após o prazo legalmente conferido à fiscalização para tanto.

No âmbito da RFB, o procedimento fiscal é controlado por meio da emissão do Mandado de Procedimento Fiscal (MPF), desde a edição da Portaria SRF nº 1.265/99. A partir de 2001, o MPF passou a ser exigido pelo Decreto nº 3.724/2001, art. 2º, com as alterações de Decreto nº 6.104/2007. Sua atual regulamentação está na Portaria RFB nº 11.371/2007.

Conforme definido na Portaria RFB nº 11.371/2007, art. 2º, os procedimentos fiscais relativos a tributos administrados pela RFB serão executados, em nome desta, pelos Auditores-Fiscais da Receita Federal do Brasil (AFRFB) e instaurados mediante Mandado de Procedimento Fiscal (MPF).

Entende-se como procedimentos fiscais:

- de fiscalização, as ações que objetivam a verificação do cumprimento das obrigações tributárias, por parte do sujeito passivo, relativas aos tributos administrados pela RFB, bem como da correta aplicação da legislação do comércio exterior, podendo resultar em constituição de crédito tributário, apreensão de mercadorias, representações fiscais, aplicação de sanções administrativas ou exigências de direitos comerciais;

- de diligência, as ações destinadas a coletar informações ou outros elementos de interesse da administração tributária, inclusive para atender exigência de instrução processual.

Com a edição da Lei nº 11.457/2007, a Secretaria da Receita Federal (SRF) passou a denominar-se Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB), tendo recebido a atribuição de planejar, executar, acompanhar e avaliar as atividades relativas a tributação, fiscalização, arrecadação, cobrança e recolhimento das contribuições previdenciárias e das contribuições devidas a outras entidades e fundos, além daquelas competências originalmente atribuídas à SRF.

Para regulamentar o processo administrativo fiscal relacionado às contribuições previdenciárias e às contribuições devidas a outras entidades e fundos, inicialmente, foi editada a Portaria RFB nº 10.875/2007.

A partir de 01/04/2008, por força do art. 25 da Lei nº 11.457/2007, os procedimentos fiscais e os processos administrativos fiscais relacionados à determinação e exigência de créditos tributários referentes às contribuições previdenciárias e às contribuições devidas a outras entidades e fundos passaram a ser regidos pelo Decreto nº 70.235/1972 (PAF).

Segundo os referidos atos os procedimentos fiscais relativos a tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil serão executados, em nome desta, pelos Auditores-Fiscais da Receita Federal do Brasil e somente terão início por força de ordem específica denominada Mandado de Procedimento Fiscal (MPF), instituído mediante ato da Secretaria da Receita Federal do Brasil.

O prazo de validade do Mandado de Procedimento Fiscal (MPF) encontra-se determinado na Portaria RFB nº 11.371 de 12.12.2007 em seus artigos 11, 12, 13:

Art. 11. Os MPF terão os seguintes prazos máximos de validade:

I - cento e vinte dias, nos casos de MPF-F e de MPF-E

II - sessenta dias, no caso de MPF-D.

Art. 12. A prorrogação do prazo de que trata o art. 11 poderá ser efetuada pela autoridade outorgante, tantas vezes quantas necessárias, observado, em cada ato, o prazo máximo de sessenta dias, para procedimentos de fiscalização, e de trinta dias, para procedimentos de diligência.

Art. 13. Os prazos a que se referem os arts. 11 e 12 serão contínuos, excluindo-se na sua contagem o dia do início e incluindo-se o do vencimento, nos termos do art. 5º do Decreto nº 70.235, de 1972. Parágrafo único. A contagem do

prazo do MPF-E far-se-á a partir da data do início do procedimento fiscal. Da Extinção do Mandado de Procedimento Fiscal

O mandado de procedimento fiscal nº 08.190.00-2008-04372-7 emitido em 13 de junho de 2008, com prazo para execução até 11 de outubro de 2008, deu início a fiscalização na impugnante tendo sido prorrogado diversas vezes, sendo que o último prazo de validade se extinguiria em 03 de fevereiro de 2010, conforme se verifica às fls. 01 dos autos.

De outro modo, o Termo de Encerramento do Procedimento Fiscal tem como finalidade atestar o contribuinte do encerramento do procedimento fiscal, informando quais os elementos examinados e também qual o seu resultado.

De fato o Termo de Encerramento de Procedimento Fiscal –TEPF extingue o Mandado de Procedimento Fiscal – MPF, conforme art. 14 da Portaria 11.371/2007, mas somente e tão somente com a ciência do contribuinte:

Art. 14. O MPF se extingue:

I - pela conclusão do procedimento fiscal, registrado em termo próprio, com a ciência do sujeito passivo;

II - pelo decurso dos prazos a que se referem os arts. 11 e 12.

Parágrafo único. A ciência do sujeito passivo de que trata o inciso I do caput deverá ocorrer no prazo de validade do MPF.

Deste modo, não é com a emissão do Termo de Encerramento do Procedimento Fiscal – TEPF que ocorre a extinção do MPF, mas sim com a ciência do contribuinte daquele documento. Conforme se verifica do TEPF citado, juntado no AI nº 37.231.796-0, não há como se afirmar que a impugnante foi cientificada do encerramento do procedimento fiscal em 25.11.2009, pois não consta daquele documento a data de ciência do sujeito passivo, mas tão somente a de sua emissão.

Ademais, mesmo que a ciência do lançamento tivesse sido dada após expirado o prazo de validade do MPF, tal fato não acarretaria em nulidade. É a inteligência do Enunciado nº 25 do Conselho de Recursos da Previdência Social, editado através da Resolução MPS/CRPS nº 01, de 23 de fevereiro de 2006 – DOU de 06/03/2006:

A CÂMARA SUPERIOR do Conselho de Recursos da Previdência Social, especializada em matéria de custeio, no uso da competência que lhe é atribuída pelo artigo 303, parágrafo 1º, Inciso IV do Decreto 3.048/99 na redação do Decreto nº 4.729, de 09 de Junho de 2003, publicado no Diário Oficial da União de 10 de Junho de 2003, tendo em vista o disposto no artigo 61, Parágrafos 1º e 2º e artigo 63, Parágrafo 5º, Inciso I da Portaria MPS nº 88/2004 - Regimento Interno do CRPS - e cumprindo deliberação do Conselho Pleno em reunião realizada no dia 23 de Fevereiro de 2006, resolve:

Editar o seguinte enunciado:

Enunciado Nº 25

A notificação do sujeito passivo após o prazo de validade do Mandado de Procedimento Fiscal - MPF - não acarreta nulidade do lançamento.

SALVADOR MARCIANO PINTO

Presidente da Câmara

MÉRITO

VINCULAÇÃO DE PROCESSOS - AIOA E AIOP

5. A questão central do recurso voluntário sob exame consiste, pois, em decidir sobre a procedência ou não do auto-de-infração (AI DEBCAD 37.231.800-2) lavrado pela auditoria fiscal, por omissão em GFIP dos fatos geradores apurados no processo principal, AIOP (19.515.005254/2009-99; AI DEBCAD nº 37.231.796-0).

Vinculação por conexão	AIOP	AIOA
Nº Processo	19.515.005254/2009-99	19515.005255/2009-33
DEBCAD	37.231.796-0	37.231.800-2

5.1. Cabe esclarecer que este Colegiado teve a oportunidade de apreciar o recurso voluntário interposto no processo principal (AIOP) na mesma sessão em que sucede o julgamento do recurso no processo em que se questiona o AIOA.

5.2. Faz-se a transcrição da decisão exarada pelo Colegiado ao julgar o processo principal (item 1 da pauta da sessão de julgamento de 15/01/2019):

*Acordam, os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar as preliminares e reconhecer a decadência até 10/2004, inclusive; no mérito, em DAR PARCIAL PROVIMENTO para: 1) por unanimidade de votos, **excluir da base de cálculo os valores de auxílio-alimentação e indenização especial e, quanto à multa, aplicar a Súmula Carf nº 119**; 2) por maioria de votos, manter o lançamento quanto às demais rubricas, vencidos os conselheiros Alexandre Evaristo Pinto e Wesley Rocha que excluíram a rubrica "empréstimos". (grifos meus)*

6. A sorte de Autos de Infração relacionados a omissão em GFIP, está diretamente relacionada ao resultado dos autos de infração de obrigações principais AIOP lavradas sobre os mesmos fatos geradores. Por esse modo, a solução do presente recurso, referente à exigência da obrigação acessória, é a mesma daquela feita no AIOP, no que respeita ao cálculo da multa na sistemática vigente à época dos fatos geradores.

7. Registre-se que a decisão de primeira instância, ao apreciar a aplicação da multa, já havia tomado posicionamento consoante ao disposto na Súmula CARF nº 119, assim como também procedido análise correta quanto **à aplicação da regra decadencial prevista no artigo 173, I, do Código Tributário Nacional**, posto tratar-se, o caso em tela, de Auto de Infração por descumprimento de obrigação acessória, em que não se cogita a hipótese de antecipação de pagamento.

RETROATIVIDADE BENIGNA. CRITÉRIOS DO CÁLCULO DA MULTA MAIS BENÉFICA

8. No caso concreto, havendo a lavratura de AIOP e AIOA, verifica-se a aplicabilidade do enunciado da Súmula CARF nº 119:

No caso de multas por descumprimento de obrigação principal e por descumprimento de obrigação acessória pela falta de declaração em GFIP, associadas e exigidas em lançamentos de ofício referentes a fatos geradores anteriores à vigência da Medida Provisória nº 449, de 2008, convertida na Lei nº 11.941, de 2009, a retroatividade benigna deve ser aferida mediante a

comparação entre a soma das penalidades pelo descumprimento das obrigações principal e acessória, aplicáveis à época dos fatos geradores, com a multa de ofício de 75%, prevista no art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996.

CONCLUSÃO

9. Pelo exposto, voto por rejeitar a preliminar e dar parcial provimento para, excluir da base de cálculo da multa, na sistemática vigente à época dos fatos geradores, os valores de auxílio-alimentação e indenização especial e aplicar a Súmula CARF nº 119.

(Assinado digitalmente)

Antonio Sávio Nastureles - Relator

Voto Vencedor

Conselheiro Wesley Rocha.

10. Diante do voto proferido, com a devida vênia, divirjo da conclusão do respeitado relator, que lançou seu entendimento com muita clareza e propriedade.

11. Sem divergir dos demais pontos do voto, o debate centrou-se sobre a possibilidade de decadência da obrigação acessória, da qual o presente processo tem como lançamento (ter a empresa apresentado GFIP com dados não correspondentes aos fatos geradores de todas as contribuições previdenciárias, na qual constitui infração à legislação previdenciária).

12. Nos processos principais foram reconhecidas as decadências dos lançamentos, resultado das demandas administrativas nº. 19515.005254/2009-99 e 19515.005258/2009-77, que restou assim decidido:

"DECADÊNCIA PARCIAL DO DÉBITO LEVANTADO DIFERENÇAS DE FATOS GERADORES APLICAÇÃO DO ART. 150, §4º, DO CTN.

6. Tendo a ciência do lançamento ocorrida em 26/11/2009 (e-fls 4) e o crédito lançado abrangido o período de 01/01/2004 a 31/12/2004, a Recorrente pede a aplicação da regra decadencial prevista no artigo 150, § 4º do CTN, para que seja reconhecida a decadência do crédito no período de 01/01 a 10/2004.

6.1. Como se pode observar, o entendimento da decisão de primeira instância foi no sentido de se aplicar o prazo decadencial previsto no artigo 173, I, do CTN. Vejamos o trecho contido às e-fls.234:

"Diante do exposto, no caso dos autos, trata-se de lançamento de ofício, uma vez que a Impugnante não considerando as rubricas lançadas como fato gerador de contribuição previdenciária, não os declarou em GFIP, implicando em ausência de declaração de contribuição a recolher sobre os mesmos. Portanto, não

declarando os fatos geradores ora em debate, sobre eles não se considera ter havido qualquer pagamento, aplicando-se ao caso a regra do art. 173, inc. I do Código Tributário Nacional.

6.2. Como os lançamentos se referem a contribuições previdenciárias devidas à Seguridade Social, correspondentes à parte da empresa e contribuição destinada ao financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrentes dos riscos ambientais do trabalho – RAT, o exame do RADA Relatório de Apropriação de Documentos Apresentados (e-fls 27/48), se mostra elucidativo para demonstrar o recolhimento antecipado do tributo lançado".

(...)

6.4. Considerando, ainda, ausência nos autos de elementos indicativos de dolo, fraude ou simulação, e verificado que houve antecipação de pagamento do tributo, independentemente do título da rubrica, deve-se aplicar pois, o disposto no artigo 150, § 4º, do Código Tributário Nacional, que tem como marco inicial para a contagem da decadência, a ocorrência do fato gerador.

6.5. No mesmo sentido a Súmula CARF nº 99:

Súmula CARF nº 99:

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. Esse processo trata, portanto, de lançamento de obrigação acessória".

6.6. Em síntese, deve-se reconhecer extintas pela decadência, as contribuições lançadas nas competências de 01/2004 a 10/2004. recolhimento, parcela relativa a rubrica especificamente exigida no auto de infração".

13. Nota-se que, para o caso do processo principal foi aplicado a regra do art. 150, §4º, e não a do art. 173, inciso I, ambos do CTN.

14. Os referidos artigos assim dispõem:

"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.

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".

15. Nesse sentido, o Superior Tribunal de Justiça consolidou seu entendimento no Recurso Especial n.º 973.733, de 12/08/2009, julgado sob o regime dos recursos repetitivos, de aplicação obrigatória a este Tribunal. Com isso, o prazo decadencial para o Fisco lançar o crédito tributário é de cinco anos, contados: *i)* a partir da ocorrência do fato gerador, quando houver antecipação de pagamento e não houver dolo, fraude ou simulação (art. 150, §4º, CTN); ou *ii)* a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, no caso de ausência de antecipação de pagamento (art. 173, I, CTN).

16. Dois são os motivos que levam a reconhecer a decadência no presente feito: *i)* a obrigação acessória que segue a obrigação principal; e *ii)* aplicação de uma única regra decadencial, e não duas concomitantemente.

17. Diante do reconhecimento da decadência no processo principal, pela regra de que a decadência teria ocorrido a partir do fato gerador e não do exercício seguinte a que poderia ter sido lançado, uma vez que foi constatado pagamento antecipado, ainda que parcial, entendo que o acessório deva acompanhar o principal. Tal fato, sem ocorrência de dolo ou fraude, atraiu a regra do artigo 150, §4º, do CTN.

18. Apesar da tese ser minoritária, o que se reconhece, a posição de que o acessório deve acompanhar o principal decorre de interpretação sistemática do código tributário nacional.

19. Ao tratar da tese, a conclusão da recorrente também pode ser acolhida, uma vez que, segundo consta de seu recurso, *"houve lançamento ao menos parcial das contribuições previdenciárias relativas aos valores informados em GFIP, o que ratifica a necessidade de aplicação do art. 150, §4º, do-CTN"*.

20. Para corroborar o entendimento levantado, tomo por empréstimo os termos do relator que assim descreveu no item 6 do presente voto:

"(...)

A sorte de Autos de Infração relacionados a omissão em GFIP, está diretamente relacionada ao resultado dos autos de infração de obrigações principais AIOP lavradas sobre os mesmos fatos geradores. Por esse modo, a solução do presente recurso, referente à exigência da obrigação acessória, é a mesma daquela feita no AIOP, no que respeita ao cálculo da multa na sistemática vigente à época dos fatos geradores".

21. Assim, compreendo que um persegue o outro, sem o qual a segunda, obrigação acessória, não existiria sem a obrigação principal.

22. Ademais, a contribuição previdenciária é de natureza direta. Apresenta-se com essa característica porque a sua exigência se concentra, unicamente, na pessoa de quem a recolhe, no caso, uma empresa que assume a condição de contribuinte de fato e de direito. Com isso, verifica-se que, a empresa arca com o ônus financeiro imposto pelo tributo, e é ao mesmo

tempo responsável pelo cumprimento de todas as **obrigações**, sendo elas **principais e acessórias**.

23. Sobre a aplicação de regra decadencial única, entendo que o julgador ao consagrar o disposto no 150, §4º, do CTN, não poderia aplicar o dispositivo do art. 173, inciso I, do CTN, para a obrigação acessória. Compreendo que, ao mitigar duas regras decadenciais para situações que, apesar de separadas, decorrem das mesmas circunstâncias (exigência das contribuições e da prestação de informações ao fisco), no presente caso, estaria sendo exigido duas modalidades de decadência.

24. Portanto, se há aplicação de uma regra para fins de reconhecimento da decadência, calcular a presente obrigação por outro mandamento seria, em verdade, mitigar o instituto para tratamento diferenciado sobre as mesmas circunstâncias dos fatos geradores do tributo (principal e acessório).

25. De maneira didática, Leandro Paulsen explica que:

"No caso dos tributos sujeitos a lançamento por homologação, podem ocorrer duas hipóteses quanto à contagem do prazo decadencial do Fisco para a constituição do crédito tributário: 1) quando o contribuinte efetua o pagamento no vencimento, o prazo para o lançamento de ofício de eventual diferença a maior, ainda devida, é de cinco anos contados da ocorrência do fato gerador, forte no art. 150, §4º, do CTN;

2) quando o contribuinte não efetua o pagamento no vencimento, o prazo para o lançamento de ofício é de cinco anos contado do primeiro dia do exercício seguinte ao de ocorrência do fato gerador, o que decorre da aplicação, ao caso, do art. 173, incisos I, do CTN.

Importante é considerar que, conforme o caso, será aplicável um ou outro prazo; jamais os dois sucessivamente, pois são excludente um do outro. Ou é o caso de aplicação da regra especial ou da regra geral, jamais aplicando-se as duas no mesmo tempo". (Paulsen, Leandro. *In* Direito Tributário, Constituição e Código tributário à Luz da Doutrina e da Jurisprudência. 11ª Ed. Livraria do Advogado, Porto Alegre-RS, 2009, página 1.183).

Portanto, a decadência deve ser acolhida por apenas uma única regra, não de maneira concomitante para as obrigações em tela.

Assim, tendo em vista que a intimação do contribuinte se deu em 26.11.2009, estão, portanto, decaídos os períodos de 01/2004 a 10/2004 (inclusive).

CONCLUSÃO

Nessas circunstâncias, a decadência deve ser reconhecida e aplicada aos mesmos períodos que foram decididos para os processos principais, quais sejam: competências de 01/2004 a 10/2004 (inclusive), aplicando a regra decadencial do art 150, §4º, do CTN, uma vez que a obrigação acessória segue a obrigação principal.

(assinado digitalmente)

Wesley Rocha- Redator designado

Processo nº 19515.005255/2009-33
Acórdão n.º **2301-005.786**

S2-C3T1
Fl. 11
