



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

**Processo n°** 10680.725172/2010-11  
**Recurso n°** Voluntário  
**Acórdão n°** 2201-003.801 – 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 08 de agosto de 2017  
**Matéria** Contribuições Previdenciárias  
**Recorrente** RIO BRANCO ALIMENTOS S/A  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS**

Período de apuração: 01/01/2005 a 31/12/2006

DECADÊNCIA. CONTAGEM. INÍCIO DO PRAZO. ANTECIPAÇÃO DE PAGAMENTO. EXISTÊNCIA. DOLO, FRAUDE OU SIMULAÇÃO. NÃO CONFIGURAÇÃO. DATA DO FATO GERADOR.

O início da contagem do prazo decadencial para lançamento das contribuições previdenciárias dá-se na data da ocorrência do fato gerador quando ficar comprovada a existência de antecipação de pagamento e não for imputada ao contribuinte a prática de conduta dolosa, fraudulenta ou simulada.

LANÇAMENTO. MOTIVAÇÃO. AUSÊNCIA. NULIDADE.

Deve ser reconhecida a nulidade do ato administrativo naquilo em que a decisão da autoridade pública não se encontra suficientemente motivada.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao recurso voluntário, nos termos do voto da Relatora.

(assinado digitalmente)

Carlos Henrique de Oliveira - Presidente.

(assinado digitalmente)

Dione Jesabel Wasilewski - Relatora.

EDITADO EM: 25/08/2017

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Carlos Henrique de Oliveira, Ana Cecília Lustosa da Cruz, Dione Jesabel Wasilewski, José Alfredo Duarte Filho, Marcelo Milton da Silva Risso, Carlos Alberto do Amaral Azeredo, Daniel Melo Mendes Bezerra e Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim.

## Relatório

Trata-se de recurso voluntário apresentado em face do Acórdão 02-55.418, da 6ª Turma da DRJ/BHE, que deu parcial provimento à impugnação (fls. 1256/1268) do sujeito passivo a lançamento fiscal referente a contribuições destinadas a outras entidades e fundos, denominados Terceiros, mais especificamente, ao Salário Educação, Instituto Nacional de Colonização e Reforma Agrária - INCRA, Serviço Brasileiro de Apoio às Micro e Pequenas Empresas - Sebrae, Serviço Social da Indústria - SESI, Serviço Nacional de Aprendizagem Industrial - SENAI e Serviço Nacional de Aprendizagem Rural - SENAR, incidentes sobre as remunerações pagas devidas ou creditadas aos seus segurados empregados e sobre a comercialização da produção rural na condição de sub-rogada na obrigação dos produtores rurais pessoa física.

O lançamento está composto pelos seguintes levantamentos:

Nº Debcad	Levantamento	Descrição	Item
37.296.560-1	L2 LC LG	Seg. Vida Empregados	Terceiros
	L4 LD LI	Subrog. Prod. Rural	Terceiros
	L5 L6 LE	SENAR	Terceiros

A empresa fiscalizada é uma agroindústria e os créditos apurados são decorrentes de seguro de vida em grupo, pagamentos efetuados a produtores rurais pessoa física e segurado especial e, para o Senar, a totalidade das remunerações pagas.

Pelo documento de fls. 1313, vê-se que houve a exclusão dos levantamentos L2, LG e LC.

A decisão da DRJ restou consubstanciada em Acórdão com a seguinte ementa:

*ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS*

*Período de apuração: 01/01/2005 a 31/12/2006*

*DECADÊNCIA. ILÍCITOS. INÍCIO DO PRAZO DECADENCIAL.*

*Por força do §4º do art. 150 do CTN, a ocorrência dolo, fraude ou simulação atrai a regra do inciso I do art. 173 do CTN, ficando o termo inicial do prazo decadencial*

*protraído para um momento posterior àquele em que o lançamento é possível, ou seja, para 1º de janeiro do ano seguinte àquele que ocorreu o fato gerador.*

*SEGURO DE VIDA EM GRUPO. RETIFICAÇÃO DO LANÇAMENTO COM FUNDAMENTO EM JURISPRUDÊNCIA PACÍFICA DO EGRÉGIO SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA.*

*É revisto de ofício o crédito tributário relativo a seguro de vida em grupo, em razão de ato declaratório do Procurador-Geral da Fazenda Nacional, aprovado pelo Ministro de Estado da Fazenda, expedido em virtude de jurisprudência pacífica do Superior Tribunal de Justiça.*

*ENQUADRAMENTO FPAS. SETOR RURAL DA AGROINDÚSTRIA.*

*Os estabelecimentos das agroindústrias cuja atividade preponderante é suinocultura ou avicultura se enquadram no código FPAS 795 (período 01/2005 a 07/2005) e FPAS 787 (período 08/2005 a 13/2006).*

*Impugnação Procedente em Parte*

*Crédito Tributário Mantido em Parte*

Em face dessa decisão, a empresa autuada apresentou recurso voluntário (fls. 1357/1365), cuja tempestividade foi atestada pela Delegacia da Receita Federal do Brasil em Belo Horizonte, pelo despacho de fl. 1368.

Em suas razões de recorrer, alega a interessada, em síntese, que:

- Decadência: a recorrente invoca a aplicação da regra constante do art. 150, § 4º, do CTN porque todas as bases de cálculo foram declaradas em GFIP e Folha de Pagamento, bem como porque houve pagamento antecipado o que demonstra a inexistência de dolo;

- Questiona o enquadramento do FPAS e terceiros, porque o relatório fiscal teria sido falho em apresentar as justificativas para mudança de enquadramento e porque teria sido correta a classificação feita pela empresa;

- Pede que sejam considerados os pagamentos feitos pela empresa em função do enquadramento realizado por ela;

- Solicita diligência para verificação dos pagamentos realizados e da condição dos segurados que são inseridos no regime especial de tributação.

É o que havia para ser relatado.

**Voto**

Conselheira Dione Jesabel Wasilewski - Relatora

O recurso apresentado preenche os requisitos de admissibilidade e dele conheço.

**Preliminar de mérito - Decadência**

Alega a recorrente que as competências compreendidas entre 01/2005 e 11/2005 estariam fulminadas pela decadência, uma vez que a ciência do lançamento ocorreu em dezembro de 2010.

Em decorrência do julgamento dos Recursos Extraordinários nº 556.664, 559.882, 559.943 e 560.626, o Supremo Tribunal Federal editou a Súmula Vinculante nº 8, nos seguintes termos:

*São inconstitucionais o parágrafo único do art. 5º do Decreto-Lei nº 1.569/77 e os artigos 45 e 46 da Lei nº 8.212/91, que tratam de prescrição e decadência de crédito tributário.*

Assim, definindo o STF a inconstitucionalidade do artigo 45 da Lei nº 8.212, de 1991, que estabelecia o prazo decenal para constituição dos créditos previdenciários e para terceiros, a matéria passa a ser regida pelos artigos 173, inciso I, e 150, § 4º, do Código Tributário Nacional:

*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 à homologação, será ele de 5 (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;*

(...)

*Parágrafo único. O direito a que se refere este artigo extingue-se definitivamente com o decurso do prazo nele previsto, contado da data em que tenha sido iniciada a constituição do crédito tributário pela notificação, ao sujeito passivo, de qualquer medida preparatória indispensável ao lançamento.*

Com respeito à forma de contagem de prazos relativos às contribuições sociais previdenciárias e às contribuições para terceiros, o Ministro da Fazenda aprovou, em 18 de agosto de 2008, o Parecer PGFN/CAT nº 1617/2008, que estabelece orientações a serem observadas pela Secretaria da Receita Federal do Brasil e pela Procuradoria Geral da Fazenda Nacional, em face da edição da Súmula Vinculante nº 8, nos seguintes termos:

49. (...)

*a) A Súmula Vinculante nº 8 não admite leitura que suscite interpretação restritiva, no sentido de não se aplicar - efetivamente - o prazo de decadência previsto no Código Tributário Nacional; é o regime de prazos do CTN que deve prevalecer, em desfavor de quaisquer outras orientações normativas, a exemplo das regras fulminadas;*

*b) apresentada a declaração pelo contribuinte (GFIP ou DCTF, conforme o tributo) não há necessidade de lançamento pelo fisco do valor declarado, podendo ser lançado apenas a eventual diferença a maior não declarada (lançamento suplementar);*

*c) na hipótese do subitem anterior, caso o Fisco tenha optado por lançar de ofício, por meio de NFLD, as diferenças declaradas e não pagas em sua totalidade, aplica-se o prazo decadencial dos arts. 150, § 4º, ou 173 do CTN, conforme tenha havido antecipação de pagamento parcial ou não, respectivamente; o prazo prescricional, ainda, e por sua vez, conta-se da constituição definitiva do crédito tributário;*

*d) para fins de cômputo do prazo de decadência, não tendo havido qualquer pagamento, aplica-se a regra do art. 173, inc. I do CTN, pouco importando se houve ou não declaração, contando-se o prazo do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado;*

*e) para fins de cômputo do prazo de decadência, tendo havido pagamento antecipado, aplica-se a regra do § 4º do art. 150 do CTN;*

*f) para fins de cômputo do prazo de decadência, todas as vezes que comprovadas as hipóteses de dolo, fraude e simulação deve-se aplicar o modelo do inciso I, do art. 173, do CTN;*

(...)

A esses esclarecimentos deve ser adicionado o que expressa o enunciado nº 99 da Súmula de jurisprudência do CARF:

*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.*

Na hipótese em questão, no primeiro levantamento realizado no âmbito do processo 10680.725170/2010-22, decorrente do mesmo procedimento fiscal e para o mesmo período de apuração, a autoridade fiscal se reporta à diferença de seguro de acidente de trabalho não declarado em GFIP. Nos itens 2.1.1 a 2.1.3 do Relatório Fiscal (fl. 134) do processo mencionado, afirma-se que os lançamentos foram realizados com base nas GFIP, folhas de pagamento e escrituração contábil disponibilizadas pelo contribuinte, bem como que este realizou os recolhimentos com a alíquota diferente daquela que lhe seria exigido.

Com base nisso, é possível afirmar que houve recolhimento, ainda que parcial, no período lançado.

Por outro lado, merece destaque os seguintes itens do relatório fiscal do processo em análise:

*3.12 - Registre-se que a contribuição dos segurados, incluída no Auto de Infração AI Debcad 37.296.559-8, assim como, a contribuição de 2,3% incidente sobre valores pagos por aquisição de produto rural de pessoa física (sub-rogação), por não terem sido descontadas dos segurados, não configurou crime de apropriação indébita.*

*3.13 - Por outro lado, foi formalizado processo de "Representação Fiscal Para Fins Penais", tendo em vista que foram constatados outros fatos que, "em tese", configuram crimes contra a Seguridade Social e contra a ordem tributária, definidos no artigo 1º da Lei N.º 9.983 de 14/07/2000, que acrescentou o artigo "337-A", inciso III, ao Decreto-Lei n.º 2.848 de 07/12/1940 – Código Penal e no art. 1º da lei 8.137/90. (fl. 148)*

Assim, embora faça menção à formalização de Representação Fiscal para Fins Penais tendo em vista que foram constatados "outros fatos que, em tese, configuram crimes contra a Seguridade Social e contra a ordem tributária", o relatório fiscal cita a omissão de valores tributáveis e incorreções no cumprimento de obrigações acessórias, mas não há a imputação de qualquer conduta dolosa ou fraudulenta no âmbito desta autuação.

Em meu entender, a existência de "outros fatos" que ensejariam a imputação de prática ilícita poderia atrair a aplicação da regra mais desfavorável de contagem do prazo decadencial apenas em relação aos fatos geradores vinculados a esses "fatos". Entretanto, pela forma como foi redigido o relatório fiscal, os fatos que deram origem aos tributos exigidos neste processo não envolvem a prática de conduta dolosa.

Com efeito, não é possível decidir pelo prazo mais desfavorável ao contribuinte com base em "fatos" que não lhe é dado conhecer e discutir no processo. Da mesma forma, não se pode exigir da autoridade julgadora que adote uma posição com base em fatos que não lhe são apresentados e por isso mesmo, não lhe é possível valorar.

Além disso, foi expressamente ressaltado que não houve apropriação indébita previdenciária.

Em consequência, dou provimento parcial ao recurso para reconhecer a decadência das competências compreendidas entre 01/2005 e 11/2005.

**SENAR - Reenquadramento - Nulidade**

A recorrente questiona o enquadramento do FPAS e terceiros feito pela fiscalização alegando, inicialmente, que o relatório fiscal teria sido falho em apresentar as justificativas para mudança de enquadramento.

Extrai-se do Relatório Fiscal (fl. 142):

*2.1.2 – Constam dos Anexos retro citados, por competência e estabelecimento, identificado pelo CNPJ, o código e a descrição do CNAE preponderante à época da ocorrência dos fatos geradores (enquadramento feito com base nas Atas de criação das filiais e cartões do CNPJ), bem como, os enquadramentos efetuados equivocadamente pela empresa versus o enquadramento correto indicado pela fiscalização nos códigos “FPAS” e “Terceiros” e respectivos salários de contribuição constantes dos resumos gerais das folhas de pagamento e declarados em GFIPs.*

*2.1.2.1 – Em síntese, conforme Anexo V – Contribuição sobre a Folha de Pagamento, a partir de 01-11-1991 da Instrução Normativa MPS/SRP nº 3, de 14 de julho de 2005 - DOU de 15/07/2005, vigente à época da ocorrência dos fatos geradores, o enquadramento para as filiais (setor rural) que se dedicam à criação de aves e suínos, em todas as competências é a seguinte:*

Ao abrir os anexos mencionados, é possível encontrar o seguinte comentário em um dos campos:

*CNAE PREPONDERANTE (à época)*

*(Conforme Atas de criação das Filiais e Cartões CNPJ)*

Neste caso, dado o excesso de concisão por parte da autoridade fiscal, as razões pelo reenquadramento efetuado podem ser supostas, mas não conhecidas. Se os atos devem ser motivados, não basta identificar onde foram obtidos os elementos de convicção, mas é necessário descrevê-los e evidenciar o nexo de causalidade entre as informações extraídas desses elementos e as conclusões a que elas conduziram.

Tudo que é possível concluir sobre as razões que levaram ao reenquadramento determinado pela fiscalização é que foi "feito com base nas Atas de criação das filiais e cartões do CNPJ". Mas afinal, o que continham essas atas e que informações no CNPJ permitiriam concluir acerca da preponderância da atividade? Como poderia o contribuinte se defender em relação a motivos não expressados pela autoridade pública?

De acordo com o Manual de Redação da Presidência da República:

*Não se concebe que um ato normativo de qualquer natureza seja redigido de forma obscura, que dificulte ou impossibilite sua compreensão. A transparência do sentido dos atos normativos, bem como sua inteligibilidade, são requisitos do próprio Estado de Direito: é inaceitável que um texto legal não seja entendido pelos cidadãos. A publicidade implica, pois, necessariamente, clareza e concisão*

*([http://webcache.googleusercontent.com/search?q=cache:YM2QbEssJEQJ:www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/manual/manual.htm+&cd=2&hl=pt-BR&ct=clnk&gl=br&client=firefox-b-ab](http://webcache.googleusercontent.com/search?q=cache:YM2QbEssJEQJ:www.planalto.gov.br/ccivil_03/manual/manual.htm+&cd=2&hl=pt-BR&ct=clnk&gl=br&client=firefox-b-ab))*

Embora o lançamento não tenha as características da generalidade e abstração, essas regras devem ser aplicadas a ele por analogia, já que se submete igualmente ao princípio da publicidade que, como se viu, exige que os textos sejam compreendidos pelo cidadão. Vale ressaltar: a publicidade implica, pois, necessariamente, clareza e precisão.

Extraí-se ainda desse Manual:

*As comunicações que partem dos órgãos públicos federais devem ser compreendidas por todo e qualquer cidadão brasileiro. Para atingir esse objetivo, há que evitar o uso de uma linguagem restrita a determinados grupos. Não há dúvida que um texto marcado por expressões de circulação restrita, como a gíria, os regionalismos vocabulares ou o jargão técnico, tem sua compreensão dificultada.*

É claro que, em se tratando da atuação de agente com alto nível de especialização como a autoridade fiscal e de temas que exigem conhecimentos bastante específicos, torna-se inevitável o emprego de termos técnicos que não são de domínio da média do cidadão brasileiro.

Contudo, se a utilização de linguagem que limita a compreensão da mensagem a uma parcela restrita da população já contraria nosso ordenamento jurídico por ofensa ao princípio da publicidade, que dizer de um texto que força o seu intérprete a supor o que foi sugerido mas não expressado.

Assim, não se justifica que, ao mencionar os fundamentos do ato, a autoridade se limite a nominar documentos onde buscou seu convencimento, como foi feito neste auto de infração, e não identifique efetivamente as informações dele extraídas e como elas, em confronto com a legislação aplicável à espécie, poderiam conduzir às conclusões afirmadas no ato administrativo.

Da jurisprudência desse conselho, extraem-se os seguintes precedentes:

*Acórdão 3402-004.13,0 Relator o Conselheiro Carlos Augusto Daniel Neto*

*Assunto: Imposto sobre Operações de Crédito, Câmbio e Seguros ou relativas a Títulos ou Valores Mobiliários - IOF  
Ano-calendário: 2006*

*NULIDADE. VÍCIO DE MOTIVAÇÃO. ART. 50, §1º DA LEI Nº 9.784/99.*

*É requisito do auto de infração que ele indique o fato jurídico de forma clara e determinada e lhe impute os efeitos jurídicos que entenda cabíveis por força da lei, identificando os fundamentos da*

*atuação.*

*A motivação da atuação, para ser válida, deverá ser explícita, clara e congruente. A ausência de referibilidade entre o fundamento da atuação e os fatos demonstrados nos autos implica em vício na congruência da motivação, maculando-a.*

*Recurso*

*Voluntário*

*Provido.*

*ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL*

*Período de apuração: 01/01/2003 a 30/06/2006*

*PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. NULIDADE.  
CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA.*

*As normas que regem o processo administrativo fiscal concedem ao contribuinte o direito de conhecer, com exatidão, os fatos motivadores da exação. Deficiente fundamentação fática circunstância caracterizadora de cerceamento do direito de defesa e nulo é o lançamento maculado com vício dessa natureza.*

*Recurso Voluntário Provido.*

Com base no exposto, entendo que é nulo o auto de infração, por falta de fundamentação, naquilo que decorre da mudança de enquadramento da empresa no FPAS e Terceiros.

### **Conclusão**

Com base no exposto, voto por conhecer o recurso voluntário apresentado e lhe dar parcial provimento para reconhecer a decadência dos créditos tributários relativos às competências compreendidas entre 01/2005 e 11/2005 e declarar a nulidade dos créditos decorrentes da alteração do enquadramento no código PFAS e Terceiros.

Conselheira Dione Jesabel Wasilewski - Relatora