



**Processo nº** 10380.021717/2008-87  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** **2401-010.314 – 2<sup>a</sup> Seção de Julgamento / 4<sup>a</sup> Câmara / 1<sup>a</sup> Turma Ordinária**  
**Sessão de** 4 de outubro de 2022  
**Recorrente** AMERICA DO SUL DIST ALIMENTOS LTDA  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL**

Período de apuração: 01/12/2003 a 31/08/2007

CONTRADITÓRIO E AMPLA DEFESA. SÚMULA CARF N° 162.

O direito ao contraditório e à ampla defesa somente se instaura com a apresentação de impugnação ao lançamento.

PARCELAMENTO. COMPROVAÇÃO.

Cabe à recorrente apresentar prova para infirmar a constatação da decisão recorrida de inexistir parcelamento do lançamento.

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS**

Período de apuração: 01/12/2003 a 31/08/2007

DECADÊNCIA. CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. SÚMULA STF VINCULANTE N° 8. SÚMULA CARF N° 99.

Para fins de cômputo do prazo de decadência das contribuições previdenciárias, na hipótese de pagamento antecipado, ainda que parcial e mesmo que não tenha sido incluída, na base de cálculo deste recolhimento, parcela relativa a rubrica especificamente exigida no lançamento, aplica-se a regra do artigo 150, § 4º, da Lei nº 5.172, de 1966, exceto quando comprovadas as hipóteses de dolo, fraude e simulação, casos em que se aplica o artigo 173, inciso I da Lei nº 5.172, de 1966.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, rejeitar a preliminar, e, no mérito, dar provimento parcial ao recurso voluntário para declarar a decadência até a competência 11/2004.

(documento assinado digitalmente)

Miriam Denise Xavier - Presidente

(documento assinado digitalmente)

José Luís Hentsch Benjamin Pinheiro - Relator

Participaram do presente julgamento os conselheiros: José Luís Hentsch Benjamin Pinheiro, Matheus Soares Leite, Gustavo Faber de Azevedo, Rayd Santana Ferreira, Wilderson Botto (suplente convocado) e Miriam Denise Xavier.

## Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário (e-fls. 238/245) interposto em face de decisão (e-fls. 198/207) que julgou procedente em parte impugnação contra Auto de Infração - AI nº 37.189.120-5 (e-fls. 02/49), no valor total de R\$ 528.223,04 a envolver as rubricas "1F Contrib indiv" (levantamento: PIN - PROLABORE INDIRETO) e competências 04/2003 a 08/2007, cientificada(o) em 31/12/2008 (e-fls. 114/115). O Relatório Fiscal consta das e-fls. 105/111.

Na impugnação (e-fls. 116/118), em síntese, se alegou:

- (a) Tempestividade.
- (b) Nulidade do Lançamento - inviabilidade da apresentação de documentação e cerceamento de defesa.
- (c) Perícia.

Convertido o julgamento em diligência (e-fls. 121/124), a fiscalização lavrou Relatório Fiscal Complementar (e-fls. 126/134), invocando documentos anexos ao processo nº 10.380.021713/2008-07. Intimada em 21/12/2009 (e-fls. 135), a empresa apresentou complemento à impugnação (e-fls. 136/142), em síntese, reiterando as alegações de nulidade e o pedido de perícia e agregando já ter efetuado o parcelamento do período objeto do lançamento.

A seguir, transcrevo do Acórdão de Impugnação (e-fls. 198/217):

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2003 a 31/08/2007

ATIVIDADE ADMINISTRATIVA FISCAL. PRINCÍPIOS DO CONTRADITÓRIO E DA AMPLA DEFESA.

A atividade administrativa ligada aos interesses fiscais tem duas fases distintas: fase não contenciosa ou ofícios, que compreende a ação fiscal (procedimento), e fase contenciosa (processo). A segunda fase, que se consubstancia no processo administrativo fiscal, inicia-se com a impugnação tempestiva (Decreto nº 70.235/72, art. 14) e somente a ela se aplicam os princípios do contraditório e da ampla defesa.

AUTO DE INFRAÇÃO. CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. DOCUMENTOS APREENDIDOS POR ORDEM DO PODER JUDICIÁRIO. PRINCÍPIO DA AMPLA DEFESA.

Não resta demonstrado o cerceamento do direito à ampla defesa do contribuinte, se, embora os seus documentos tenham sido apreendidos por ordem do Poder Judiciário durante a ação fiscal, não foi comprovado por ele que, para fins de preparar a sua defesa, tentou ter acesso à documentação e o seu pedido foi negado.

CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. AFERIÇÃO INDIRETA. MOTIVAÇÃO NO RELATÓRIO FISCAL COMPLEMENTAR. SANEAMENTO.

Se o Auditor Fiscal não menciona o motivo de fato e o fundamento legal para aferição indireta das bases de cálculo das contribuições previdenciárias no seu relatório, é possível o saneamento desse vício no relatório complementar emitido em diligência fiscal, desde que seja providênciia de sua iniciativa, seja reaberto o prazo para defesa e esses tributos não tenham sido atingidos pela decadência. Dessa forma, restam preservados o direito à ampla defesa do contribuinte, a imparcialidade do julgamento e a segurança jurídica.

#### AUTO DE INFRAÇÃO. CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. ERRO NA COMPETÊNCIA. VÍCIO DE NATUREZA MATERIAL. NULIDADE.

O erro na competência de contribuição previdenciária constitui vício de natureza material, que causa a nulidade da parte do crédito tributário objeto do equívoco, já que é inviável o seu saneamento.

#### CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS, DOS SEGURADOS. DISCRIMINAÇÃO DAS BASES DE CALCULO. LIMITES E ALÍQUOTAS. AFERIÇÃO INDIRETA.

Se as remunerações dos segurados contribuintes individuais encontram-se discriminadas por cada um deles, o auditor fiscal não pode aferir indiretamente os valores das suas contribuições, deixando de aplicar o limite previsto na Lei nº 8.212/91, art. 28.

(...) Voto (...)

#### 7.4 DA FUNDAMENTAÇÃO DA AFERIÇÃO INDIRETA

(...) após a diligência, com a emissão do Relatório Fiscal Complementar e a intimação da empresa, com a reabertura do prazo para defesa, entendo que foi plenamente atendido o direito da notificada à ampla defesa e sanado o vício inicialmente presente. O contribuinte dispôs de todos os prazos legais e regulamentares para o exercício do último direito de defesa, tanto é que tempestivamente apresentou impugnação e aditamento à impugnação. Vale frisar que a iniciativa do acréscimo no relato foi do agente fiscal, não tendo sido ferida a imparcialidade do julgamento.

Entretanto, diante da inovação trazida pelo Auditor Fiscal no Relatório Fiscal Complementar, não me posso furtar de avaliar se houve a decadência das contribuições cobradas. Não se pode olvidar que o parágrafo único do art. 149 do Código Tributário Nacional prescreve que a revisão do lançamento só pode ser iniciada enquanto não extinto o direito da Fazenda Pública. No caso, por ocasião do saneamento do vício já havia sido instaurado o contencioso, porém, por analogia, deve prevalecer a mesma regra, tendo em vista a segurança jurídica, a qual deve ser preservada diante de qualquer inovação perpetrada no lançamento.

Tratando-se de fato gerador não aceito pelo contribuinte, as contribuições correspondentes não foram recolhidas, o que leva à aplicação do prazo decadencial previsto no art. 173, I, do Código Tributário Nacional. Assim, na data da ciência da empresa autuada sobre o Relatório Fiscal Complementar (21/12/2009), as contribuições relativas ao período 04/2003 a 11/2003 já haviam sido atingidas pela decadência., motivo pelo qual devem ser excluídas do Auto de Infração. (...)

#### 11 DA COMPETÊNCIA 13/2006

(...) resta nulo o crédito tributário nessa parte, em decorrência de vício de natureza material, devendo a competência 13/2006 ser excluída do Auto de Infração. Ressalto que os valores podem ser novamente lançados sem o vício cometido, respeitada a decadência.

#### 12 DO PARCELAMENTO

Devo registrar que, apesar de a empresa afirmar que parcelou o valor incluído no Auto de Infração, os documentos que anexou como comprovantes referem-se a pedido de parcelamento dos seguintes tributos: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS, contribuição para o Programa de Integração Social - PIS, Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ e Contribuição sobre o Lucro Líquido - CSLL.

Portanto, os valores parcelados não se referem às contribuições incluídas no Auto de Infração aqui sob discussão.

### 13 DO LIMITE DAS BASES DE CÁLCULO

Quando da apuração das contribuições dos segurados contribuintes individuais, o Auditor Fiscal originalmente não aplicou o limite previsto no art. 28 da Lei nº 8.212/91, porém, no Relatório Fiscal Complementar consta planilha com a devida correção dos valores, já que as bases de cálculo encontravam-se discriminadas nos documentos por segurado.

Logo, as seguintes contribuições devem ser corrigidas: (...)

O Acórdão de Impugnação foi cientificado em 23/09/2010 (e-fls. 236/237) e o recurso voluntário (e-fls. 238/245) interposto em 22/10/2010 (e-fls. 238), em síntese, alegando:

- (a) Tempestividade. Intimada em 23/09/2010, o recurso é tempestivo.
- (b) Nulidade - inviabilidade da apresentação de documentação e cerceamento de defesa. A autoridade lançadora imputou a não apresentação dos livros contábeis e demais documentos pertinentes à atividade exercida na empresa, uma vez que o termo de início foi entregue em 23/08/2007 e a auditoria teve início em 27/08/2007. Essa informação não corresponde à realidade, pois o procedimento de fiscalização teve início em 23/08/2007 e finalizado em 24/12/2008. Numa fiscalização são solicitados novos documentos e o próprio auditor destaca que a fiscalização começou em 27.8.2007 e apreensão da documentação da empresa se deu em 31.8.2007, tendo havido necessidade de complementação dos documentos. Contudo, os documentos já haviam sido apreendidos, o que tornou inviável qualquer fiscalização. Todos os documentos fiscais e contábeis foram apreendidos em virtude de Medida Cautelar – Pedido de Busca e Apreensão efetuado pelo Ministério Público Federal. Até a presente data, a contribuinte permanece sem acesso aos documentos fiscais. Logo, é clara a incapacidade de o auditor fiscalizar a empresa e esta de apresentar defesa aos autos de infração. Para autuar, a fiscalização se valeu de documentos em poder de terceiros, prova emprestada. A decisão recorrida considerou que os princípios do contraditório e da ampla defesa não se aplicam na fase oficiosa da atividade administrativa de fiscalização. Esse argumento deixa de considerar a impossibilidade de acesso da contribuinte/recorrente aos livros contábeis, em ofensa ao art. 5º, LV, da Constituição. O acesso aos documentos é inviável, não havendo que se falar em autorização da recorrente para consulta ao objeto da Ação de Busca e Apreensão e, por conseguinte, não prospera o argumento de não ter a recorrente comprovado tentativa de obter os documentos e a correspondente negativa da autoridade ministerial.

(c) Parcelamento. A empresa já efetuou o parcelamento do período fiscalizado, como já comprovado nos autos, fato que afasta o auto de infração.

Por fim, ressalte-se que ao processo n.º 10380.021703/2008-63, estão apenas os processos n.º 10380.021704/2008-16, n.º 10380.021710/2008-65, n.º 10380.021740/2008-71, n.º 10380.021717/2008-87, n.º 10380.021720/2008-09 e n.º 10380.021713/2008-07, a compartilhar os mesmos elementos de prova.

É o relatório.

## Voto

Conselheiro José Luís Hentsch Benjamin Pinheiro, Relator.

Admissibilidade. Diante da intimação em 23/09/2010 (e-fls. 236/237), o recurso interposto em 22/10/2010 (e-fls. 238) é tempestivo (Decreto n.º 70.235, de 1972, arts. 5º e 33). Preenchidos os requisitos de admissibilidade, tomo conhecimento do recurso voluntário.

Nulidade - inviabilidade da apresentação de documentação e cerceamento de defesa. A recorrente sustenta que o lançamento pressupõe a não apresentação dos livros contábeis e demais documentos, mas o procedimento fiscal teria efetivamente se iniciado em 27/08/2007 e em 31/08/2007 seus documentos fiscais e contábeis foram apreendidos em virtude de Medida Cautelar – Pedido de Busca e Apreensão efetuado pelo Ministério Público Federal, restando inviabilizado o atendimento da fiscalização e o exercício de sua defesa, subsistindo a falta de acesso aos documentos até mesmo ao tempo das razões recursais. Acrescenta que a própria autoridade lançadora para autuar valeu-se de elementos colhidos em terceiros e que seu acesso aos documentos é inviável, a afastar os argumentos da decisão recorrida de que o contraditório e a ampla defesa se instalaram com a impugnação e de que deveria ter comprovado a tentativa de obter os documentos e a negativa.

De fato, a fiscalização não se valeu apenas da documentação apresentada pela empresa durante o procedimento fiscal, conforme atesta o item 16, IV do Relatório Fiscal (e-fls. 109) e o constante do Relatório Fiscal Complementar (e-fls. 126/134).

Como já dito, o Relatório Fiscal Complementar aperfeiçoou o lançamento ao explicitar de forma coerente e hábil os pressupostos de fato do lançamento, tendo feito constar (e-fls. 130):

Cópias de todos os documentos que serviram de base para o levantamento do presente auto estão anexadas ao processo 10.380.021713/2008-07 de DEBCAD 37.189.119-1.

Para assegurar a ampla defesa, do Relatório Fiscal Complementar emitido no processo n.º 10380.021713/2008-07, constou:

Cópias de todos os documentos que serviram de base para o levantamento do presente auto estão anexadas ao presente Relatório Complementar.

e-fls. 150 do processo n.º 10380.021713/2008-07

Assim, diante da alegação de não ter tido acesso aos documentos apreendidos, conforme consta dos Relatórios Fiscais Complementares, foi encaminhada para a impugnante cópia da documentação apreendida utilizada nos lançamentos principal e apensos, bem como planilha detalhada dos elementos deles extraídos na falta da apresentação de todas as cópias, para assegurar o amplo exercício do direito de defesa e o contraditório, sendo aberto prazo de 30 dias para a empresa se manifestar dos Relatórios Fiscais Complementares e das cópias a instruí-los, todos cientificados em 21/12/2009 (e-fls. 714 do processo n.º 10380.021703/2008-63, e-fls. 214 do processo n.º 10380.021704/2008-16, e-fls. 171 do processo n.º 10380.021710/2008-65, e-fls. 105 do processo n.º 10380.021740/2008-71, e-fls. 135 do processo n.º 10380.021717/2008-87, e-fls. 250 do processo n.º 10380.021720/2008-09 e e-fls. 338 do processo n.º 10380.021713/2008-07).

De qualquer forma, a impugnante não comprovou nos autos que lhe tenha sido vedado o acesso aos documentos colhidos na busca e apreensão e invocados no Relatório Fiscal e no Relatório Fiscal Complementar, não tendo nem ao menos comprovado a tentativa de obter cópia de seus documentos apreendidos para demonstrar sua alegação.

Logo, ainda que não se tivesse apresentado à contribuinte as cópias dos documentos considerados pela fiscalização com abertura do prazo de trinta dias para se manifestar acerca dos Relatórios Fiscais Complementares e das cópias a instruí-los, cabia à empresa acessar sua documentação apreendida, não havendo nos autos prova da impossibilidade de a empresa consultar os documentos apreendidos e nem mesmo demonstrada tentativa de acessá-los durante o procedimento fiscal ou ao tempo de elaboração de sua defesa ou mesmo ao tempo da elaboração das contrarrazões. Note-se que a empresa foi instada expressamente a produzir tal prova, conforme específica o voto condutor do Acórdão de Impugnação (e-fls. 208/209):

Por outro lado, o cerceamento do direito de defesa da empresa somente se configuraria se, no prazo concedido para que ela se defendesse, tivesse sido-lhe negado pelo Poder Judiciário o exame dos seus documentos. No Relatório Complementar, do qual teve ciência em 21/12/2009, consta que ela devia apresentar, no novo prazo para defesa, prova de que tentou, sem êxito, ter acesso à documentação apreendida, para fins de confecção da sua impugnação. Entretanto, mesmo tendo sido concedido novo prazo de 30 (trinta) dias, nada foi mencionado pela empresa e nenhuma comprovação nesse sentido foi apresentada.

Por conseguinte, na fase litigiosa do procedimento, instaurado com a impugnação (Decreto n.º 70.235, de 1972, arts. 14; e Súmula CARF n.º 162), foi assegurado o exercício do direito de defesa e do contraditório, inexistindo ofensa ao art. 5º, LV, da Constituição.

**Decadência.** Uma vez afastado o art. 45 da Lei nº 8.212, de 1991, pela Súmula Vinculante n.º 8 do Supremo Tribunal Federal, o prazo decadencial para a constituição dos créditos previdenciários deve observar o regramento traçado no Código Tributário Nacional - CTN. Nos termos do Parecer PGFN/CAT nº 1617, de 2008, aprovado pelo Ministro da Fazenda, o pagamento antecipado da contribuição previdenciária, ainda que parcial, suscita a aplicação da regra contida no art. 150, § 4º, do CTN, salvo nas hipóteses de dolo, fraude e simulação, as quais atraem o disposto no inciso I do art. 173 do CTN, por força da parte final do § 4º do art. 150 do CTN. No mesmo sentido, a Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça, no julgamento do Recurso Especial n.º 973.733/SC, afetado à sistemática dos recursos repetitivos, pacificou o entendimento segundo o qual, no caso de tributo sujeito ao lançamento por homologação,

ocorrendo o pagamento antecipado por parte do contribuinte e sem a constatação de dolo, fraude ou simulação, o prazo decadencial para o lançamento de eventuais diferenças é de cinco anos a contar do fato gerador, conforme estabelece o §4º do artigo 150 do CTN. Sobre o tema podemos ainda invocar as Súmulas CARF nº 72, 99 e 106, *in verbis*:

**Súmula CARF nº 72**

Caracterizada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação, a contagem do prazo decadencial rege-se pelo art. 173, inciso I, 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.

**Súmula CARF nº 106**

Caracterizada a ocorrência de apropriação indébita de contribuições previdenciárias descontadas de segurados empregados e/ou contribuintes individuais, a contagem do prazo decadencial rege-se pelo art. 173, inciso I, do CTN.

O presente lançamento foi cientificado em 31/12/2008 (e-fls. 114/115) e envolve o período de 04/2004 a 08/2007, referindo-se especificamente à aferição indireta da base de cálculo no levantamento PIN - PROLABORE INDIRETO, constando do DAD – Discriminativo Analítico de Débito o Tipo de Débito 62 (e-fls. 05/08) e do FLD – Fundamentos Legais do Débito (e-fls. 46) a fundamentação da apuração das contribuições devidas por aferição indireta.

O fato de apenas o Relatório Fiscal Complementar ter citado o art. 597, incisos I e IV, da IN MPS/SRP nº 03, de 2005, não configura inovação da motivação, eis que a Instrução Normativa em tela apenas explicita o conteúdo normativo das normas legais e regulamentares citadas no FLD, não havendo que se falar em inovação da motivação.

Devemos ponderar, contudo, que a inconsistência da motivação do presente lançamento não se centra na falta da fundamentação da aferição indireta, mas na confusa e inábil explicitação dos pressupostos de fato do lançamento veiculada no Relatório Fiscal de e-fls. 105/111 e que persiste mesmo quando se considera o constante do Relatório de Lançamentos (e-fls. 18/23); pressupostos de fato que ganham forma coerente e apta a configurar um efetivo lançamento de ofício apenas com o Relatório Fiscal Complementar, especificamente com a tabela de e-fls. 131/133 a relacionar valor apurado, fonte documental de apuração, beneficiário dos pagamentos, referência a qual recebimento indireto se trata, alíquota, teto do art. 28 e o valor devido.

Portanto, considero que o lançamento se perfaz apenas quando do Relatório Fiscal Complementar, cientificado em 21/12/2009 (e-fls. 135).

A decisão recorrida **já reconheceu a decadência das competências 04/2003 a 11/2003** por concluir pela inovação da motivação em relação à aferição indireta, aplicando o art. 173, I, do CTN.

A contagem, entretanto, deve seguir o art. 150, § 4º, do CTN, pois o RDA – Relatório de Documentos Apresentados (e-fls. 24/30) e RADA – Relatório de Apropriação de

Documentos Apresentados (e-fls. 31/45) revelam a existência de antecipação de pagamentos nas competências 12/2003 a 11/2004 e, apesar de afirmar que a não declaração em GFIP ou a declaração parcial em GFIP caracteriza, em tese, sonegação fiscal previdenciária (e-fls. 105), a fiscalização não explicita a ocorrência de dolo, fraude ou simulação. Além disso, o Relatório Fiscal Complementar corrige a informação de que teria havido “desconto do segurado”, transcrevo (e-fls. 126):

3 . No Relatório Fiscal Originário, parágrafo “3”, item 3.1, alínea "a" às fls. 105 dos autos foi mencionado os termos “descontos dos segurados” ao invés de “Contribuições dos Segurados” haja vista que esses descontos não foram efetuados.

4. Na verdade o que se pretendeu dizer foi que o débito se refere à Contribuição dos Segurados devida e não descontadas dos mesmos, nem tampouco declaradas em GFIP. Embora não mencionado que as contribuições relativas aos Descontos dos Segurados tenham sido, efetivamente descontadas dos mesmos, isso não ficou bem claro no Relatório Fiscal, então onde se lê “Desconto dos Segurados” leia-se “Contribuição não descontadas dos Segurados”.

Sendo aplicável o art. 150, § 4º, do CTN, e aperfeiçoados o lançamento apenas em 21/12/2009, estão atingidas pela decadência as competências 12/2003 a 11/2004.

Parcelamento. Como bem pontuado pela decisão recorrida, os documentos apresentados para comprovar o parcelamento revelam pedido de parcelamento estranho ao presente lançamento (e-fls. 145/190). Com as razões recursais, não foram apresentados documentos a infirmar a constatação da decisão recorrida, limitando-se a recorrente a invocar os documentos já constantes dos autos.

Isso posto, voto por CONHECER do recurso voluntário, REJEITAR A PRELIMINAR e, no mérito, DAR-LHE PROVIMENTO PARCIAL para declarar a decadência até a competência 11/2004.

(documento assinado digitalmente)

José Luís Hentsch Benjamin Pinheiro