



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

Processo nº 10920.002955/2007-58
Recurso nº 257.533 Voluntário
Acórdão nº 2301-02.012 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 15 de abril de 2011
Matéria Arbitramento de Contribuições
Recorrente DELMONEGO & CIA LTDA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/1996 a 30/09/2006

DECADÊNCIA. PRAZO DE CINCO ANOS. *DIES A QUO* CONFORME O CASO CONCRETO. APLICAÇÃO DO ART. 173, INCISO I NO CASO DE SIMULAÇÃO.

De acordo com a Súmula Vinculante nº 08, do STF, os artigos 45 e 46 da Lei nº 8.212/1991 são inconstitucionais, devendo prevalecer, no que tange à decadência e prescrição, as disposições do Código Tributário Nacional (CTN). O prazo decadencial, portanto, é de cinco anos. O *dies a quo* do referido prazo é, em regra, aquele estabelecido no art. 173, inciso I do CTN (primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado), mas a regra estipulativa deste é deslocada para o art. 150, §4º do CTN (data do fato gerador) para os casos de lançamento por homologação. A apuração do montante do pagamento antecipado só desloca a aplicação da regra decadencial para o art. 150, §4º em relação aos fatos geradores considerados pelo contribuinte para efetuar o cálculo do valor a ser pago antecipadamente. Constatando-se dolo, fraude ou simulação, a regra decadencial é reenviada para o art. 173, inciso I do CTN. No caso, restou evidenciada a simulação na utilização de empresas optantes pelo SIMPLES, o que resulta na aplicação do art. 173, inciso I do CTN.

AFERIÇÃO INDIRETA. CRITÉRIOS RAZOÁVEIS QUE SE SUBMETEM AO CONTRADITÓRIO. ADMISSIBILIDADE.

Se a contabilidade não registra o movimento real da remuneração, do faturamento e do lucro, a fiscalização poderá utilizar algum critério que possa ser reconhecido como possível de conduzir a um valor próximo da remuneração praticada, uma vez que a lei não fez uma enumeração dos critérios. Dependendo do caso, teremos critérios que nos conduzirão à remuneração com alto grau de probabilidade e outros com menor grau de probabilidade. Em qualquer caso, a lei transfere à empresa o ônus de fazer

prova em contrário. É considerado inadmissível o critério absurdo, o critério que não tem possibilidade de conduzir, com algum grau de plausibilidade, à apuração da remuneração.

Recurso Voluntário Provido em Parte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros da 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária da Segunda Seção de Julgamento, I) Por voto de qualidade: a) em rejeitar as preliminares suscitadas, nos termos do voto do Redator Designado. Vencidos os Conselheiros Leonardo Henrique Pires Lopes, Wilson Antônio de Souza Correa e Damião Cordeiro de Moraes, que votaram pela existência de vício na desconsideração da contabilidade da recorrente; b) em dar provimento parcial ao recurso, nas preliminares, para excluir, devido à regra decadencial expressa no Inciso I, Art. 173 do CTN, as contribuições apuradas até 12/2000, anteriores a 01/2001, devido à existência de simulação. nos termos do voto do Redator designado. Vencidos os Conselheiros Leonardo Henrique Pires Lopes, Wilson Antônio de Souza Correa e Damião Cordeiro de Moraes, que votaram em aplicar a regra decadencial expressa no § 4º, Art. 150 do CTN, devido a não existência comprovada de simulação; c) em negar provimento ao recurso, nos termos do voto do Redator designado. Vencidos os Conselheiros Leonardo Henrique Pires Lopes, Wilson Antônio de Souza Correa e Damião Cordeiro de Moraes que deram provimento ao recurso, por erro na realização da aferição.

Marcelo Oliveira -Presidente

Leonardo Henrique Pires Lopes - Relator

Mauro José Silva – Redator Designado

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Marcelo Oliveira (Presidente), Leonardo Henrique Pires Lopes, Wilson Antonio de Souza Correa, Bernadete de Oliveira Barros, Damião Cordeiro de Moraes e Mauro José Silva.

Relatório

Trata-se de Notificação Fiscal de Lançamento de Débito, lavrado em 11.10.2006, em desfavor de DELMONEGO E CIA LTDA., uma vez que teriam sido deixadas de recolher contribuições previdenciárias patronal, inclusive RAT e destinadas a Terceiros, incidentes sobre a remuneração paga aos segurados, bem como as contribuições previdenciárias devidas pelos empregados, no período de 01/1996 a 09/2006.

No Relatório Fiscal de fls. 536/590, o AFRFB afirma que a empresa ora Recorrente teria incorporado, através da 24ª alteração contratual realizada em 30.04.2003, diversas outras empresas, quais sejam L.L.R Comércio de Vestuário e Artigos Esportivos Ltda.; C.R.S. Comércio de Vestuário e Artigos Esportivos Ltda.; G.G.S. Comércio de Vestuário e Artigos Esportivos Ltda.; M.V.C. Comércio do Vestuário e Artigos Esportivos Ltda.; P.C.D. Comércio de Vestuário e Artigos Esportivos Ltda. e V.A.O. Comércio de Vestuário e Artigos Esportivos Ltda., registrada de fato na JUSESC em 05/11/2003.

A constituição de todas as empresas incorporadas teria ocorrido na mesma data, em 28.08.2000, indicando o funcionamento no mesmo endereço onde por vários anos foram estabelecimentos da DELMONEGO, ora autuada, chegando alguns a funcionar ao mesmo tempo.

Além disso, todos os sócios destas empresas eram ex-empregados da DELMONEGO, que voltaram à condição de empregados quando da posterior incorporação das pessoas jurídicas.

A ora autuada era quem determinava as demissões dos funcionários das empresas, beneficiadas pelo regime do SIMPLES, o que levaria a concluir que se tratavam de verdadeiras filiais e, os seus sócio gerentes, empregados da DELMONEGO.

Destacou, ainda, que a autuada não apresentou Livro Diário referente ao exercício de 1996, alegando que o mesmo havia sido furtado, apresentando, para tanto, Boletim de Ocorrência, cujo data de emissão teria sido alterada de 27.05.2001 para 27.05.2003.

Foram constatados registros de pagamentos feitos a seus funcionários em valor inferior ao efetivamente pago, o que foi confirmado também por diversas ações trabalhistas referentes a salários pagos por fora, em que foram feitos acordos sem contestação por parte da DELMONEGO, além de pagamentos com recursos não registrados em sua contabilidade, de pagamento de despesas diversas sem registro na contabilidade, bem como ausência de inscrição de empregados a seu serviço e de pagamento de estagiários sem registro na contabilidade nos exercícios de 2004 e 2005.

Da análise dos fatos supramencionados, a Autoridade Fiscal lavrou a presente NFLD tomando por base os seguinte fatos geradores:

- a) as remunerações pagas ou creditadas aos segurados empregados, lançadas por arbitramento e apuradas por aferição indireta, com base em percentuais médios mensais obtidos no comparativo entre os valores efetivamente pagos, informados em diversas reclamações trabalhistas, e

os declarados em Folha de Pagamento e GFIP (levantamentos SAR e SAG);

- b) as remunerações pagas, como sendo pró-labore, aos trabalhadores tidos como sócios gerentes da notificada, ora caracterizados seus segurados empregados - (levantamento DSG);
- c) as diferenças de remunerações pagas aos trabalhadores tidos como sócios gerentes da notificada, ora caracterizados seus segurados empregados, lançadas por arbitramento e apuradas por aferição indireta, com base em percentuais médios mensais obtidos no comparativo entre os valores efetivamente pagos, informados em diversas reclamações trabalhistas, e os declarados como sendo pró-labore (levantamentos DS1);
- d) as remunerações pagas e/ou creditadas aos segurados não inscritos - Jaqueline Eufrásio de Oliveira, período 09 a 13/2001, e Valdemar Alves de Oliveira, competência 06/1999 (levantamentos JEO e SVA);
- e) a remuneração paga ao segurado empregado Roberval José da Silveira, relativa ao período de 01/1996 a 02/1998, constante da sentença exarada na Ação Trabalhista nº. 1683/98 trazida aos autos às fls. 725/803 (levantamento RJS).

Inconformada, a ora Recorrente apresentou Defesa de fls. 1505/1520, tendo o Acórdão de fls. 1544/1548 julgado procedente o lançamento sob entendimento de que constam, nos autos, provas suficientes para comprovar a veracidade dos supracitados fatos geradores os quais ensejaram a incidência dos arts. 20, 22 e 33 da Lei 8.212/91.

Irresignada, a empresa autuada interpôs Recurso Voluntário de fls. 1556/1573, alegando em síntese:

- a) a nulidade da presente NFLD pela ausência de prévio e regular processo administrativo de arbitramento, com amplo acesso ao contraditório;
- b) o alcance da decadência ao tributos com fato gerador anterior a 10/2001;
- c) a indevida aplicação da taxa SELIC ao montante devido, a título de juros de mora;
- d) o não cabimento do lançamento da contribuição para o INCRA, vez que a empresa, ora Recorrente, atua de forma exclusivamente voltada para atividades urbanas;
- e) o arbitramento por presunção fiscal decorreu em parte de reclamações trabalhistas de ex-empregados, alicerçado unicamente nos depoimentos prestados nos processos e nos acordos firmados pela Recorrente, não havendo que se falar, contudo, em relação de trabalho.

- respectivos autos, para por a termo os referidos litígios.

Sem Contra-razões.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Leonardo Henrique Pires Lopes, Relator

Dos Pressupostos de Admissibilidade

Sendo tempestivo, conheço do Recurso e passo ao seu exame.

Decadência

De início, cumpre destacar a decadência dos períodos anteriores a 10/2001. No caso em apreço, a NFLD em questão fora emitida em 10.10.2006 e cientificada ao contribuinte em 11.10.2006, abrangendo as competências de 01/1996 a 09/2006.

Ressalte-se, ainda, tendo em vista o entendimento de outros membros desta Colenda Turma, que a data de início da fiscalização ocorreu em 05.09.2006, tendo o contribuinte tomado ciência dia 02.06.2006, conforme Mandado de Procedimento Fiscal acostado às fls. 616.

Sendo o prazo decadencial previsto no Código Tributário Nacional de 5 anos, quando houver descumprimento de obrigação tributária principal de tributos sujeitos a lançamento por homologação, como é o caso das contribuições previdenciárias em comento (art. 150, §4º), as competências anteriores a 10/2001 foram atingidas pela decadência.

É bem verdade que os artigos 45 e 46 da Lei 8.212, de 24/07/1991, previam prazo de 10 anos para constituir o crédito tributário. Ocorre que, nas sessões plenárias dos dias 11 e 12/06/2008, respectivamente, o Supremo Tribunal Federal - STF, por unanimidade, declarou inconstitucionais aqueles dispositivos legais 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 judiciais ou entre esses e a administração pública, controvérsia atual que acarrete grave insegurança jurídica e relevante multiplicação de processos sobre idêntica questão.

Temos que 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.

Assim, afastado por inconstitucionalidade o artigo 45 da Lei nº 8.212/91, resta verificar qual regra de decadência prevista no Código Tributário Nacional - CTN se aplica ao caso concreto.

No caso em apreço, inclino-me à tese jurídica na Súmula Vinculante nº 08 para acatar o prazo decadencial exposto no Código Tributário Nacional, artigo 150, §4º:

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.

§ 1º O pagamento antecipado pelo obrigado nos termos deste artigo extingue o crédito, sob condição resolutória da ulterior homologação ao lançamento.

§ 2º Não influem sobre a obrigação tributária quaisquer atos anteriores à homologação, praticados pelo sujeito passivo ou por terceiro, visando à extinção total ou parcial do crédito.

§ 3º Os atos a que se refere o parágrafo anterior serão, porém, considerados na apuração do saldo porventura devido e, sendo o caso, na imposição de penalidade, ou sua graduação.

§ 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.

Desta feita, considerando que a consolidação do crédito previdenciário se deu em 10.10.2006 e que a autuação abrange fatos geradores ocorridos entre 01/1996 a 09/2006, tenho como certo que se encontra afetado pela decadência o crédito tributário decorrente de fatos geradores ocorridos entre 01/1996 e 09/2001.

Da irregular desconsideração da contabilidade da empresa

O AFRFB afirma, no seu Relatório Fiscal, que diversos fatos deram ensejo à desconsideração da contabilidade da empresa, podendo ser citados:

- 1) Pagamento de estagiários não registrados na contabilidade da empresa nos anos de 2004 e 2005;
- 2) Despesas diversas não anotadas, tais quais compra de vale transporte, pagamentos de aluguéis e condomínios;
- 3) Não apresentação do livro diário substituto correspondente ao ano de 2000;
- 4) Divergência entre lucros e prejuízos acumulados na contabilidade nos anos de 1998 a 2000;
- 5) Divergência entre o balancete, livro diário e razão na no exercício de 1999;
- 6) Ausência de registro em títulos próprios da contabilidade valores relativos às contribuições previdenciárias nos anos de 2000 a 2004, ao lançar descontos e retenções diretamente como redutora de despesas, bem como valor das guias de recolhimento a débitos destas mesmas contas, em afronta ao princípio contábil da competência.

Em primeiro lugar, cumpre destacar que a maioria dos fatos que motivou a descon sideração da contabilidade da empresa ocorreu durante o período decaído, cujos fatos geradores não são mais objeto de análise por este Conselho.

Assim, a existência de irregularidades nos documentos contábeis da empresa, durante o período de 01/1999 a 09/2001, não devem ser consideradas para se admitir a aferição indireta, porquanto os fatos que pretendiam provar não estão sendo analisados neste momento, além de que a irregularidade nos anos de 1999 e de 2000 não implica a dos anos seguintes.

Na verdade, caberia à fiscalização apontar em cada ano a irregularidade da contabilidade de tal monta que lhe tornasse imprestável para provar os fatos a que se destina, não podendo a irregularidade do ano de 2000 fundamentar o arbitramento do ano de 2006.

Em segundo lugar, em relação ao período não decaído (de 09/2001 a 09/2006), em que a fiscalização apontou irregularidades na contabilidade, verifica-se que tais fatos também não são suficientes para tornar imprestável a sua análise, pois ainda que indiquem uma incorreção nos registros da empresa, não têm qualquer repercussão tributária, ao menos no tocante à ocorrência de fato gerador de contribuição previdenciária.

Veja-se que sobre o pagamento de estagiários não registrados na contabilidade da empresa nos anos de 2004 e 2005 não incide contribuição previdenciária. Estagiários são contribuintes facultativos à previdência social, não sendo a sua remuneração tributada.

Importa destacar que a hipótese dos autos não é a de anotação indevida de empregado como estagiário, quando então deveria haver o recolhimento das contribuições em comento, mas tão-somente a de não registrar devidamente os valores pagos àqueles que não são segurados obrigatórios.

A aferição indireta é o meio admitido pelo legislador quando a fiscalização constatar que a contabilidade não registra o movimento real de remuneração dos segurados a seu serviço, do faturamento e do lucro (art. 33, §6º da Lei nº 8.212/1991).

Ora, a própria lei deixa evidente que a aferição indireta será utilizada quando não houver movimento real de remuneração dos segurados, do faturamento e do lucro, o que significa dizer que somente os dados que tenham repercussão no recolhimento de contribuições previdenciárias, registrados incorretamente na contabilidade, é que serão fundamento para o arbitramento, o que não é o caso

Quanto à ausência de registro em títulos próprios da contabilidade de valores relativos a contribuições previdenciárias, não se pode perder de vista que o erro apontado é de lançar descontos e retenções diretamente como redutora de despesas, bem como valor das guias de recolhimento a débitos destas mesmas contas, em afronta ao princípio contábil da competência.

Tais registros indevidos, contudo, poderiam ensejar aplicação de multa punitiva por descumprimento de obrigação acessória, mas não a aferição indireta das contribuições previdenciárias eventualmente devidas.

Entendimento contrário levaria à conclusão absurda de que toda vez em que houvesse descumprimento de obrigação acessória, seria possível a aferição indireta dos valores devidos pelo contribuinte.

Para a utilização do arbitramento, é imprescindível que a contabilidade seja insuficiente para registrar fielmente a ocorrência dos fatos geradores e o montante devido a título de contribuições previdenciárias, o que não foi apontado pelo AFRFB.

Por essas razões, reconheço a nulidade do lançamento em comento.

Da arbitrariedade na aferição indireta – presunção de percentual de pagamentos “por fora”

O lançamento por arbitramento, desconsiderando a contabilidade da empresa, já é motivo suficiente para se reconhecer a sua nulidade.

Ocorre que não se pode deixar de destacar outro vício contido na NFLD em comento, no tocante à metodologia aplicada para aferição indireta das contribuições previdenciárias, partindo do pressuposto que a empresa pratica pagamentos de salário “por fora”, conforme teria sido noticiado por diversas reclamações trabalhistas movidas contra a empresa (Relatório Fiscal às fls. 582/585).

Assim, foi efetuado um somatório de todas as parcelas de ações trabalhistas, em cada mês, e em seguida este total foi dividido pelo número destas ações, encontrando um percentual médio do que seria pago pela empresa “por fora”. Em seguida, esse percentual foi multiplicado pelo valor da folha de pagamento mensal apresentada pela empresa, em cada mês, resultando em uma diferença arbitrada.

Para os meses a partir de junho/2001, foi mantido o último percentual de 60,69% encontrado na reclamação trabalhista movida por Jeferson da Cunha (fls. 593) para todo o período subsequente abrangido pela fiscalização, tendo em vista que outros fatores levariam a crer que a empresa manteria a prática de pagamento “por fora”.

Tais percentuais foram aplicados para se verificar o salário-de-contribuição tanto dos empregados das empresas tidas como simuladas quanto dos seus sócios, considerados verdadeiros empregados da empresa autuada.

Ocorre que a fiscalização, embora tenha afirmado que outros fatos levariam a crer que a empresa manteria a prática de pagamento por fora, não apontou qualquer desses fatos.

Na verdade, os indícios de pagamento a maior do que o efetivamente registrado na contabilidade decorrem unicamente da existência de reclamações trabalhistas nas quais foram firmados acordos.

Transações não podem servir como reconhecimento da empresa dos fatos apontados pelos reclamantes. A assinatura de acordo faz parte da estratégia empresarial,

quando se verificam os custos e benefícios do prosseguimento da ação judicial e as chances de insucesso, sobretudo considerando a condição de hipossuficiente do reclamante e a sua probabilidade de êxito.

Assim, não podem indicar reconhecimento por parte da empresa do pedido do reclamante, no tocante à existência de pagamentos a maior do que o efetivamente registrado.

Além disso, os períodos a que se referem as reclamações trabalhistas apontadas pela fiscalização são anteriores aos fatos geradores ora sob análise, uma vez que todas antecedem o mês de setembro/2001 (períodos afetados pela decadência).

Neste diapasão, o fato de uma empresa ter pago “por fora” aos segurados que lhe prestaram serviço não significa que em todos os períodos subsequentes teria mantido tal prática. Caberia à fiscalização apontar indícios desses pagamentos a maior do que o registrado também em relação aos anos de 2002 em diante, o que não foi feito.

Por fim, o percentual uniforme de 60,69% aplicado para os fatos geradores ocorridos a partir de junho/2001 foi obtido irrazoavelmente, pois decorreu do percentual encontrado a título de pagamento “por fora” na última ação trabalhista movida contra a empresa e identificada pela auditoria fiscal.

Ora, ainda que se admitisse que os valores apontados na reclamatória trabalhista de fato correspondiam à realidade fática, jamais se poderia presumir que esse seria o percentual utilizado pela empresa também em relação a todos os demais períodos, pois uma situação verificada em junho/2001 possivelmente não seria a mesma no ano de 2006.

Assim, não só a extensão dos efeitos dos pagamentos verificados “por fora” quanto o próprio percentual utilizado afrontam direta a razoabilidade, afastando-se da verdade material, configurando arbitrariedade na verificação de contribuições previdenciárias recolhidas a menor e da quantificação destes valores.

Também por essa razão é que declaro a nulidade da autuação em comento.

Do vício material

Ante os vícios apontados no lançamento fiscal, importa destacar o seu caráter material, vez que relativo aos próprios requisitos necessários à metodologia do lançamento aplicado, à configuração do descumprimento da obrigação, no caso principal, e à quantificação do montante devido pela empresa. Em outras palavras, refere-se ao próprio conteúdo do lançamento.

Destaque-se que, quando se trata de ato administrativo, como o lançamento tributário, por exemplo, é no Direito Administrativo que encontramos as regras especiais de validade dos atos praticados pela Administração Pública: competência, motivo, conteúdo, forma e finalidade. Assim, é formal, o vício que contamina o ato administrativo em seu elemento “forma”; por toda a doutrina, cito a Professora Maria Sylvia Zanella Di Pietro.¹ Segundo a mesma autora, o elemento “forma” comporta duas concepções: uma restrita, que considera forma como a exteriorização do ato administrativo (por exemplo: auto-de-infração) e

¹ DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella: Direito Administrativo, São Paulo: Editora Atlas, 11ª edição, páginas 187 a

outra ampla, que inclui todas as demais formalidades (por exemplo: precedido de MPF, ciência obrigatória do sujeito passivo, oportunidade de impugnação no prazo legal etc), isto é, esta última confunde-se com o conceito de procedimento, prática de atos consecutivos visando à consecução de determinado resultado final.

Observe-se, pois, o que reza o art. 2º da Lei de Ação Popular 4.717/65 acerca da matéria elucidada no que pese à conceituação de vício formal:

Art. 2º São nulos os atos lesivos ao patrimônio das entidades mencionadas no artigo anterior, nos casos de:

(...)

Parágrafo único. Para a conceituação dos casos de nulidade observar-se-ão as seguintes normas:

a) a incompetência fica caracterizada quando o ato não se incluir nas atribuições legais do agente que o praticou;

b) o vício de forma consiste na omissão ou na observância incompleta ou irregular de formalidades indispensáveis à existência ou seriedade do ato;

Portanto, a concepção de “forma” não se confunde com o “conteúdo” material. A materialidade é um requisito de validade através do qual o ato administrativo, praticado porque o motivo que o deflagra ocorreu, é exteriorizado para a realização da finalidade determinada pela lei. E quando se diz “exteriorização”, deve-se concebê-la como a materialização de um ato de vontade através de determinado instrumento. Com isso, tem-se que conteúdo e forma não se confundem: um mesmo conteúdo pode ser veiculado através de vários instrumentos, mas somente será válido nas relações jurídicas entre a Administração Pública e os administrados, aquele prescrito em lei.

Ademais, nas relações de direito público, a forma confere segurança ao administrado contra investidas arbitrárias da Administração. Os efeitos dos atos administrativos impositivos ou de império são quase sempre gravosos para os administrados, daí a exigência legal de formalidades ou ritos.

No caso do ato administrativo de lançamento, a Notificação Fiscal com todos os seus relatórios e elementos extrínsecos é o instrumento de constituição do crédito tributário. E a sua lavratura se dá em razão da ocorrência do fato descrito pela regra-matriz como gerador de obrigação tributária, exigindo-se, sempre, a indicação motivada do fato que ensejou a sua ocorrência, bem como a sua quantificação, sobretudo quando não tiver por base os registros contábeis da empresa autuada.

Quando apontada apenas a existência de recolhimento a menor de contribuição previdenciária, sem, contudo, indicar concretamente os fatos que levariam à essa conclusão, mitiga-se o contraditório e impede-se o curso natural do devido processo legal. É o que a jurisprudência deste Conselho denomina de **vício material**:

*PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. RECURSO EX OFFICIO – É nulo o Ato Administrativo de Lançamento, formalizado com inegável **insuficiência na descrição dos fatos, não permitindo que o sujeito passivo pudesse exercitar, como***

lhe outorga o ordenamento jurídico, o amplo direito de defesa, notadamente por desconhecer, com a necessária nitidez, o conteúdo do ilícito que lhe está sedo imputado. Trata-se, no caso, de nulidade pro vício material, na medida em que falta conteúdo ao ato, o que implica inoccorrência da hipótese de incidência. Recurso negado. (Acórdão nº 101-94049 IRPJ - AF - lucro real, de 06/12/2002 da Primeira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes)

Outrossim, conforme acórdão retro transcrito, restará configurado o vício quando há equívocos na construção do lançamento, artigo 142 do CTN, o que é o caso dos autos.

Desta feita, estar-se diante de incontroverso vício material do lançamento em questão, devendo a NFLD objeto do presente processo administrativo ser anulada.

Da Conclusão

Em virtude do exposto, conheço do Recurso, para, no mérito, DAR-LHE PROVIMENTO, reconhecendo a nulidade por vício material do lançamento.

É como voto.

Sala das Sessões, em 15 de abril de 2011

Leonardo Henrique Pires Lopes

Voto Vencedor

Conselheiro Mauro José Silva, Redator designado.

Apresentamos nosso voto divergente em relação à posição do eminente relator quanto à decadência e à aferição indireta.

DECADÊNCIA

A aplicação da decadência suscita o esclarecimento de duas questões essenciais: o prazo e o *dies a quo* ou termo de início.

O prazo decadencial para as contribuições sociais especiais para a seguridade social, que era objeto de disputa com relação à aplicação do que dispunha a Lei 8.212/1991 – dez anos - ou o CTN – cinco anos, suscitou o surgimento de súmula vinculante do Supremo Tribunal Federal (STF).

Nas sessões plenárias dos dias 11 e 12/06/2008, respectivamente, o 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 o 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, todos os órgãos judiciais e administrativos devem acatar o conteúdo da Súmula Vinculante nº. 08.

Temos, então, que a partir da edição da Súmula Vinculante nº 08 o prazo decadencial das contribuições sociais especiais destinadas para a seguridade social é de cinco anos.

Definido o prazo decadencial, resta o esclarecimento sobre o seu *dies a quo*.

Como podemos extrair dos trechos citados acima, a referida súmula trata, no que se refere à decadência, da definição de seu prazo – 05 anos – em harmonia com o previsto no CTN -, deixando o *dies a quo* do prazo decadencial para ser definido segundo as regras constantes do art. 150, §4º ou do art. 173, inciso I do CTN.

A regra geral para aplicação dos termos iniciais da decadência encontra-se disciplinada no art. 173 CTN:

“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;

II - da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, o lançamento anteriormente 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.”

Quis o legislador dispensar tratamento diferenciado para os contribuintes que antecipassem seus pagamentos, cumprindo suas obrigações tributárias corretamente junto a Fazenda Pública, fixando o termo inicial do prazo decadencial anterior ao do aplicado na regra geral, no dispositivo legal do §4º do art. 150 do CTN, *in verbis* :

“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.

§ 1º O pagamento antecipado pelo obrigado nos termos deste artigo extingue o crédito, sob condição resolutória da ulterior homologação do lançamento.

(...).

§ 4º Se a lei não fixar prazo à 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.”

Observe-se, pois que, da definição do termo inicial do prazo de decadência, há de se considerar o cumprimento pelo sujeito passivo do dever de interpretar a legislação aplicável para apurar o montante devido e efetuar o pagamento ou o recolhimento do tributo ou contribuição correspondente a determinados fatos jurídicos tributários.

Nesta mesma linha transcrevemos algumas posições doutrinárias:

Misabel Abreu Machado Derzi, *Comentários ao Código Tributário Nacional*, coordenado por Carlos Valder do Nascimento, Ed. Forense, 1997, pág. 160 e 404:

“A inexistência do pagamento devido ou a eventual discordância da Administração com as operações realizadas pelo sujeito

passivo, nos tributos lançados por homologação, dão ensejo ao lançamento de ofício, na forma disciplinada pelo art. 149 do CTN, e eventual imposição de sanção.” (auto de infração).

“O prazo para homologação do pagamento, em regra, é de cinco anos, contados a partir da data da ocorrência do fato gerador da obrigação. Portanto a forma de contagem é diferente daquela estabelecida no art. 173, própria para os demais procedimentos, inerentes ao lançamento com base em declaração ou de ofício. Trata-se de prazo mais curto, menos favorável a Administração, em razão de ter o contribuinte cumprido com seu dever tributário e realizado o pagamento do tributo.”.

Luciano Amaro, *Direito Tributário Brasileiro*, Ed. Saraiva, 4a Ed., 1999, pág. 352:

“Se porém o devedor se omite no cumprimento do dever de recolher o tributo, ou efetua recolhimento incorreto, cabe a autoridade administrativa proceder ao lançamento de ofício (em substituição ao lançamento por homologação, que se frustrou em razão da omissão do devedor), para que possa exigir o pagamento do tributo ou da diferença do tributo devido.”.

Relator:

Sob o mesmo enfoque, no Acórdão CSRF/01-01.994, manifestou-se o

“O lançamento por homologação pressupõe o pagamento do crédito tributário apurado pelo contribuinte, prévio de qualquer exame da autoridade lançadora. Segundo preceitua o art. 150 do Código Tributário Nacional, o direito de homologar o pagamento decai em cinco anos, contados da data da ocorrência do fato gerador, exceto nos casos de fraude, dolo ou simulação, situações previstas no § 4º do referido artigo 150.

O que se homologa é o pagamento efetuado pelo contribuinte, consoante dessume-se do referido dispositivo legal. O que não foi pago não se homologa, porque nada há a ser homologado.

Se o contribuinte nada recolheu, se houve insuficiência de recolhimento e estas situações são identificadas pelo Fisco, estamos diante de uma hipótese de lançamento de ofício.

Trata-se de lançamento ex officio cujo termo inicial da contagem do prazo de decadência é aquele definido pelo artigo 173 do Código Tributário Nacional, ou seja, o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.” (negrito da transcrição).

O Superior Tribunal de Justiça (STJ), que durante anos foi bastante criticado pela doutrina por adotar a tese jurídica da aplicação cumulativa do art. 150, §4º com o art. 173, inciso I, julgou em maio de 2009 o Recurso Especial 973.933 – SC (transitado em julgado em outubro de 2009) como recurso repetitivo e definiu sua posição mais recente sobre o assunto, conforme podemos conferir na ementa a seguir transcrita:

PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ARTIGO 543-C, DO CPC. TRIBUTÁRIO. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. INEXISTÊNCIA DE PAGAMENTO ANTECIPADO. DECADÊNCIA DO DIREITO DE O FISCO CONSTITUIR O CRÉDITO TRIBUTÁRIO. TERMO INICIAL. ARTIGO 173, I, DO CTN. APLICAÇÃO CUMULATIVA DOS PRAZOS PREVISTOS NOS ARTIGOS 150, § 4º, e 173, do CTN. IMPOSSIBILIDADE.

1. O prazo decadencial quinquenal para o Fisco constituir o crédito tributário (lançamento de ofício) conta-se do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, nos casos em que a lei não prevê o pagamento antecipado da exação ou quando, a despeito da previsão legal, o mesmo incorre, sem a constatação de dolo, fraude ou simulação do contribuinte, inexistindo declaração prévia do débito (Precedentes da Primeira Seção: Resp 766.050/PR, Rel. Ministro Luiz Fux, julgado em 28.11.2007, DJ 25.02.2008; AgRg nos EREsp 216.758/SP, Rel. Ministro Teori Albino Zavascki, julgado em 22.03.2006, DJ 10.04.2006; e EREsp 276.142/SP, Rel. Ministro Luiz Fux, julgado em 13.12.2004, DJ 28.02.2005).

2. É que a decadência ou caducidade, no âmbito do Direito Tributário importa no perecimento do direito potestativo de o Fisco constituir o crédito tributário pelo lançamento, e, consoante doutrina abalizada, encontra-se regulada por cinco regras jurídicas gerais e abstratas, entre as quais figura a regra da decadência do direito de lançar nos casos de tributos sujeitos ao lançamento de ofício, ou nos casos dos tributos sujeitos ao lançamento por homologação em que o contribuinte não efetua o pagamento antecipado (Eurico Marcos Diniz de Santi, "Decadência e Prescrição no Direito Tributário", 3ª ed., Max Limonad São Paulo, 2004, págs. 163/210).

3. O dies a quo do prazo quinquenal da aludida regra decadência rege-se pelo disposto no artigo 173, I, do CTN, sendo certo que o "primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado" corresponde, iniludivelmente, ao primeiro dia do exercício seguinte à ocorrência do fato imponible, ainda que se trate de tributos sujeitos a lançamento por homologação, revelando-se inadmissível a aplicação cumulativa/concorrente dos prazos previstos nos artigos 150, § 4º, e 173, do Codex Tributário, ante a configuração de desarrazoado prazo decadencial decenal (Alberto Xavier, "Do Lançamento no Direito Tributário Brasileiro", 3ª ed., Ed. Forense, Rio de Janeiro, 2005, págs. 91/104; Luciano Amaro, "Direito Tributário Brasileiro", 10ª ed., Ed. Saraiva, 2004, págs. 396/400; e Eurico Marcos Diniz de Santi, "Decadência e Prescrição no Direito Tributário", 3ª ed., Max Limonad, São Paulo, 2004, págs. 183/199).

Extraí-se do julgado acima transcrito que o STJ, além de afastar a aplicação cumulativa do art. 150, §4º com o art. 173, inciso I, definiu que o *dies a quo* para a decadência nos casos de tributos sujeitos ao lançamento por homologação somente será aquele da data do fato gerador quando o contribuinte tiver realizado o pagamento antecipado. Nos demais casos, deve ser aplicado o dispositivo do art. 173, inciso I.

Apesar de contribuir para clarificar a aplicação da decadência, tal julgado não eliminou por completo as possíveis dúvidas do aplicador da lei. Entre elas, a que nos interessa no momento é a seguinte: qualquer pagamento feito pelo contribuinte relativo ao tributo e ao período analisado desloca a regra do *dies a quo* da decadência do art. 173, inciso I para o art. 150, § 4º?

Nossa resposta é: não. O pagamento antecipado realizado só desloca a aplicação da regra decadencial para o art. 150, §4º em relação aos fatos geradores considerados pelo contribuinte para efetuar o cálculo do montante a ser pago antecipadamente. Fatos não considerados no cálculo, seja por omissão dolosa ou culposa, se identificados pelo fisco durante procedimento fiscal que antecede o lançamento, permanecem com o *dies a quo* do prazo decadencial regido pelo art. 173, inciso I. Vale dizer que a aplicação da regra decadencial do art. 150, §4º refere-se aos aspectos materiais dos fatos geradores já admitidos pelo contribuinte. Afinal, não se homologa, não se confirma o que não existiu. Assim, mesmo estando obrigados a reproduzir as decisões definitivas de mérito do STJ, por conta da alteração do Regimento do CARF pela Portaria 586 de 26/12/2010, manteremos nossa posição quanto a esse aspecto, uma vez que a decisão daquele Tribunal Superior não esclarece a dúvida quanto à abrangência do pagamento antecipado.

Definida a aplicação da regra decadencial do art. 173, inciso I, precisamos tomar seu conteúdo para prosseguirmos:

“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;”

Da leitura do dispositivo, extraímos que este define o *dies a quo* do prazo decadencial como o “primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado”. Mas ainda precisamos definir a partir de quando o lançamento pode ser efetuado. No Resp 973.933-SC, o STJ entendeu que o lançamento poderia ser efetuado a partir da ocorrência do fato gerador, mas não partilhamos desse entendimento. Aqui tratamos de lançamento de ofício e sabemos que este só pode ser realizado após a constatação da omissão do contribuinte em relação ao seu dever de calcular o montante do tributo a ser antecipado e realizar o pagamento. Seria possível, no dia seguinte ao fato gerador, a fiscalização efetuar lançamento de ofício, com aplicação de penalidades, sabendo que o contribuinte ainda dispõe de prazo legal para efetuar o pagamento? Evidentemente que não, pois, insistimos, o lançamento de ofício só pode ser realizado após transcorrido o prazo para o contribuinte efetuar o pagamento. Não pode passar sem ser notado que para fatos geradores ocorridos no último mês do ano essa circunstância pode ser relevante. No caso das contribuições regidas pela Lei 8.212/91, por exemplo, o prazo para pagamento, desde outubro de 2008 conforme estabelecido pela Lei 11.933/2009, é o 20º dia do mês subsequente ao da competência. Logo, os fatos geradores ocorridos em dezembro de 20XX ensejam crédito tributário que deve ser adimplido em janeiro de 20(XX+1), o que resulta em considerar que o lançamento somente poderia ser

realizado em 20(XX+1) e o *dies a quo* da decadência somente ocorre no primeiro dia de janeiro de 20(XX+2). Não obstante nossa posição sobre os fatos geradores ocorridos em dezembro de cada ano, deixamos de aplicá-la a partir de janeiro de 2011 em virtude do conteúdo do art. 62-A do Regimento deste CARF que obriga a todos os Conselheiros a reproduzir as decisões definitivas de mérito proferidas pelo STJ julgados na sistemática do art. 543-C. Assim, mesmo para fatos geradores ocorridos em dezembro de cada ano, consideraremos o *dies a quo* em primeiro de janeiro do ano subsequente, no caso de aplicação do art. 173, inciso I.

Então, para o lançamento do crédito tributário de contribuições sociais especiais destinadas à seguridade social, seja este oriundo de tributo ou de penalidade pelo não pagamento da obrigação principal, o prazo decadencial é de cinco anos contados a partir do primeiro do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, no caso dos fatos geradores para os quais não houve qualquer pagamento por parte do contribuinte, em atendimento ao disposto no art. 173, inciso I do CTN. Para o lançamento de ofício em relação aos aspectos materiais dos fatos geradores relacionados a pagamentos efetuados pelo contribuinte nas situações em que não haja caracterização de dolo, fraude ou sonegação, o *dies a quo* da decadência é a data da ocorrência do fato gerador, conforme preceitua o art. 150, §4º do CTN.

Para a aplicação do art. 150, § 4º, entretanto, temos que atentar para o texto do referido dispositivo:

§ 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.

Notamos que o texto legal refere-se a uma homologação tácita por parte da Fazenda Pública – “considera-se homologado” é a expressão utilizada - no caso de expirado o prazo de cinco anos do fato gerador sem que o fisco “se tenha pronunciado”. A interpretação mais comum desse trecho conclui que o pronunciamento a que se refere o dispositivo deve ser entendido como a homologação expressa ou a conclusão do lançamento de ofício com a ciência do sujeito passivo. Discordamos de tal entendimento. A expressão “pronunciado” não conduz a uma interpretação inequívoca de que equivale a homologação expressa ou lançamento de ofício. O verbo pronunciar, no dicionário Michaelis, é associado a diversos sentidos possíveis, entre eles, “emitir a sua opinião, manifestar o que pensa ou sente “. Quando a Fazenda Pública inicia fiscalização sobre um tributo em um período, está se manifestando, se pronunciando no sentido de que irá realizar a atividade prevista no art. 142 do CTN. Caso o §4º do art. 150 quisesse exigir a homologação expressa e não um simples pronunciamento, teria feito referência ao conteúdo do *caput* do mesmo artigo que define os contornos de tal atividade, mas preferiu a expressão “pronunciado”. Com esse entendimento concluímos que, iniciada a fiscalização, a decadência em relação a todos os fatos geradores ainda não atingidos pela homologação tácita, passa a ser submetida à regra geral de tal instituto, ou seja, passa a ser regida pelo art. 173, inciso I. Ressaltamos que não se trata de interrupção ou suspensão do prazo decadencial, mas de um deslocamento da regra aplicável.

Vejamos um exemplo. Considerando que uma fiscalização tenha sido iniciada em 06/20XX em relação a um tributo para o qual o sujeito passivo exerceu a atividade dele exigida pela lei, ou seja, o sujeito passivo realizou sua escrituração, prestou as

informações ao fisco e antecipou, se foi o caso, algum pagamento. Nesse caso teria ocorrido a homologação tácita em relação aos fatos geradores ocorridos até 05/20(XX-5). Os fatos geradores ocorridos depois de 20(XX-5) poderão ser objeto de lançamento de ofício válido, desde que este seja cientificado ao sujeito passivo antes de transcorrido o prazo previsto no art. 173, inciso I.

Feitas tais considerações jurídicas gerais sobre a decadência, passamos a analisar o caso concreto.

No caso, ficou evidenciado que a recorrente utilizou-se do artifício da simulação em relação à criação de empresas optantes pelo SIMPLES, o que nos leva a aplicar o *dies a quo* do art. 173, inciso I do CTN. Assim, ficam afastados do lançamento os fatos geradores ocorridos até 31/12/2000, o que inclui as competências 12 e 13 do respectivo ano em virtude do conteúdo do Resp 973.933 c/C ART. 62-A do RICARF.

Da aferição indireta

No mérito, o Relator concluiu pela nulidade da aferição indireta por entender não existirem motivos para a desconsideração da contabilidade da empresa e por ter vislumbrado arbitrariedade no critério de apuração da base de cálculo.

Divergimos da posição do eminente Relator.

A aferição indireta como método excepcional para apuração da base de cálculo da contribuição é legalmente prevista no §3º do art. 33 da Lei 8.212/91, conforme ressaltado pela fiscalização. Assim, quando a fiscalização constata que a contabilidade não registra o movimento real de remuneração dos empregados, do faturamento e do lucro, está legalmente autorizada a utilizar-se da aferição indireta, cabendo à empresa o ônus da prova em contrário.

In casu, foi sobejamente demonstrado no Relatório Fiscal os motivos que levaram à desconsideração de sua contabilidade. Destacamos dois deles: a recorrente utilizou-se do artifício da simulação em relação à criação de empresas optantes pelo SIMPLES e omissão na contabilização de verbas que afetam a remuneração, o faturamento e o lucro.

As referidas empresas optante pelo SIMPLES (LLR, CRS, GGS, MVC, PCD e VAO), fls. 538/539, foram criadas por meio de Contrato Social assinado no mesmo dia, 28/08/2000, registradas sequencialmente na JUCESP e foram incorporadas no mesmo dia 04/11/2003 pela Delmonego. Acrescente-se que tinham como endereços registrados aqueles idênticos a algumas filiais da recorrente. Esses fatos não foram combatidos pela recorrente que se limitou a combater a decadência, a falta de um procedimento prévio de aferição indireta e a Taxa Selic. O conjunto probatório, portanto, aponta para a existência de uma vontade formalizada diferente da real vontade das empresas, caracterizando um exemplo clássico de simulação. Dizemos exemplo clássico, pois é em tudo similar ao famoso Caso Grendene no qual uma empresa foi subdividida em oito de modo a possibilitar o enquadramento na sistemática mais vantajosa do lucro presumido. O mesmo foi feito pela recorrente em relação às seis empresas citadas só que, desta feita, o objetivo era esconder sob o manto de empresas optantes pelo SIMPLES algumas de suas filiais de modo a beneficiar-se daquele regime simplificado de recolhimento de tributos. Logo, no período de 28/08/2000 a 04/11/2003, a simulação perpetrada deixa óbvia a imprestabilidade da contabilidade da Delmonego em relação à remuneração dos trabalhadores a seu serviço.

Entre as despesas que podem afetar a remuneração, o faturamento e o lucro e que não foram contabilizadas, a fiscalização apontou, entre outras, aluguéis e vale transporte nos anos de 1997 a 2006, fls. 566/571.

Quanto à existência de pagamentos “por fora”, estes ficaram demonstrados em relação a ações trabalhistas que se referem aos anos de 1993 a 2000.

Pelo exposto, concluímos que há justificativa para a aferição indireta até 2006.

Tendo tratado da justificativa para aferição indireta, passamos ao critério adotado para esta.

Diferentemente do caso da legislação do imposto sobre a renda, a lei 8.212/91 não enumerou os critérios que devem ser adotados pela fiscalização para a aferição indireta, salvo no caso de obra de construção civil (critério proporcional à área construída). Se a contabilidade não registra o movimento real da remuneração, do faturamento e do lucro, a fiscalização poderá utilizar algum critério que possa ser reconhecido como possível de conduzir a um valor próximo da remuneração praticada. Qualquer critério que a fiscalização utilize nunca representará o movimento real remuneração dos empregados, do faturamento e do lucro, pois este somente a empresa poderia registrar em sua contabilidade e não o fez. Dependendo do caso teremos critérios que nos conduzirão à remuneração com alto grau de probabilidade e outros com menor grau de probabilidade. Em qualquer caso, a lei transfere à empresa o ônus de fazer prova em contrário. Somente podemos considerar inadmissível o critério absurdo, o critério que não tem possibilidade de conduzir, com algum grau de plausibilidade, à apuração da remuneração.

No caso em análise, a fiscalização apurou, nas diversas ações trabalhistas relacionadas em fls. 547/566, uma relação entre salários “por fora” e salários declarados para, em seguida, aplicar esse percentual nas remunerações registradas na contabilidade. Nas competências a partir de junho/2001 manteve o último percentual existente entre as ações judiciais, de 60,69%, para o período subsequente. Se a fiscalização constatou uma prática reiterada de pagamentos “por fora”, não podemos concluir que presumir que tal prática teve prosseguimento consubstancie um critério absurdo ou arbitrário para a aferição indireta. Como já dissemos, qualquer critério adotado na aferição indireta não conduzirá ao exato valor da remuneração, mas o critério adotado diante das circunstâncias fáticas é razoavelmente plausível. Por seu turno, a recorrente poderia ter apresentado elementos que afastassem a plausibilidade do critério adotado, mas seu Recurso Voluntário não fez qualquer referência ao critério adotado para a aferição indireta. Ou seja, a recorrente não se desincumbiu do ônus de fazer prova em contrário que lhe foi atribuído pelo 6º da Lei 8.212/91.

Pelo exposto, não vejo reparos a fazer no lançamento na parte da aferição indireta e voto por **DAR PROVIMENTO EM PARTE** ao Recurso Voluntário para excluir do lançamento os fatos geradores ocorridos até 31/12/2000, incluindo as competências 12 e 13 do respectivo ano, em virtude do Resp 973.933 c/c art. 62-A do RICARF.

(assinado digitalmente)

Mauro José Silva

Processo nº 10920.002955/2007-58
Acórdão nº **2301-02.012**

S2-C3T1
Fl. 1.600
