



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

Processo n° 10283.005691/2007-47
Recurso n° De Ofício
Acórdão n° 2302-003.466 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 5 de novembro de 2014
Matéria Salário Indireto
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado SAMSUNG ELETRÔNICA DA AMAZONIA LTDA.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/1997 a 30/11/2006

Ementa:

DECADÊNCIA.

O Supremo Tribunal Federal, através da Súmula Vinculante n° 08, declarou inconstitucionais os artigos 45 e 46 da Lei n° 8.212, de 24/07/91. Tratando-se de tributo sujeito ao lançamento por homologação, que é o caso das contribuições previdenciárias, devem ser observadas as regras do Código Tributário Nacional - CTN. Assim, comprovado nos autos o pagamento parcial, aplica-se o artigo 150, §4°; caso contrário, aplica-se o disposto no artigo 173, I.

SÚMULA 99 CARF

Para fins de aplicação da regra decadencial prevista no art. 150, § 4°, 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.

NULIDADE DO LANÇAMENTO.

O lançamento deve discriminar os fatos geradores das contribuições previdenciárias de forma clara e precisa, sob pena de nulidade por vício material.

Recurso de Ofício Negado

Acordam os membros da Segunda Turma Ordinária da Terceira Câmara da Segunda Seção do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, por unanimidade de votos,

em negar provimento ao Recurso de Ofício que excluiu do lançamento o período de 01/1997 a 06/2002, devido à homologação tácita do crédito, nos termos do artigo 150§4º, do Código Tributário Nacional e que excluiu os valores que na diligência foram atribuídos como efetuados aos segurados empregados, por vício material, frente à falta de motivação do lançamento.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Liege Lacroix Thomasi (Presidente), Arlindo da Costa e Silva, Leo Meirelles do Amaral, André Luís Mársico Lombardi, Juliana Campos de Carvalho Cruz, Leonardo Henrique Pires Lopes.

Relatório

Trata o presente processo de Notificação Fiscal de Lançamento de Débito lavrada em 26/07/2007 e cientificada ao sujeito passivo em 30/07/2007, de contribuições previdenciárias incidentes sobre valores pagos aos contribuintes individuais (diretores), a título de ajuda de custo, ajuda de custo de combustível, aluguel de imóveis residenciais, taxas de condomínios residenciais e outros benefícios no período de 01/1997 a 11/2006.

Após a apresentação da impugnação e dos documentos acostados pelo contribuinte para comprovar alegação de recolhimentos havidos, os autos baixaram em diligência, fls. 560/562 para que o Fisco juntasse os discriminativos RDA - Relatório de Documentos Apresentados e RADA - Relatório de Apropriação de Documentos Apresentados, que não compunham os autos e para que fossem prestados esclarecimentos quanto aos beneficiários dos pagamentos efetuados, nestes termos:

(...)

encaminhem-se os autos à D R F de origem, para juntar aos autos os pré-falados relatórios RDA e RADA, bem como encaminhá-los ao contribuinte para ciência, com reabertura do prazo para apresentação de defesa.

No ensejo, objetivando subsidiar o presente julgamento, solicito esclarecer a real situação fática verificada na ação fiscal com relação aos beneficiários dos pagamentos objeto da presente Notificação, considerando algumas incongruências observadas na exame dos autos:

- o Relatório Fiscal de fls. 108 a 112, corroborado pelo Relatório de Lançamentos-RL, informa como fato gerador do presente lançamento o pagamento de salário indireto aos diretores da empresa "que se constituem em um 'plus' ou um complemento de pró-labore em forma de vantagens e utilidades"; a notificada é uma sociedade por quotas de responsabilidade limitada; no citado RL às fls. 60 a 84, constato que para alguns lançamentos foi utilizada a rubrica "PCI- Pág. a contribuinte individual", enquanto que em outros, a rubrica "PRO prólabore"; dentre as planilhas anexadas pela autoridade fiscal, algumas individualizam os beneficiários por nome, permitindo verificar que as pessoas denominadas " d i r e t o r e s " ali listadas não se encontram relacionadas no Relatório de Representantes Legais - REPLEG de fls. 89 a 94, de onde se infere que não se tratam de sócios da empresa notificada;

Informação Fiscal de fls. 567/568, concluiu pela alteração do lançamento, dizendo que os pagamentos também foram efetuados para segurados empregados e prestadores de serviço pessoas físicas, além dos diretores, nestas palavras:

(...)

Pode-se observar nessas planilhas que a notificada utilizou, alternadamente, diversas convenções nos históricos dos lançamentos (nome parcial do beneficiário, códigos numéricos e expressões em inglês). Como esse procedimento impossibilitou a identificação e a segregação dos segurados beneficiários dos pagamentos por categoria a fiscalização lançou todos os valores como pagamentos a Contribuintes Individuais.

Esse procedimento, porém, foi aplicado em consideração aos princípios da razoabilidade e da proporcionalidade em razão da fiscalização haver identificado que a maior parte dos beneficiários identificáveis nos históricos tratavam-se de dirigentes e prestadores de serviço pessoas físicas.

Todos os levantamentos possuem bases de cálculo originadas de pagamentos para diretores, prestadores de serviço pessoas físicas e empregados, ou seja, não se trata somente de pró-labore indireto como consta no código de lançamento.

(...)

O contribuinte foi cientificado do resultado da diligência e apresentou manifestação, reiterando os termos da defesa.

Acórdão da Delegacia da Receita do Brasil de Julgamento em Belém/PA, fls. 653/669, pugnou pela procedência parcial do julgamento para excluir do lançamento o período de 01/1997 a 06/2002, devido à homologação tácita do crédito, nos termos do artigo 150§4º, do Código Tributário Nacional e para excluir os valores que na diligência foram atribuídos como efetuados aos segurados empregados, recorrendo de ofício a este Colegiado frente ao valor exonerado.

Posteriormente, foi exarado um Acórdão Revisor às fls. 702/718, porque o anterior não havia apreciado a manifestação do contribuinte após a diligência, mas manteve a decisão proferida.

O contribuinte foi cientificado do decisório que lhe conferiu também prazo para interposição de Recurso Voluntário, mas este não foi apresentado.

É o relatório.

Voto

Conselheira Liege Lacroix Thomasi, Relatora

Recurso de OfícioDecadência

A notificação foi cientificada ao sujeito passivo em 30/07/2002 e compreende as competências de 01/1997 a 11/2006.

A decisão *a quo* excluiu do lançamento as competências até 06/2002, mantendo as demais, com fulcro no artigo 150§4º, do Código Tributário Nacional.

Com efeito, se mostrou correta a decisão, porque nas sessões plenárias dos dias 11 e 12/06/2008, respectivamente, o Supremo Tribunal Federal - STF, por unanimidade, declarou inconstitucionais os artigos 45 e 46 da Lei nº 8.212, de 24/07/91 e editou a Súmula Vinculante nº 08. Seguem transcrições:

Parte final do voto proferido pelo Exmo Senhor Ministro Gilmar Mendes, Relator:

Resultam inconstitucionais, portanto, os artigos 45 e 46 da Lei nº 8.212/91 e o parágrafo único do art.5º do Decreto-lei nº 1.569/77, que versando sobre normas gerais de Direito Tributário, invadiram conteúdo material sob a reserva constitucional de lei complementar.

Sendo inconstitucionais os dispositivos, mantém-se hígida a legislação anterior, com seus prazos quinquenais de prescrição e decadência e regras de fluência, que não acolhem a hipótese de suspensão da prescrição durante o arquivamento administrativo das execuções de pequeno valor, o que equivale a assentar que, como os demais tributos, as contribuições de Seguridade Social sujeitam-se, entre outros, aos artigos 150, § 4º, 173 e 174 do CTN.

Diante do exposto, conheço dos Recursos Extraordinários e lhes nego provimento, para confirmar a proclamada inconstitucionalidade dos arts. 45 e 46 da Lei 8.212/91, por violação do art. 146, III, b, da Constituição, e do parágrafo único do art. 5º do Decreto-lei nº 1.569/77, frente ao § 1º do art. 18 da Constituição de 1967, com a redação dada pela Emenda Constitucional 01/69.

É como voto.

Súmula Vinculante nº 08:

“São inconstitucionais os parágrafo único do artigo 5º do Decreto-lei 1569/77 e os artigos 45 e 46 da Lei 8.212/91, que tratam de prescrição e decadência de crédito tributário”.

Os efeitos da Súmula Vinculante são previstos no artigo 103-A da Constituição Federal, regulamentado pela Lei nº 11.417, de 19/12/2006, *in verbis*:

Art. 103-A. O Supremo Tribunal Federal poderá, de ofício ou por provocação, mediante decisão de dois terços dos seus membros, após reiteradas decisões sobre matéria constitucional, aprovar súmula que, a partir de sua publicação na imprensa oficial, terá efeito vinculante em relação aos demais órgãos do Poder Judiciário e à administração pública direta e indireta, nas esferas federal, estadual e municipal, bem como proceder à sua revisão ou cancelamento, na forma estabelecida em lei. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 45, de 2004).

Lei nº 11.417, de 19/12/2006:

Regulamenta o art. 103-A da Constituição Federal e altera a Lei nº 9.784, de 29 de janeiro de 1999, disciplinando a edição, a revisão e o cancelamento de enunciado de súmula vinculante pelo Supremo Tribunal Federal, e dá outras providências.

...

Art. 2º O Supremo Tribunal Federal poderá, de ofício ou por provocação, após reiteradas decisões sobre matéria constitucional, editar enunciado de súmula que, a partir de sua publicação na imprensa oficial, terá efeito vinculante em relação aos demais órgãos do Poder Judiciário e à administração pública direta e indireta, nas esferas federal, estadual e municipal, bem como proceder à sua revisão ou cancelamento, na forma prevista nesta Lei.

§ 1º O enunciado da súmula terá por objeto a validade, a interpretação e a eficácia de normas determinadas, acerca das quais haja, entre órgãos judiciários ou entre esses e a administração pública, controvérsia atual que acarrete grave insegurança jurídica e relevante multiplicação de processos sobre idêntica questão.

Como se constata, a partir da publicação na imprensa oficial, que se deu em 20/06/2008, todos os órgãos judiciais e administrativos ficam obrigados a acatarem a Súmula Vinculante.

As contribuições previdenciárias são tributos lançados por homologação, devendo observar a regra prevista no art. 150, parágrafo 4º do CTN. Havendo o pagamento antecipado, observar-se-á a regra de extinção prevista no art. 156, inciso VII do CTN. Entretanto, somente se homologa pagamento, caso esse não exista, não há o que ser homologado, devendo ser observado o disposto no art. 173, inciso I do CTN. Nessa hipótese, o crédito tributário será extinto em função do previsto no art. 156, inciso V do CTN. Caso tenha ocorrido dolo, fraude ou simulação não será observado o disposto no art. 150, parágrafo 4º do CTN, sendo aplicado necessariamente o disposto no art. 173, inciso I, independentemente de ter havido o pagamento antecipado.

No caso em questão, devido a existência de recolhimentos parciais, foi aplicado corretamente o artigo 150, §4º do CTN:

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.

Tal procedimento encontra respaldo na Súmula n.º 99, do CARF:

Súmula 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.

No que se refere à exclusão parcial dos lançamentos, também entendi correta a decisão recorrida, porquanto o fato gerador das contribuições lançadas, originalmente referido, era o pagamento de benefícios a diretores se configurando em pro-labore indireto.

Após a diligência, o Auditor Fiscal inovou no lançamento dizendo que os valores lançados nem sempre se referiam apenas a diretores, mas também a segurados empregados e outras pessoas físicas que prestaram serviço à empresa.

Do exame dos autos, em especial das diversas planilhas juntadas, se pode ver que o Auditor Fiscal tinha condições e poderia ter identificado os beneficiários dos pagamentos, se contribuintes individuais ou empregados, mas não o fez.

Da mesma forma, como bem diz a decisão recorrida, ainda que em alguns casos não fosse possível a identificação, tampouco o Fisco demonstrou porque entendeu que tais pagamentos se referiam a pro-labore.

Também, se pode observar que apesar da recorrente ter apresentado a contabilidade não há registro nos Termos de Intimação para Apresentação de Documentos - TIAD's de que o Fisco tenha solicitado informações e esclarecimentos acerca dos lançamentos contábeis onde não estavam identificados os beneficiários.

Portanto, é de se ver que a motivação do lançamento quanto aos valores aferidos indiretamente é falha.

Ademais, após a diligência fiscal efetuada, o Fisco alterou o fato gerador do lançamento, dizendo tratar-se agora de valores pagos a segurados empregados e a outras pessoas físicas que não diretores. Ora, tal procedimento deixou patente o cerceamento de defesa, porquanto a recorrente não teve ciência quando do lançamento destes fatos geradores agora mencionados. Só isso já chegaria para a anulação do lançamento por vício material, uma vez que a motivação da notificação foi alterada.

A notificada não tomou conhecimento quando da assinatura da Notificação Fiscal de Lançamento de Débito de que lhe estava sendo imputado um crédito referente a segurados empregados, cujas alíquotas, inclusive, são totalmente diferenciadas das alíquotas cobradas neste lançamento, incorrendo o Fisco em claro cerceamento de defesa.

A atividade administrativa de lavratura da autuação é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.

A autoridade fiscal, no desempenho de suas atribuições, ao constatar o descumprimento de uma obrigação tributária principal ou acessória, deve obrigatoriamente, porque a lei não lhe dá discricionariedade, emitir o auto de infração.

Todavia, a legislação determina requisitos a serem exigidos para a lavratura da autuação.

O Regulamento da Previdência Social, aprovado pelo Decreto 3.048/1999, traz no seu artigo 293:

Art. 293. Constatada a ocorrência de infração a dispositivo deste Regulamento, a fiscalização do Instituto Nacional do Seguro Social lavrará, de imediato, auto-de-infração com discriminação clara e precisa da infração e das circunstâncias em que foi praticada, dispositivo legal infringido e a penalidade aplicada e os critérios de sua gradação, indicando local, dia, hora de sua lavratura, observadas as normas fixadas pelos órgãos competentes.

Tais requisitos são exigidos pela legislação para que se cumpra a determinação presente na Constituição Federal de observação aos Princípios da Ampla Defesa e do Contraditório.

CF/88:

Art. 5º Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, a liberdade, à igualdade, a segurança e a propriedade, nos termos seguintes:

LV - aos litigantes, em processo judicial ou administrativo, e aos acusados em geral são assegurados o contraditório e ampla defesa, com os meios e recursos a ela inerentes;

A fim de possibilitar a defesa do autuado, o auto de infração deve conter a discriminação clara e precisa da infração, cumprindo os requisitos do artigo 10 do Decreto nº 70.235, de 06/03/72, verbis:

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

Portanto, entendo que a falta de descrição do fato gerador caracteriza vício material.

Os vícios formais são aqueles que não interferem no litígio propriamente dito, ou seja, correspondem a elementos cuja ausência não impede a compreensão dos fatos que baseiam as infrações imputadas. Circunscrevem-se a exigências legais para garantia da integridade do lançamento como ato de ofício, mas não pertencem ao seu conteúdo material. Já o erro que se consubstancia na falta de evidenciação do fato gerador do tributo lançado, caracteriza-se como vício substancial, uma nulidade absoluta, não permitindo a contagem do prazo especial para decadência previsto no art. 173, II, do CTN.

Com relação ao assunto, cabe ainda acrescentar que “Os vícios formais são aqueles atinentes ao procedimento e ao documento que tenha formalizado a existência do crédito tributário. Vícios materiais são os relacionados à validade e à incidência da lei”.(CARVALHO, Paulo de Barros).

Baseando-se nessa lição, exemplos de vício formal poderiam ser: a) falta de assinatura ou da identificação da autoridade fiscal que lavrou o auto de infração, b) ciência do auto de infração por pessoa incapacitada para esse ato; c) inexistência ou insuficiência de motivação (relato dos fatos e do direito aplicado), o que não se confunde com motivo (causa).

Entendo que restou prejudicado o direito de defesa da recorrente, pois foi lhe imputada autuação sem a descrição clara e precisa de seu fato gerador.

A ampla defesa, assegurada constitucionalmente aos contribuintes, deve ser observada no processo administrativo fiscal. A propósito do tema, é salutar a adoção dos ensinamentos de Sandro Luiz Nunes que, em seu trabalho intitulado Processo Administrativo Tributário no Município de Florianópolis, esclarece de forma precisa e cristalina:

A ampla defesa deve ser observada no processo administrativo, sob pena de nulidade deste. Manifesta-se mediante o oferecimento de oportunidade ao sujeito passivo para que este, querendo, possa opor-se a pretensão do fisco, fazendo-se serem conhecidas e apreciadas todas as suas alegações de caráter

processual e material, bem como as provas com que pretende provar as suas alegações.

De fato, este entendimento também foi plasmado no Decreto nº 70.235/72 que, ao tratar das nulidades, deixa claro no inciso II, do artigo 59, que são nulas as decisões proferidas com a preterição do direito de defesa e o artigo 61, diz que a nulidade será declarada pela autoridade competente para praticar o ato ou julgar sua legitimidade:

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 conseqüência.

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

§ 3º Quando puder decidir do mérito a favor do sujeito passivo a quem aproveitaria a declaração de nulidade, a autoridade julgadora não a pronunciará nem mandará repetir o ato ou suprir-lhe a falta.

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.

Cabe à autoridade lançadora motivar adequadamente suas afirmativas, possibilitando ao contribuinte a perfeita compreensão do que lhe é imputado, viabilizando o exercício do direito inserido no inciso LV, do artigo 5 da Constituição Federal/88.

O Fisco tem o dever de expor os motivos pelos quais está praticando o ato de lançamento fiscal. Nesse sentido, assevera o artigo 50, caput e inciso II da Lei n. 9.784/99:

“Art. 50. Os atos administrativos deverão ser motivados, com indicação dos fatos e dos fundamentos jurídicos, quando:

...

II – imponham ou agravem deveres, encargos ou sanções;”

A legislação em apreço insculpiu princípio paulatinamente defendido pela doutrina pátria, de que o ato administrativo, além de legalmente fundamentado, deve ser motivado.

Leciona o professor Hely Lopes Meirelles em Direito Administrativo Brasileiro, Melhores Editores São Paulo, 2003, p.149:

“O motivo ou causa é a situação de direito ou de fato que determina ou autoriza a realização do ato administrativo.”

Ainda continua nas páginas 193/194:

“A teoria dos motivos determinantes funda-se na consideração de que os atos administrativos, quando tiverem sua prática motivada, ficam vinculados aos motivos expostos para todos os efeitos jurídicos. Tais motivos é que determinam e justificam a realização do ato e por isso mesmo, deve haver perfeita correspondência entre eles e a realidade. (...)”

“Por aí se concluiu que, quer quando obrigatória, quer quando facultativa, se for feita, a motivação atua como elemento vinculante da Administração aos motivos declarados como determinantes do ato. Se tais motivos são falsos ou inexistentes, nulo é o ato praticado.”

Pelo exposto,

Voto por negar provimento ao recurso de ofício.

Liege Lacroix Thomasi - Relatora