



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

Processo n° 19515.005257/2009-22
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 2301-005.787 – 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 n° 449, de 2008, convertida na Lei n° 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).

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 71/89) interposto em face do Acórdão nº 16-27.063 (e-fls 51/67) prolatado pela 12ª Turma de Julgamento da DRJ/SP1, na sessão de julgamento realizada em 14 de outubro de 2010.

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

(início da transcrição do relatório contido no Acórdão nº 16-27.063)

DA AUTUAÇÃO

Trata-se de Auto de Infração (AI) nº 37.231.799-5, de 25/11/2009, lavrado pela fiscalização contra a empresa em epígrafe, por infração ao disposto no artigo 32, inciso IV, acrescentado pela Lei nº 9.528, de 10.12.97 e redação da MP nº 449, de 03.12.2008, convertida na Lei nº 11.941, de 27.05.2009, tendo em vista que, de acordo com o Relatório Fiscal da Infração, a empresa entregou GFIP – Guias de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social, com informações em desacordo com o estabelecido nas normas vigentes.

O contribuinte entregou GFIPs referentes às competências julho/04 e novembro/04 sem a totalidade dos segurados e remunerações creditadas, bem como entregou GFIPs referentes às competências janeiro/04 e setembro/04 sem a totalidade das contribuições previdenciárias devidas. Informa ainda, que as contribuições previdenciárias e as devidas aos Terceiros foram recolhidas pela empresa.

Constatado na auditoria fiscal recolhimentos previdenciários efetuados e para os quais não houve a respectiva declaração de fatos geradores ou contribuições devidas em GFIP na forma do artigo 32 da Lei 8.212/91, foi lavrado o presente Auto de Infração nos termos do artigo 173, inciso I do Código Tributário Nacional.

Aponta o Relatório Fiscal da Infração quais os segurados e as remunerações/descontos que deixaram de ser declaradas em GFIP nas competências 01/2004, 07/2004, 09/2004 e 11/2004.

A multa aplicada para esta infração foi de R\$ 1.000,00 (um mil reais), com fundamento no art. 32-A, “caput”, inciso I e parágrafos 2º e 3º, incluídos pela Medida Provisória nº 449/2008, convertida na Lei 11.941/2009, respeitado o disposto no artigo 106, inciso II, alínea “c”, da Lei 5.172/66 – Código Tributário Nacional.

Para fins de autuação, cada trabalhador não informado em GFIP, ou informado com incorreções, seja em relação aos dados cadastrais, seja em relação à remuneração e contribuição descontada, corresponde a uma informação. Deste modo, encontra-se demonstrado no Relatório Fiscal de Aplicação da Multa que a multa devida em cada competência corresponde a R\$ 500,00 (valor mínimo estabelecido na Lei).

Em que pese a entrega de GFIPs com omissão de segurados, remunerações e contribuições devidas nas competências janeiro, julho, setembro e novembro/04, o presente Auto de Infração foi aplicado exclusivamente em relação às competências janeiro/04 e novembro/04 em observância ao princípio da retroatividade benigna prevista na Lei nº 5.172/66 denominada Código Tributário Nacional, art. 106, inciso II, letra “c”, uma vez que à época da ocorrência da infração o cálculo da multa era regido pelo art. 32, parágrafo 5º da Lei 8.212/91, revogados pela Medida Provisória nº 449/2008, convertida na Lei 11.941/2009.

Para verificação de qual penalidade seria menos severa para o contribuinte, a fiscalização procedeu à comparação, por competência, das multas devidas segundo a legislação em vigor e a legislação revogada, sendo:

a) cálculo das multas segundo legislação em vigor: aplicação da multa de ofício à alíquota de 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 e parágrafo 3º, inciso II da Lei nº 8.212/91 com redação dada pela Lei nº 11.941/2009, relativas 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 das multas segundo legislação revogada: aplicação de multa de mora à alíquota de 24% prevista na Lei nº 8.212/91, art. 35, inciso II, letra “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, dada a entrega de GFIP com omissão de fatos geradores de contribuições previdenciárias.

Conforme descrito acima, sob a égide da legislação superveniente, resultou em menor montante de crédito tributário nas competências janeiro/2004 e novembro/2004, sendo este aplicado por ser a fundamentação legal mais benéfica ao contribuinte.

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. 14/30, alegando em síntese:

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.

Da nulidade do Auto de Infração

Aduz que o auto de infração é nulo em razão de a fiscalização não ter delimitado com clareza a origem das supostas diferenças de informações de fatos geradores em GFIP.

Verifica-se do relatório fiscal da autuação que a fiscalização apenas apresentou planilha com valores de remunerações de determinados trabalhadores, sem apontar a que título teriam sido pagas e sem apontar qual seria o valor total das remunerações desses segurados, o que nem mesmo permite que se verifique se a fiscalização observou o teto do salário de contribuição quando da apuração das contribuições “parte segurado”.

Sem tais informações não há como impugnar a autuação, em flagrante cerceamento de defesa. Reproduz o artigo 142 do Código Tributário Nacional e afirma que, dada a falta de clareza da fiscalização, nulo o auto de infração.

Da impossibilidade jurídica do Auto de Infração

A fiscalização capitulou o presente auto de infração no art. 32-A, I, parágrafos 2º e 3º, da Lei 8.212/91, cuja finalidade é de coibir a sonegação de contribuições previdenciárias, por meio da não declaração de fatos geradores em GFIP.

O legislador entendeu por bem punir duplamente o contribuinte que sonegasse contribuições previdenciárias por meio de omissão de informações à Previdência:

- (i) primeiro permitindo a cobrança da dívida não paga por meio de Auto de Infração de obrigação principal; e
- (ii) segundo, impondo multa incidente sobre o número de informações inexatas prestadas, por meio de auto de infração de obrigação acessória.

No presente caso não se verificou o fato típico que pudesse gerar a imposição de multa à empresa, tendo em vista que esta não deixou de recolher ao INSS o valor das contribuições previdenciárias relativas a parte segurado. Em nenhum momento foi comprovada a falta de recolhimento, pelo contrário, no item 2.2 do Relatório Fiscal é ressaltado que a empresa recolheu as contribuições.

Em outras palavras, a impugnante não incorreu na infração descrita pelo dispositivo legal transcrito, pois apenas deixou de informar na GFIP parte da remuneração dos trabalhadores.

Se o legislador tivesse tido a intenção de punir as condutas previstas nos incisos I e II em discussão, independentemente de recolhimento das contribuições, teria consignado expressamente este fato nos dispositivos legais, ou teria omitido tal fato em ambos os dispositivos.

Presume que o legislador ao manifestar sua intenção (espírito da lei), utiliza-se de expressões que demonstram com clareza o objetivo pretendido. Do mesmo modo, presume-se que o legislador deixa de incluir expressões na lei apenas se sua verdadeira intenção era a de não contemplar os fatos omitidos.

Portanto, equivocou-se a fiscalização na interpretação da norma capituladora da infração, na medida em que a intenção do legislador é unicamente a de punir o contribuinte que omitir informações de fatos geradores; e deixar de pagar as contribuições que incidiriam sobre tais fatos geradores. No entanto, este não é o caso dos autos, pelo que o presente auto de infração deve ser anulado.

Destaca ainda que o desvio de finalidade da norma, como havido no presente caso, implica em vício insanável do ato administrativo tendente a aplicar multa à impugnante. Cita doutrina. Afirma que o desvio de finalidade representa violação ao artigo 37, da Constituição Federal de 1988, por violar o princípio da legalidade.

Conclusão

Deve ser anulado o auto de infração em questão, tendo em vista:

- (i) os elementos de convicção do fiscal não refletem a interpretação correta do dispositivo legal;
- (ii) a autuação representa desvio de finalidade da norma;
- (iii) a autuação fere os princípios da legalidade e moralidade administrativa (art. 37, da CF/88).

Por todo o exposto impugna totalmente o valor da multa aplicada, notadamente no que se refere à aplicação da decadência.

Requer e espera sejam acolhidas as preliminares de decadência parcial do débito e de intempestividade da autuação ou, no mérito, seja a sua defesa acolhida, 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 nº 16-27.063)

2.1. O acórdão recorrido julgou improcedente a impugnação, mantendo o crédito tributário exigido. Segue-se o teor da ementa:

AUTO DE INFRAÇÃO. GFIP. APRESENTAÇÃO COM DADOS NÃO CORRESPONDENTES AOS FATOS GERADORES DE TODAS AS CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS.

Apresentar a empresa GFIP com dados não correspondentes aos fatos geradores de todas as contribuições previdenciárias constitui infração à legislação previdenciária.

DECADÊNCIA. INOCORRÊNCIA.

Para fins de cômputo do prazo de decadência, no lançamento de ofício, aplica-se a regra do artigo 173, inciso I do Código Tributário Nacional, contando-se o prazo cinco anos a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

CIÊNCIA DO LANÇAMENTO. EXPIRAÇÃO PRAZO DE VALIDADE DO MPF. NULIDADE. INOCORRÊNCIA.

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

NULIDADE DA AUTUAÇÃO. INOCORRÊNCIA.

Não é nulo o Auto de Infração regularmente lavrado e cuja penalidade aplicada se submete rigorosamente aos dispositivos legais de regência.

PERÍCIA. INDEFERIMENTO. REALIZAÇÃO DE PERÍCIA. INDEFERIMENTO.

A perícia deve ser realizada quando motivada pela necessidade de verificação de dados técnicos, não se prestando para suprir provas que o impugnante deixou de apresentar à fiscalização no momento da ação fiscal ou quando de sua impugnação.

SUJEITO PASSIVO. INTIMAÇÃO.

Pertence à Delegacia da Receita Federal do Brasil de Administração Tributária - DERAT jurisdicionante do domicílio do contribuinte, a competência para intimá-lo dos atos exarados no processo administrativo relativo a cobrança de crédito tributário.

2.2. Interposto o recurso voluntário (e-fls 71/89) 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 37.231.799-5) 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	19515.005257/2009-22
DEBCAD	37.231.796-0	37.231.799-5

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