



<b>Processo nº</b>	35331.000047/2005-29
<b>Recurso</b>	Voluntário
<b>Acórdão nº</b>	<b>2202-008.056 – 2ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 2ª Turma Ordinária</b>
<b>Sessão de</b>	11 de março de 2021
<b>Recorrente</b>	TRADE RIO PARTIC S E ADMINISTRACAO LTDA
<b>Interessado</b>	FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS**

Período de apuração: 01/03/1994 a 31/03/1999

**DECADÊNCIA. PAGAMENTO ANTECIPADO. 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 recolhimento, parcela relativa a rubrica especificamente exigida no auto de infração.

**MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL.**

O Mandado de Procedimento Fiscal, sob a égide da Portaria que o criou, é mero instrumento de controle administrativo. Estes instrumentos não podem obstar o exercício da atividade de lançamento conferida ao Auditor Fiscal da Receita Federal do Brasil, que decorrerem exclusivamente de Lei.

**PEDIDO DE DILIGÊNCIA. ELEMENTOS NECESSÁRIOS. INDEFERIMENTO.**

Estando presentes nos autos todos os elementos de convicção necessários à adequada solução da lide, e não sendo necessário conhecimento técnico-científico especializado, indefere-se, por prescindível, o pedido de diligência.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar parcial provimento ao recurso para reconhecer: a decadência integral do lançamento das contribuições previdenciárias patronais; e a decadência parcial do lançamento das contribuições destinadas a terceiros, exceto no que se refere às competências 12/1998, 01/1999 e 03/1999

(documento assinado digitalmente)

Ronnie Soares Anderson - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Sonia de Queiroz Accioly - Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Mário Hermes Soares Campos, Martin da Silva Gesto, Sara Maria de Almeida Carneiro Silva, Ludmila Mara Monteiro de Oliveira, Leonam Rocha de Medeiros, Thiago Duca Amoni (Suplente convocado), Sonia de Queiroz Accioly e Ronnie Soares Anderson (Presidente).

## Relatório

Trata-se de recurso voluntário (fls. 516 e ss) interposto contra decisão da Delegacia da Receita Previdenciária (fls. 507 e ss) que declarou o recorrente devedor da Seguridade Social relativamente ao crédito previdenciário no valor de R\$ 92.115,09, correspondente às contribuições previdenciárias devidas e não recolhidas nas épocas próprias a Seguridade Social, referentes a parte da empresa e dos segurados e às destinadas aos terceiros/outras entidades.

Os fatos geradores das contribuições lançadas pela NFLD 35.746.197-5 tem por períodos: de 03, 04, 06, 08 a 11/1994, 13/1994, 01 a 04 e 07/1995, 01, 02, 05 a 07, 09, 10 e 12/1996, 01/1997 a 03/1999.

A R. decisão proferida pela D. Autoridade Julgadora de 1<sup>a</sup> Instância (fls. 507 e ss) analisou todas as alegações apresentadas e manteve a autuação, com os seguintes fundamentos:

Trata-se o processo de crédito de contribuições, no montante de R\$92.115,09 (noventa e dois mil, cento e quinze reais e nove centavos), consolidado em 15/12/2004, devidas à Seguridade Social, correspondentes a parte da empresa e dos segurados, também as destinadas ao financiamento da complementação das prestações por acidentes do trabalho (de 04/1994 a 06/1997) e para o financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidências de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho (de 07/1997 a 03/1999), além das destinadas a outras entidades: INCRA, SENAC, SESC e SEBRAE (a partir de 07/1995).

2. O AFPS Notificante informa no Relatório Fiscal de fls. 100/101 a documentação examinada na ação fiscal e esclarece os critérios utilizados para constituição do crédito previdenciário.

3. O contribuinte apresentou Defesa tempestiva de fls. 488/495, na qual alega, em síntese:

3.1 Que o prazo máximo para a entidade previdenciária constituir crédito que entenda devido pelo contribuinte é de cinco anos, nos termos do art. 150 § 4º do Código Tributário Nacional e conforme entendimento pacificado das mais altas cortes nacionais.

3.2 Que, em razão desta alegação, impõe-se o reconhecimento da decadência para os débitos relativos a fatos anteriores ao ano de 1999, estando assim todo o presente débito atingido pela decadência.

3.3 Que a presente NFLD é nula porque não atende as normas gerais para lançamento de débitos da administração previdenciária, primeiro, porque não foi dada ciência a defendant do inicio do procedimento fiscal; segundo, porque não indicou o código de acesso a "internet" que permitisse a identificação do MPF; terceiro, em virtude de prova obtida na consulta ao Mandado de Procedimento Fiscal (anexado a fls. 495), através do "site" da Previdência Social, no qual consta claramente que não há ação Fiscal em andamento ou não há MPF disponível para o CNPJ da defendant.

3.4 Que é nula porque a notificada não recebeu a segunda via do Termo de Intimação para Apresentação de Documentos, e que nem mesmo foi anexado a presente NFLD.

3.5 Que é nula porque o Auditor Fiscal não comprova o comparecimento na sede da empresa.

3.6 Que é nula porque a presente NFLD veio desacompanhada do respectivo Mandado de Procedimento Fiscal, o que caracteriza cerceamento do direito de defesa, posto que a defendant não tem como verificar se a NFLD foi procedida do MPF, conforme determina a lei.

3.7 Que a NFLD ora impugnada possui a mesma motivação das NFLDs nº 35.746.196-7, 35.746.194-0, 35.746.192-4, 35.746.191-6 e 35.746.204-1, caracterizando bistruturação, o que é vedado pelo ordenamento jurídico.

3.8 Que a presente NFLD teve ainda como fundamentação, supostos valores "fora das folhas de pagamento normais", e que tais valores, na verdade tratam-se de gratificações pagas aos funcionários, sendo assim mera liberalidade do empregador.

3.9 Que tais gratificações são registradas em recibos separados, em uma única via, que depois de assinados ficam arquivados no departamento de pessoal da empresa.

3.10 Que tais gratificações não tem natureza jurídica de salário, assim como não se incorpora ao mesmo, nos termos do artigo 457, parágrafo segundo da CLT.

3.11 Que a Autarquia ficou de posse de toda a documentação contábil, financeira e de pessoal da empresa desde julho de 2004, por um prazo superior a 60 dias e que pela análise da legislação aplicável, o INSS teria o prazo de 27/07/2004 a 27/09/2004 para verificar a documentação, prorrogável por mais 60 dias com manifestação por escrito e, caso pertinente, autuar a empresa, o que não ocorreu, tendo tão somente autuado a empresa cinco meses após a apreensão da documentação, o que contraria o disposto no art. 70 do Decreto nº 70.235/72.

(...)

5. Não tem razão o contribuinte em nenhuma de suas alegações, como veremos a seguir.

6. Quanto A alegação de que o prazo máximo para a entidade previdenciária constituir crédito que entenda devido pelo contribuinte é de cinco anos, nos termos do art. 150 § 4º do Código Tributário Nacional e conforme entendimento pacificado das mais altas cortes nacionais, ressaltamos que a esfera administrativa não é a competente para resolver questões de constitucionalidade de lei. Ao julgador administrativo cabe tão somente a aplicação da letra da lei. Neste sentido o artigo 45 da Lei nº 8.212/91, em pleno vigor, reza:

(...)

Portanto não tem razão o contribuinte. O período do levantamento da presente NFLD não se encontra atingido pelo instituto da decadência.

7. Quanto à alegação de que a presente NFLD é nula porque não atende As normas gerais para lançamento de débitos da administração previdenciária, primeiro, porque não foi dada ciência A defendant do inicio do procedimento fiscal; segundo, porque não indicou o código de acesso A "intemet" que permitisse a identificação do MPF; terceiro, em virtude de prova obtida na consulta ao Mandado de Procedimento Fiscal (anexado A fls. 495), através do "site" da Previdência Social, no qual consta claramente que não há ação Fiscal em andamento ou não há MPF disponível para o CNPJ da defendant, não tem razão a defendant, se não vejamos, pela mesma ordem: primeiro, não é fato que não foi dada ciência ao contribuinte, como comprovam em contrário os Avisos de Recebimentos: nº 621099735 BR (fls. 96), nº 613319810 BR (fls. 97), nº 675214377 (fls. 497) e nº 932449104 BR. (fls. 498), os quais comprovam o recebimento do MPF nº 09152384 e seus complementares. Segundo, não é fato que não há indicação do código de acesso internet, como provam em contrário o próprio MPF de fls. 80 bem como seus complementares, onde se verifica o código 58817422. Terceiro, não é fato que o documento de fls. 495, apresentado pela defendant prova que não havia ação Fiscal em andamento ou que não houve MPF disponível para o CNPJ da defendant, o que o documento mostra, e não poderia mostrar outra coisa, pois foi emitido em 27/12/2004, é que na data de sua emissão não havia ação fiscal ou MPF, uma vez que nesta data a ação Fiscal já havia se encerrado, o que ocorreu em 17/12/2004.

8. Quanto à alegação de que a presente NFLD é nula porque a notificada não recebeu a segunda via do Termo de Intimação para Apresentação de Documentos (TIAD), e que nem mesmo foi anexado à presente NFLD, outra vez temos uma alegação infundada. O primeiro TIAD emitido em 25/05/2004 encontra-se A fls. 93, recebido em 02/06/2004, e o respectivo comprovante de recebimento encontra-se A fls. 497. O segundo TIAD emitido e 09/06/2004 encontra-se A fls. 94, recebido em 14/06/2004, e o respectivo comprovante de recebimento encontra-se A fls. 499. O terceiro TIAD emitido em 17/11/2004 encontra-se a fls. 95, recebido em 19/11/2004, e o respectivo comprovante de recebimento encontra-se a fls. 97. E mais, conforme relatado pelo AFPS Notificante A fls. 100, "A recusa da empresa em apresentar a documentação solicitada para a realização da revisão de auditoria fiscal culminou com a expedição de Mandados de Busca e Apreensão determinados pelo senhor Doutor Juiz da 2a Vara Federal do Rio de Janeiro/RJ, constantes do processo n.º 2004.5101519400-3." Portanto, absolutamente infundada a alegação.

9. Quanto A alegação de que 6 nula porque o Auditor Fiscal não comprova o comparecimento na sede da empresa, trata-se de outra alegação infundada. O Auditor Fiscal não tem a obrigação legal de comprovar o seu comparecimento A empresa. Fazendo uso de fonte secundária de direito, temos o ensinamento de Diógenes Gasparini, em seu Direito Administrativo (63 edição, São Paulo, Editora Saraiva, 2001, págs. 23, 69 e 70): (...). Além disso, o parágrafo 4º do artigo 606 da Instrução Normativa n.º 100, 6 claro ao prever que os meios de ciência pessoal ou por via postal não estão sujeitos a ordem de preferência.

10. Quanto à alegação de que é nula porque a presente NFLD veio desacompanhada do respectivo Mandado de Procedimento Fiscal, o que caracteriza cerceamento do direito de defesa, posto que a defendant não tem como verificar se a NFLD foi procedida do MPF, conforme determina a lei, trata-se de mera repetição da alegação já rebatida no item 7 acima.

11. Quanto à alegação de que a NFLD ora impugnada possui a mesma motivação das NFLDs n.º 35.746.196-7, 35.746.194-0, 35.746.192-4, 35.746.191-6 e 35.746.204-1, caracterizando bi-tributação, o que é vedado pelo ordenamento jurídico, mais uma vez não tem razão a defendant. Bastaria uma simples leitura dos Relatórios Fiscais destas NFLDs, no item referente aos Fatos Geradores, para que a defendant verifica-se que todas têm Fatos Geradores distintos, não se configurando, de modo algum, qualquer bi-tributação. Vejamos, então. No Relatório Fiscal da presente NFLD no 35.746.192-4 (fls. 100/101) encontramos em seu item 4 que os Fatos Geradores são as remunerações pagas a empregados devidamente registrados, constantes em folhas de pagamento extras e recibos de pagamento de salários extras que não integram as folhas de pagamento utilizadas para apuração do salário de contribuição previdenciário. No Relatório Fiscal da NFLD n.º 35.746.191-6 (fls. 220/221 daquele processo) encontramos no seu item 4, que os Fatos Geradores são o resumo de folhas de pagamento; as remunerações atribuídas ao sócio Reinaldo Clemes A título de pró-labore direto e remunerações pagas à contribuintes individuais contabilizadas. No Relatório Fiscal da NFLD n.º 35.746.196-7 (fls. 121/122 daquele processo) encontramos em seu item 4, que os Fatos Geradores são as remunerações pagas a "TEMPORÁRIOS CARACTERIZADOS COMO EFETIVOS". No Relatório Fiscal da NFLD n.º 35.746.194-0 (fls. 100/101 daquele processo) encontramos em seu item 4 que o Fato Gerador é a Base do FGTS, sem folha. No Relatório Fiscal da NFLD no 35.746.204-1 (fls. 336/337 daquele processo) encontramos em seu item 3.1 que os Fatos Geradores são as remunerações recebidas por pessoa física sem vínculo empregatício, não declaradas em GFIP; os fretes pagos a pessoas físicas não declarados em GFIP; as remunerações pagas a segurados empregados não declaradas em GFIP; as remunerações de segurados empregados na forma de reembolsos de vale transporte, de vale alimentação e de FGTS não declaradas em GFIP; as remunerações indiretas dos administradores e os valores pagos As cooperativas não declarados em GFIP. Como se vê, em que pese alguns períodos serem os mesmos, todos os fatos geradores são distintos, tendo sido levantados em processos distintos para propiciar um melhor entendimento por parte do contribuinte.

12. Quanto As alegações de que a presente NFLD teve ainda como fundamentação, supostos valores "fora das folhas de pagamento normais", e que tais valores, na verdade tratam-se de gratificações pagas aos funcionários, sendo assim mera liberalidade do empregador, de que tais gratificações são registradas em recibos separados, em uma única via, que depois de assinados ficam arquivados no departamento de pessoal da empresa e de que tais gratificações não tem natureza jurídica de salário, assim como não se incorpora ao mesmo, nos termos do artigo 457, parágrafo segundo da CLT, estas não procedem, uma vez que a fundamentação citada se refere à legislação trabalhista, portanto tem repercussão no âmbito das obrigações nas relações de trabalho. Quanto As obrigações previdenciárias, a legislação regente 6, dentre outras, a Lei n.º 8.212/91, cujo artigo 28 inciso I é claro ao definir o que entende-se por salário-de-contribuição: (...). E mais, o parágrafo 9º do mesmo artigo é taxativo ao elencar as rubricas que não integram o salário de contribuição, não se encontrando em nenhuma de suas alíneas referência às gratificações. Desta forma, resta claro que tais gratificações integram o salário de contribuição.

13. Quanto A alegação de que a Autarquia ficou de posse de toda a documentação contábil, financeira e de pessoal da empresa desde julho de 2004, por um prazo superior a 60 dias e que pela análise da legislação aplicável, o INSS teria o prazo de 27/07/2004 a 27/09/2004 para verificar a documentação, prorrogável por mais 60 dias com manifestação por escrito e, caso pertinente, autuar a empresa, o que não ocorreu, tendo tão somente autuado a empresa cinco meses após a apreensão da documentação, o que contraria o disposto no art. 7º do Decreto n.º 70.235/72, pela derradeira vez não tem razão a defendant. Para resumirmos, basta verificarmos o que reza o citado e transcrita pela própria defendant art. 7º do Decreto n.º 70.235/72: (...) Foi exatamente o que ocorreu. O procedimento fiscal foi sucessivamente prorrogado por meio dos Mandados de Procedimentos Fiscais Complementares 01, 02, 03, 04 e 05, todos devidamente científicos à defendant, como já descrevemos no item 7 acima.

14. Portanto, a peça impugnante mostra-se inconsistente em seus argumentos, insubstancial em seus fundamentos e insuficiente nos elementos trazidos para acolher o pleito da Notificada.

15. Assim, a presente Notificação Fiscal de Lançamento de Débito — NFLD encontra-se revestida das formalidades legais, tendo sido lavrada de acordo com os dispositivos legais e normativos que disciplinam o assunto, consoante o disposto no caput do art. 33 da Lei 8212/91, sendo que o lançamento teve por base o que prescreve o art. 30, inciso I, a, b e c da mesma Lei.

Cientificado da decisão de 1<sup>a</sup> Instância, aos 07/04/2005 (fls. 514 – quinta-feira), o contribuinte apresentou o presente recurso voluntário em 09/05/2005 (fls. 516 e ss – segunda-feira), insurgindo-se, inicialmente, contra o não reconhecimento da decadência, relativo aos créditos constituídos em face dos fatos geradores anteriores a 17/12/1999 (data de emissão da NFLD). No mais, assinala vício em face de irregularidades no MPF – MPF expirado e não renovado tempestivamente; ausência de acesso às informações pela internet; autuação fora dos limites do MPF. Assinala haver multiplicidade de NFLD, dificultando a defesa e resultando bitributação especialmente no que concerne à NFLD n.º 35.746.194-0 e NFLD n.º 35.746.196-7. Requer a declaração de decadência, ou o cancelamento do lançamento pela nulidade. Pleiteia a produção de prova pericial, e a reunião deste recurso com os demais apresentados em face de outras NFLD, que relaciona na petição.

O Recurso inicialmente foi considerado deserto (fls. 535), desacompanhado de depósito recursal.

Após apresentação de Mandado de Segurança, bem como pedido administrativo de reconsideração da decisão, a DRP foi orientada pela PGF a aceitar arrolamento de bens e processar o recurso.

O recurso foi processado, e a Unidade Julgadora de 1<sup>a</sup> Instância apresentou, às fls. 582 e ss, contrarrazões ao Recurso, ao fundamento: (i) da incompetência ao reconhecimento da decadência, (ii) da inexistência de *bis in idem*, (iii) e da inexistência vícios relativos ao MPF. Extrai-se das contrarrazões:

O recurso foi pautado pelo Conselho de Recursos da Previdência Social e teve o julgamento convertido em diligência (fls. 592 e ss), para juntada dos documentos relativos ao imóvel arrolado.

Em maio de 2007, o recorrente apresentou nova petição (fls. 608 e ss), dessa feita para insurgir-se contra o arrolamento decorrente da exigência de depósito prévio para recorrer, em face da declaração de inconstitucionalidade promovida pelo STF. Pede o processamento do recurso, independentemente de depósito ou arrolamento de bens.

Esse, em síntese, o relatório.

## Voto

Conselheira Sonia de Queiroz Accioly, Relatora.

Sendo tempestivo, conheço do recurso e passo ao seu exame, acolhido argumento relativo à desnecessidade de depósito recursal prévio, ante a decisão do STF.

De acordo com o Relatório Fiscal (fls. 102 e ss), o levantamento do débito diz respeito a contribuições devidas e não recolhidas nas épocas próprias para a Seguridade Social, correspondentes a parte da empresa e dos segurados, ao financiamento da complementação das prestações por acidentes do trabalho (01/1994 a 06/1997), para o financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho (07/1997 a 09/1999) e as destinadas a outras entidades: INCRA, SENAC, SESC e SEBRAE ( a partir de 07/1995).

O período a que se refere o lançamento do crédito tributário em julgamento recursal é de 03, 04, 06, 08 a 11/1994, 13/1994, 01 a 04 e 07/1995, 01, 02, 05 a 07, 09, 10 e 12/1996, 01/1997 a 03/1999.

Para o período objeto de auditoria fiscal foram lavradas além desta, as Notificações Fiscais de Lançamento de Débito/NFLD n.ºs 35.746.191-6, 35.746.193-2, 35.746.194-0, 35.746.195-9, 35.746.196-7, 35.746.197-5, 35.746.198-3 e o Auto de Infração/AI n.º 35.746.199-1.

Vejamos.

### Das Nulidades

O Recorrente alega existência de vícios que levam a nulidade do lançamento.

Antes de examinar as teses trazidas pela defesa, impõe-se destacar o artigo 142 do Código Tributário Nacional e os artigos 10 e 11 do Decreto 70.235/72, que estabelecem os requisitos de validade do lançamento, além daqueles previstos para os atos administrativos em geral:

Código Tributário Nacional

Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

Parágrafo único. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.

Decreto 70.235/72

Art. 10. O auto de infração será lavrado por servidor competente, no local da verificação da falta, e conterá obrigatoriamente:

I - a qualificação do autuado;

II - o local, a data e a hora da lavratura;

III - a descrição do fato;

IV - a disposição legal infringida e a penalidade aplicável;

V - a determinação da exigência e a intimação para cumpri-la ou impugná-la no prazo de trinta dias;

VI - a assinatura do autuante e a indicação de seu cargo ou função e o número de matrícula.

Art. 11. A notificação de lançamento será expedida pelo órgão que administra o tributo e conterá obrigatoriamente:

I - a qualificação do notificado;

II - o valor do crédito tributário e o prazo para recolhimento ou impugnação;

III - a disposição legal infringida, se for o caso;

IV - a assinatura do chefe do órgão expedidor ou de outro servidor autorizado e a indicação de seu cargo ou função e o número de matrícula.

Parágrafo único. Prescinde de assinatura a notificação de lançamento emitida por processo eletrônico.

Também importa ressaltar os casos que acarretam a nulidade do lançamento, previstos no art. 59, do Decreto nº 70.235/72, que regula o Processo Administrativo Fiscal:

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.

§ 1º A nulidade de qualquer ato só prejudica os posteriores que dele diretamente dependam ou sejam consequência.

§ 2º Na declaração de nulidade, a autoridade dirá os atos alcançados, e determinará as providências necessárias ao prosseguimento ou solução do processo.(...)

Art. 60. As irregularidades, incorreções e omissões diferentes das referidas no artigo anterior não importarão em nulidade e serão sanadas quando resultarem em prejuízo para o sujeito passivo, salvo se este lhes houver dado causa, ou quando não influírem na solução do litígio.

Art. 61. A nulidade será declarada pela autoridade competente para praticar o ato ou julgar a sua legitimidade.

Da leitura dos dispositivos legais transcritos, depreende-se que ensejam a nulidade do lançamento **os atos e termos lavrados por pessoa incompetente e os despachos e decisões proferidas por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.**

Analisando o tema nulidades, a Professora Ada Pellegrini Grinover (As Nulidades do Processo Penal, 6<sup>º</sup> ed., RT, São Paulo, 1997, pp.26/27) afirma que o “*princípio do prejuízo constitui, seguramente, a viga mestra do sistema de nulidades e decorre da idéia geral de que as formas processuais representam tão somente um instrumento para correta aplicação do direito*”.

### **Da fase oficiosa do Procedimento Fiscal.**

É de se observar que o procedimento fiscal é uma fase oficiosa em que a fiscalização atua com poderes amplos de investigação, tendo liberdade para interpretar os elementos de que dispõe para efetuar o lançamento. Nessa fase, o Fisco submete-se à regra geral do ônus da prova prevista no Processo Civil – que serve como fonte subsidiária ao processo administrativo fiscal. Como, ainda, não há processo instaurado, mas tão-somente procedimento, não cabe falar em direito de defesa.

O procedimento fiscal, destinado à constituição do crédito tributário é fase inquisitória, de levantamento, para fins de verificação de regularidade contábil-fiscal, na qual a posição daquele que está submetido à ação fiscal não é a de litigante, nem a de acusado, mas, simplesmente, de investigado, inexistindo, assim, margem para o sujeito passivo, naquela fase, apresentar defesa, já que não há contencioso administrativo instaurado, porque este último somente se inicia com o crédito tributário constituído.

Antes da impugnação não há litígio, não há contraditório ou direito à ampla defesa, e o procedimento é levado a efeito, de ofício, pelo Fisco.

Tanto essa afirmação é verdadeira que o CARF sumulou que (Súmula nº 46 do CARF, tornada vinculante por força da Port. MF 277/2018):

O lançamento de ofício pode ser realizado sem prévia intimação ao sujeito passivo, nos casos em que o Fisco dispuser de elementos suficientes à constituição do crédito tributário.

O ato do lançamento é privativo da autoridade, e não uma atividade compartilhada com o sujeito passivo (CTN, art.142).

### **Do MPF**

O Recorrente alega a nulidade do lançamento, sob o argumento que não foram obedecidas, no procedimento fiscal, as formalidades da norma relativamente ao termo de distribuição do procedimento fiscal.

A decisão recorrida (fls. 507 e ss) bem considerou que:

7. Quanto à alegação de que a presente NFLD é nula porque não atende As normas gerais para lançamento de débitos da administração previdenciária, primeiro, porque não foi dada ciência A defendant do inicio do procedimento fiscal; segundo, porque não indicou o código de acesso A "intemet" que permitisse a identificação do MPF; terceiro, em virtude de prova obtida na consulta ao Mandado de Procedimento Fiscal (anexado A fls. 495), através do "site" da Previdência Social, no qual consta claramente que não há ação Fiscal em andamento ou não há MPF disponível para o CNPJ da defendant, não tem razão a defendant, se não vejamos, pela mesma ordem: primeiro, não é fato que não foi dada ciência ao contribuinte, como comprovam em contrário os Avisos de Recebimentos: nº 621099735 BR (fls. 96), nº 613319810 BR (fls. 97), nº 675214377 (fls.497) e nº 932449104 BR. (fls. 498), os quais comprovam o recebimento do MPF nº 09152384 e seus complementares. Segundo, não é fato que não há indicação do código de acesso internet, como provam em contrário o próprio MPF de fls. 80 bem como seus complementares, onde se verifica o código 58817422. Terceiro, não é fato

que o documento de fls. 495, apresentado pela defendant prova que não havia ação Fiscal em andamento ou que não houve MPF disponível para o CNPJ da defendant, o que o documento mostra, e não poderia mostrar outra coisa, pois foi emitido em 27/12/2004, é que na data de sua emissão não havia ação fiscal ou MPF, uma vez que nesta data a ação Fiscal já havia se encerrado, o que ocorreu em 17/12/2004.

8. Quanto à alegação de que a presente NFLD é nula porque a notificada não recebeu a segunda via do Termo de Intimação para Apresentação de Documentos (TIAD), e que nem mesmo foi anexado à presente NFLD, outra vez temos uma alegação infundada. O primeiro TIAD emitido em 25/05/2004 encontra-se A fls. 93, recebido em 02/06/2004, e o respectivo comprovante de recebimento encontra-se A fls. 497. O segundo TIAD emitido em 09/06/2004 encontra-se A fls. 94, recebido em 14/06/2004, e o respectivo comprovante de recebimento encontra-se A fls. 499. O terceiro TIAD emitido em 17/11/2004 encontra-se a fls. 95, recebido em 19/11/2004, e o respectivo comprovante de recebimento encontra-se a fls. 97. E mais, conforme relatado pelo AFPS Notificante A fls. 100, "A recusa da empresa em apresentar a documentação solicitada para a realização da revisão de auditoria fiscal culminou com a expedição de Mandados de Busca e Apreensão determinados pelo senhor Doutor Juiz da 2a Vara Federal do Rio de Janeiro/RJ, constantes do processo n.º 2004.5101519400-3." Portanto, absolutamente infundada a alegação.

(...)

10. Quanto à alegação de que é nula porque a presente NFLD veio desacompanhada do respectivo Mandado de Procedimento Fiscal, o que caracteriza cerceamento do direito de defesa, posto que a defendant não tem como verificar se a NFLD foi procedida do MPF, conforme determina a lei, trata-se de mera repetição da alegação já rebatida no item 7 acima.

11. Quanto à alegação de que a NFLD ora impugnada possui a mesma motivação das NFLDs nº35.746.196-7, 35.746.194-0, 35.746.192-4, 35.746.191-6 e 35.746.204-1, caracterizando bi-tributação, o que é vedado pelo ordenamento jurídico, mais uma vez não tem razão a defendant. Bastaria uma simples leitura dos Relatórios Fiscais destas NFLDs, no item referente aos Fatos Geradores, para que a defendant verifica-se que todas têm Fatos Geradores distintos, não se configurando, de modo algum, qualquer bi-tributação. Vejamos, então. No Relatório Fiscal da presente NFLD no 35.746.192-4 (fls. 100/101) encontramos em seu item 4 que os Fatos Geradores são as remunerações pagas a empregados devidamente registrados, constantes em folhas de pagamento extras e recibos de pagamento de salários extras que não integram as folhas de pagamento utilizadas para apuração do salário de contribuição previdenciário. No Relatório Fiscal da NFLD nº 35.746.191-6 (fls. 220/221 daquele processo) encontramos no seu item 4, que os Fatos Geradores são o resumo de folhas de pagamento; as remunerações atribuídas ao sócio Reinaldo Clemes A título de pró-labore direto e remunerações pagas à contribuintes individuais contabilizadas. No Relatório Fiscal da NFLD nº 35.746.196-7 (fls. 121/122 daquele processo) encontramos em seu item 4, que os Fatos Geradores são as remunerações pagas a "TEMPORÁRIOS CARACTERIZADOS COMO EFETIVOS". No Relatório Fiscal da NFLD nº 35.746.194-0 (fls. 100/101 daquele processo) encontramos em seu item 4 que o Fato Gerador é a Base do FGTS, sem folha. No Relatório Fiscal da NFLD no 35.746.204-1 (fls. 336/337 daquele processo) encontramos em seu item 3.1 que os Fatos Geradores são as remunerações recebidas por pessoa física sem vínculo empregatício, não declaradas em GFIP; os fretes pagos a pessoas físicas não declarados em GFIP; as remunerações pagas a segurados empregados não declaradas em GFIP; as remunerações de segurados empregados na forma de reembolsos de vale transporte, de vale alimentação e de FGTS não declaradas em GFIP; as remunerações indiretas dos administradores e os valores pagos As cooperativas não declarados em GFIP. Como se vê, em que pese alguns períodos serem os mesmos, todos os fatos geradores são distintos, tendo sido levantados em processos distintos para propiciar um melhor entendimento por parte do contribuinte.

E posteriormente, a DRP, nas contrarrazões do recurso (fls. 582 e ss), ressaltou que:

7. No que tange à alegativa do sub-item 4.4. acima apresentada, qual seja, a de que o Mandado de Procedimento Fiscal original delimitou o período de apuração (1994 a 1996), não tem qualquer razão a recorrente. Nos Mandados de Procedimento Fiscal — Complementares de nºs 3 a 5 (fls. 85 a 90), todos recebidos pela recorrente conforme cópias autenticadas dos Avisos de Recebimento anexados às folhas 97 e 498, houve a devida autorização para que se apurassem as contribuições acaso devidas no período de janeiro/1994 a junho/2004. Tal situação de ampliação do período a ser fiscalizado é bastante comum, face à grande possibilidade de a fiscalização, no exame da documentação da empresa, constatar que há débito previdenciário em período distinto do constante do MPF e, até então, desconhecido pelo setor de Planejamento Fiscal. Ocorrida tal constatação, é emitido MPF complementar, de forma a que a fiscalização possa apurar o débito fora do período do MPF originário.

8. A seu turno, a afirmação da recorrente do sub-item 4.2. de que a ação fiscal desenvolveu-se desamparada do Mandado de Procedimento Fiscal Complementar por haver sido este recebido pelo contribuinte muito após o encerramento do prazo de validade do MPF originário, é desprovida de razão. A já citada Portaria Ministerial nº 520, de 19/05/2004, dispõe, em seu artigo 31, inciso III, que é nulo o lançamento não precedido do Mandado de Procedimento Fiscal. Todos os Mandados de Procedimento Fiscal (fls. 80 a 90) da fiscalização objeto desta controvérsia foram emitidos sem qualquer lapso temporal entre um e outro e anteriormente ao lançamento do crédito previdenciário (17/12/2004), sendo o último datado de 15 de dezembro de 2004. Portanto, não houve nenhuma irregularidade no sentido de que a ação fiscal estivesse sendo realizada sem o amparo dos Mandados de Procedimento Fiscal. Corroborando tal posicionamento, enfatize-se o artigo 15, do Decreto nº 3.969, de 15 de outubro de 2001, que determina (...)

9. Ademais, não prospera, também, o argumento (sub-item 4.2.) de que houve solução de continuidade na fiscalização, por ter sido a recorrente cientificada dos MPFs de nº 1 e 2 em data posterior à ciência dos MPFs de nº 3 e 4. Tal fato apenas ocorreu, face a impossibilidade de se dar ciência pessoal de todos os atos praticados pela fiscalização aos responsáveis da empresa, conforme pode-se constatar da análise dos MPFs, TIAD e TEAF anexados ao processo (todos eles enviados e recebidos pelo Correio, com Aviso de Recebimento). Alias, merece destaque, a observação relatada pelo auditor notificante em seu Relatório Fiscal (fl. 100), de que a auditoria fiscal já se iniciou de forma bastante dificultosa, pois a empresa se recusou em apresentar a documentação solicitada para a realização da revisão de auditoria fiscal, o que culminou na expedição de Mandados de Busca e Apreensão determinados pelo Senhor Doutor Juiz da 2a Vara Federal Criminal do Rio de Janeiro/RJ (Processo nº 2004.5101519400-3).

Bem colocadas as afirmações e as provas trazidas pela Unidade Julgadora de 1<sup>a</sup> Instância, para afastar os inconformismos.

Mas, mesmo que assim não fosse, cumpre esclarecer que o MPF constitui instrumento interno que tem por escopo o planejamento e o controle dos procedimentos fiscais relativos aos tributos e contribuições administrados pela, hoje, Receita Federal do Brasil, visando permitir ao sujeito passivo assegurar-se da autenticidade da ação fiscal.

Sendo assim, eventual descumprimento das normas de controle dos procedimentos de fiscalização não tem o condão de retirar qualquer atributo do ato administrativo de expedição da NFLD.

O procedimento fiscal foi assinado por autoridade competente, não ensejando vícios passíveis de anulação.

O Recorrente teve resguardado o direito à sua defesa, conforme se observada da análise da peça de defesa. Não houve prejuízo ou situação que ensejasse vício passível de anulação.

Ademais, sigo a jurisprudência do CARF, que tem decidido que eventual irregularidade na emissão do MPF/TDPF ou o descumprimento do prazo previsto no MPF/TDPF para realização da ação fiscal não induz em nulidade do ato jurídico praticado pelo auditor fiscal.

O MPF/TDPF, como indicado, constitui mero instrumento de controle da atividade fiscal e não um limitador da competência do agente público (acórdão CARF nº 104-23228 (sessão de 29/05/2008).

Assim, eventuais omissões ou incorreções no Mandado de Procedimento Fiscal não resultam nulidade ao ato de constituição do crédito tributário.

Rejeito, sob esses fundamentos, a preliminar de nulidade por vício no MPF/TDPF.

#### **Do não Cerceamento de Defesa**

Acerca do alegado cerceamento do direito de defesa, deve-se destacar que, de acordo com o artigo 14 do Decreto nº 70.235, de 1972, com a redação dada pela Lei nº 8.748, de 9 de dezembro de 1993, a fase litigiosa do procedimento somente se instaura com a impugnação do contribuinte ao ato administrativo do lançamento.

Atende-se, assim, ao que dispõe o artigo 5º inciso LV, da Constituição Federal de 1988, que assegura aos litigantes, em processo judicial ou administrativo, e aos acusados em geral, o contraditório e ampla defesa, com os meios e recursos a ela inerentes. É nesse sentido que o artigo 59 do citado Decreto somente admite a caracterização de cerceamento do direito de defesa como causa de nulidade quando se tratar de decisões e despachos e não contra atos administrativos, como a lavratura de notificação de lançamento.

Ademais, apresentada a Impugnação na Unidade de Primeira Instância, ela fora devidamente apreciada pela Autoridade Julgadora, que pode verificar os fatos, as provas produzidas e o direito aplicável, proferindo decisão e solucionando a lide instaurada.

O Recorrente, no presente caso, consciente do seu direito, utilizou-se desse expediente, apresentando sua defesa perante as duas instâncias administrativas ao feito fiscal, não se verificando, pois, qualquer ofensa ao princípio do contraditório e da ampla defesa.

#### **Da Duplicidade de Lancamentos**

De outra parte, o Recorrente apresenta inconformismo ao que indica a multiplicidade da NFLD 35.746.192-4 (sob análise no presente recurso) com a NFLD 35.746.194-0 e NFLD 35.746-7, todas decorrentes da mesma auditoria fiscal, de forma a ocasionar o *bis in idem*.

Essa alegação trazida em sede de Impugnação foi de plano afastada pela Autoridade Julgadora de 1<sup>a</sup> Instância, como se observa da decisão de fls. 507 e ss.

11. Quanto à alegação de que a NFLD ora impugnada possui a mesma motivação das NFLDs nº35.746.196-7, 35.746.194-0, 35.746.192-4, 35.746.191-6 e 35.746.204-1, caracterizando bi-tributação, o que é vedado pelo ordenamento jurídico, mais uma vez não tem razão a defendant. Bastaria uma simples leitura dos Relatórios Fiscais destas NFLDs, no item referente aos Fatos Geradores, para que a defendant verifique-se que todas têm Fatos Geradores distintos, não se configurando, de modo algum, qualquer bi-tributação. Vejamos, então. No Relatório Fiscal da presente NFLD no 35.746.192-4 (fls. 100/101) encontramos em seu item 4 que os Fatos Geradores são as remunerações pagas

a empregados devidamente registrados, constantes em folhas de pagamento extras e recibos de pagamento de salários extras que não integram as folhas de pagamento utilizadas para apuração do salário de contribuição previdenciário. No Relatório Fiscal da NFLD n.º 35.746.191-6 (fls. 220/221 daquele processo) encontramos no seu item 4, que os Fatos Geradores são o resumo de folhas de pagamento; as remunerações atribuídas ao sócio Reinaldo Clemes A título de pró-labore direto e remunerações pagas à contribuintes individuais contabilizadas. No Relatório Fiscal da NFLD n.º 35.746.196-7 (fls. 121/122 daquele processo) encontramos em seu item 4, que os Fatos Geradores são as remunerações pagas a "TEMPORÁRIOS CARACTERIZADOS COMO EFETIVOS". No Relatório Fiscal da NFLD n.º 35.746.194-0 (fls. 100/101 daquele processo) encontramos em seu item 4 que o Fato Gerador é a Base do FGTS, sem folha. No Relatório Fiscal da NFLD no 35.746.204-1 (fls. 336/337 daquele processo) encontramos em seu item 3.1 que os Fatos Geradores são as remunerações recebidas por pessoa física sem vínculo empregatício, não declaradas em GFIP; os fretes pagos a pessoas físicas não declarados em GFIP; as remunerações pagas a segurados empregados não declaradas em GFIP; as remunerações de segurados empregados na forma de reembolsos de vale transporte, de vale alimentação e de FGTS não declaradas em GFIP; as remunerações indiretas dos administradores e os valores pagos As cooperativas não declarados em GFIP. Como se vê, em que pese alguns períodos serem os mesmos, todos os fatos geradores são distintos, tendo sido levantados em processos distintos para propiciar um melhor entendimento por parte do contribuinte.

12. Quanto As alegações de que a presente NFLD teve ainda como fundamentação, supostos valores "fora das folhas de pagamento normais", e que tais valores, na verdade tratam-se de gratificações pagas aos funcionários, sendo assim mera liberalidade do empregador, de que tais gratificações são registradas em recibos separados, em uma única via, que depois de assinados ficam arquivados no departamento de pessoal da empresa e de que tais gratificações não tem natureza jurídica de salário, assim como não se incorpora ao mesmo, nos termos do artigo 457, parágrafo segundo da CLT, estas não procedem, uma vez que a fundamentação citada se refere à legislação trabalhista, portanto tem repercussão no âmbito das obrigações nas relações de trabalho. Quanto As obrigações previdenciárias, a legislação regente 6, dentre outras, a Lei n.º 8.212/91, cujo artigo 28 inciso I é claro ao definir o que entende-se por salário-de-contribuição: (...). E mais, o parágrafo 9º do mesmo artigo é taxativo ao elencar as rubricas que não integram o salário de contribuição, não se encontrando em nenhuma de suas alíneas referência às gratificações. Desta forma, resta claro que tais gratificações integram o salário de contribuição.

Doutro lado, ao finalizar a auditoria fiscal, a D Autoridade ressaltou a elaboração dos atos relativos aos lançamentos (fls. 101):

Como se observa do relato acima, as NFLD mencionadas no recurso como ensejadoras de bitributação (NFLD 35.746.192-4, 35.746.196-7 e 35.746.194-0) tem regras matrizas de incidência tributária distintas, com critérios temporais e quantitativos diferentes. Isso é bastante, por si só, para afastar a alegação da defesa.

Por esses fundamentos, resta afastada a alegação relativa a bitributação em face das NFLD 35.746.196-7 e 35.746.194-0.

### **Da Diligência**

O Recorrente solicita a determinação de diligências.

Sabe-se que o momento oportuno para sua apresentação é por ocasião da impugnação, sob pena dos argumentos de defesa tornarem-se meras alegações e da ocorrência da preclusão desse direito a posterior e, conforme disposto no art. 15, do Decreto n.º 70.235, de 1972:

Art. 15. A impugnação, formalizada por escrito e **instruída com os documentos em que se fundamentar**, será apresentada ao órgão preparador no prazo de trinta dias, contados da data em que for feita a intimação da exigência.

O Decreto n.º 70.235, de 06.03.1972, exige que as provas sejam apresentadas na impugnação, precluindo o direito de apresentá-las em outro momento processual, a menos que se demonstre a ocorrência de um dos casos previstos nos incisos a, b e c do parágrafo quarto de seu artigo 16, caso em que deverá ser requerida tal juntada, mediante petição e demonstrando, com fundamentos, a ocorrência de uma das condições previstas nos incisos do parágrafo 4º do artigo 16 (disposição contida no § 5º):

Art. 16. (...)

§ 4º A prova documental será apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual, a menos que: (Incluído pela Lei nº 9.532, de 1997)

a) fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior;(Incluído pela Lei nº 9.532, de 1997)

b) refira-se a fato ou a direito superveniente;(Incluído pela Lei nº 9.532, de 1997)

c) destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos.(Incluído pela Lei nº 9.532, de 1997)

§ 5º A juntada de documentos após a impugnação deverá ser requerida à autoridade julgadora, mediante petição em que se demonstre, com fundamentos, a ocorrência de uma das condições previstas nas alíneas do parágrafo anterior. (Incluído pela Lei nº 9.532, de 1997)

Extrai-se dos artigos supra citados que a prova documental deve ser sempre apresentada na impugnação, admitidas exceções somente nos casos expressamente previstos.

Cabe ao contribuinte o ônus da comprovação de que incidiu em algumas dessas hipóteses. No presente caso, não foram comprovados os motivos que pudessem autorizar a juntada de documentos após a impugnação ou a determinação de necessárias diligências.

Assim, estando presentes nos autos todos os elementos de convicção necessários à adequada solução da lide, e não sendo necessário conhecimento técnico-científico especializado, indefere-se, por prescindível, o pedido.

### **Do Julgamento Conjunto com outras processos e NFLD**

Esclareço que o presente processo encontra-se em plenas condições de julgamento, sendo desnecessário o julgamento conjunto por infrações distintas. Além do mais, não há mínima prova que lastreie a conexão pretendida.

Desta forma, resta indeferido o pedido.

### **Da Decadência**

O relato fiscal (fls. 102 e ss), no item 2, noticia que o recorrente havia recolhido o tributo em valores inferiores aos devidos:

O RDA acostado a fls. 33 e ss corrobora a afirmação fiscal.

As informações do RADA – Relatório de Apropriação de Documentos Apresentados, a fls. 69, também confirmam a existência de pagamentos, com exceção das contribuições de terceiros relativas aos períodos de 12/1998, 01/1999 e 03/1999.

Relativamente ao prazo decadencial, o CARF sumulou entendimento no sentido de que não havendo dolo, fraude, ou similar, e ocorrendo a antecipação de pagamento, deve ser aplicado o § 4º do art. 150 do CTN:

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 recolhimento, parcela relativa a rubrica especificamente exigida no auto de infração

O mesmo entendimento exarado à súmula CARF pode ser aplicado às contribuições de terceiros.

Para as três competências com ausência de comprovação de pagamento, relativas a terceiros, aplica-se o art. 173, I do CTN.

Sendo assim, no que concerne a contribuição previdenciária patronal, considerando o recolhimento de parte do tributo e a notificação em 23 de dezembro de 2004 (fls. 486), os fatos geradores de 03, 04, 06, 08 a 11/1994, 13/1994, 01 a 04 e 07/1995, 01, 02, 05 a 07, 09, 10 e 12/1996, 01/1997 a 03/1999, foram atingidos pela decadência, com lastro no art. 150, §4º, do CTN

No que toca a contribuição de terceiros, considerando o recolhimento de parte do tributo, com exceção das competências 12/1998, 01/1999 e 03/1999, e a notificação em 23 de dezembro de 2004 (fls. 486), os fatos geradores de 03, 04, 06, 08 a 11/1994, 13/1994, 01 a 04 e 07/1995, 01, 02, 05 a 07, 09, 10 e 12/1996, 01/1997 a 11/1998, foram atingidos pela decadência, com lastro no art. 150, §4º, do CTN.

Relativamente às contribuições de terceiros das competências de 12/1998, 01/1999 e 03/1999, a ausência de comprovação de pagamentos impõe a aplicação do art. 173, I, do CTN, não sendo alcançados , por essa razão, pela decadência.

### **CONCLUSÃO.**

Pelo exposto, voto por DAR PARCIAL PROVIMENTO, declarando a decadência da contribuição previdenciária patronal do crédito constituído em todo seu período (03, 04, 06, 08 a 11/1994, 13/1994, 01 a 04 e 07/1995, 01, 02, 05 a 07, 09, 10 e 12/1996, 01/1997 a 03/1999), e declarar decadência parcial para as contribuições de terceiros, com exceção das competências 12/1998, 01/1999 e 03/1999.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Sonia de Queiroz Accioly

