



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

Processo nº 11330.000187/2007-19
Recurso nº 164.110 Voluntário
Acórdão nº 2401-01.218 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 9 de junho de 2010
Matéria CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS
Recorrente GEFCO LOGISTICA DO BRASIL LTDA
Recorrida SECRETARIA DA RECEITA PREVIDENCIÁRIA - SRP

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/07/1999 a 31/08/2002

DOCUMENTAÇÃO QUE NÃO APRESENTA DADOS SUFICIENTES PARA VERIFICAÇÃO DA REGULARIDADE FISCAL. POSSIBILIDADE DE APURAÇÃO DAS CONTRIBUIÇÕES MEDIANTE ARBITRAMENTO.

Ao exibir documentos e esclarecimentos insuficientes para verificação de sua regularidade fiscal, o sujeito passivo abre ao fisco a possibilidade de arbitrar o tributo devido, sendo do contribuinte o ônus de fazer prova em contrário.

CONTRIBUIÇÃO PARA O INCRA. SUJEIÇÃO DAS EMPRESAS URBANAS.

É legítima a cobrança da contribuição para o INCRA das empresas urbanas.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 01/07/1999 a 31/08/2002

PREVIDENCIÁRIO. NFLD. CONTRIBUIÇÕES PARA A SEGURIDADE SOCIAL. PRAZO PRESCRICIONAL. IMPOSSIBILIDADE RECONHECIMENTO. De conformidade com o artigo 174 do Código Tributário Nacional, o reconhecimento da prescrição do crédito tributário depende da constituição definitiva da exigência fiscal, que somente ocorrerá após decisão final na esfera administrativa, mesmo nos casos da lavratura de NFLD lançando contribuições já declaradas em GFIP, uma vez inexistir ação de cobrança capaz de escorar a possibilidade de decretação da prescrição do débito.

CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. DECADÊNCIA. PRAZO QUINQUENAL. O prazo decadencial para a constituição dos créditos previdenciários é de 05 (cinco) anos, nos termos dos dispositivos legais constantes do Código Tributário Nacional, tendo em vista a declaração da inconstitucionalidade do artigo 45 da Lei nº 8.212/91, pelo Supremo Tribunal

[Assinaturas manuscritas]

Federal, nos autos dos RE's nºs 556664, 559882 e 560626, oportunidade em que fora aprovada Súmula Vinculante nº 08, disciplinando a matéria. Tratando-se de tributo sujeito ao lançamento por homologação, havendo a ocorrência de pagamento, é entendimento majoritário deste Colegiado a aplicação do prazo decadencial de 05 (cinco) anos, contados da ocorrência do fato gerador do tributo, nos termos do artigo 150, § 4º, do Códex Tributário, ressalvados entendimentos pessoais dos julgadores a propósito da importância ou não da antecipação de pagamento para efeito da aplicação do instituto.

NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO. DOLO, FRAUDE OU SIMULAÇÃO. SIMPLES INFORMAÇÃO DE REPRESENTAÇÃO FISCAL. NÃO CARACTERIZAÇÃO. A simples informação no Relatório Fiscal da Notificação da existência de Representação Fiscal para Fins Penais, a exemplo da simples omissão de rendimentos/receitas, sem que haja uma perfeita demonstração da conduta do contribuinte com o fito de sonegar tributos, não é capaz de comprovar a ocorrência de dolo, fraude ou simulação de maneira a deslocar o prazo decadencial do artigo 150, § 4º, para o artigo 173, inciso I, do Código Tributário Nacional.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/07/1999 a 31/08/2002

PEDIDO DE PRORROGAÇÃO DO PRAZO PARA IMPUGNAR. AUSÊNCIA DE PREVISÃO LEGAL. INDEFERIMENTO.

Os requerimentos para dilação do prazo de defesa devem ser indeferidos, por não haver norma garantindo tal medida.

RELATÓRIO FISCAL QUE RELATA A OCORRÊNCIA DO FATO GERADOR, APRESENTA A FUNDAMENTAÇÃO LEGAL DO TRIBUTO LANÇADO E ENFOCA A APURAÇÃO DA MATÉRIA TRIBUTÁVEL. CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA. INOCORRÊNCIA.

Não se vislumbra cerceamento ao direito de defesa do sujeito passivo, quando as peças que compõem o lançamento lhe fornecem os elementos necessários ao pleno exercício faculdade de impugnar a exigência.

INCONSTITUCIONALIDADE DE LEI OU ATO NORMATIVO. IMPOSSIBILIDADE DE CONHECIMENTO NA SEARA ADMINISTRATIVA.

À autoridade administrativa, via de regra, é vedado o exame da constitucionalidade ou legalidade de lei ou ato normativo vigente.

ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

Período de apuração: 01/07/1999 a 31/08/2002

RELATÓRIO DE REPRESENTANTES LEGAIS. INEXISTÊNCIA DE RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA.

O Relatório de Representantes Legais representa mera formalidade exigida pelas normas de fiscalização, em que é feita a discriminação das pessoas que representavam a empresa ou participavam do seu quadro societário no período do lançamento, não acarretando, na fase administrativa do procedimento, qualquer responsabilização das pessoas constantes daquela relação.

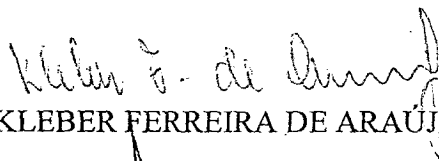
RECURSO VOLUNTÁRIO PROVIDO EM PARTE.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros da 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária da Segunda Seção de Julgamento, I) Por maioria de votos, em rejeitar a preliminar de prescrição relativas aos levantamentos “FP – FOLHA DE PAGAMENTO” e “GF - GFIP” em acolher a preliminar de decadência até a competência 02/2002. Vencidos os Conselheiros Kleber Ferreira de Araújo (relator) e Elias Sampaio Freire, que votaram por reconhecer a prescrição. II) Por maioria de votos, em declarar a decadência dos demais levantamentos até a competência 02/2002. Vencidos os Conselheiros Kleber Ferreira de Araújo (relator) e Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira, que votaram por declarar a decadência até a competência 11/2001. III) Por unanimidade de votos: a) em rejeitar as demais preliminares suscitadas; e b) no mérito, em negar provimento ao recurso. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira.



ELIAS SAMPAIO FREIRE - Presidente



KLEBER FERREIRA DE ARAÚJO - Relator



RYCARDO HENRIQUE MAGALHÃES DE OLIVEIRA
Redator Designado

Participaram, do presente julgamento, os Conselheiros Elias Sampaio Freire, Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira, Kleber Ferreira de Araújo, Cleusa Vieira de Souza, Marcelo Freitas de Souza Costa e Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira.

Relatório

Trata o presente processo da Notificação Fiscal de Lançamento de Débito – NFLD, DEBCAD nº 37.028.626-0, posteriormente cadastrada na RFB sob o número de processo constante no cabeçalho e lavrada contra a contribuinte já qualificada.

O crédito diz respeito às contribuições da empresa, incluindo aquela destinada ao financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência laborativa decorrentes dos riscos ambientais do trabalho – RAT e as destinadas a outras entidades e fundos. Foram também apurados juros e multa incidentes sobre recolhimentos efetuados fora do prazo, sem a totalidade dos acréscimos legais.

O valor consolidado em 27/03/2007 assumiu o montante de R\$ 253.281,70 (duzentos e cinquenta e três mil e duzentos e oitenta e um reais e setenta centavos).

De acordo como relato do fisco, fls. 160/168, constituem fatos geradores das contribuições lançadas nesta NFLD os valores pagos ou creditados pela notificada aos segurados empregados, a segurados empresários e trabalhadores autônomos, que a partir de 03/2000 passaram a ser enquadrados como segurados contribuintes individuais, bem como os valores relativos às notas fiscais ou faturas de prestação de serviços prestados por cooperados por intermédio de cooperativas de trabalho, no período de 08/2001 a 08/2002.

Continuando a auditoria passa descrever a fonte de dados dos valores tomados como salário-de-contribuição e a metodologia utilizada para a quantificação da mesma. Foram utilizados os seguintes levantamentos (itens de apuração):

a) FP — Folha de Pagamento: diferença entre as contribuições calculadas com base nas folhas de pagamento e os recolhimentos efetuados;

b) DIR – Diretores: remunerações pagas a diretor gerente registradas na contabilidade, sem lançamento na contabilidade;

c) GF – GFIP: remunerações pagas a segurados empregados declarados nas Guias de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social - GFIP e que não constavam das folhas de pagamento;

d) COP – Cooperativas: calcula as contribuições incidentes sobre os valores dos serviços que lhe são prestados por cooperados por intermédio de cooperativas de trabalho.

Esclarece o fisco que, quando a empresa não apresentou os comprovantes de pagamento de remunerações a contribuintes individuais e faturas emitidas por cooperativas de trabalho, as bases de cálculo foram extraídas diretamente das contas contábeis.

Ressalta-se ainda que por ter a empresa omitido fato gerador de contribuição previdenciária em GFIP, o que, em tese configura o ilícito de Sonegação de Contribuição Previdenciária, previsto no Código Penal (Decreto-Lei nº 2.848/40, de 07/12/1940) no artigo 337-A, incisos I e III, acrescentados pela Lei nº 9.983/00, de 14/07/2000, foi elaborada Representação Fiscal para Fins Penais — RFFP, a ser encaminhada à autoridade competente para as providências cabíveis.

A empresa apresentou impugnação, cujas razões não foram acatadas pelo órgão original, que declarou procedente o lançamento.

Irresignado, o sujeito passivo interpôs recurso voluntário, fls. 266/286, no qual alega, em apertada síntese, que:

a) é detentor de tutela judicial que lhe garante o seguimento do recurso independentemente de depósito prévio;

b) teve o seu direito à ampla defesa cerceado em razão do exíguo tempo de quinze dias para preparar impugnação contra os nove lançamentos lavrados na mesma ação fiscal. Por esse motivo, requereu a dilação do prazo por mais quinze dias, todavia, teve o seu pedido indeferido;

c) as contribuições lançadas no período de 07/1999 a 02/2002 encontram-se fulminadas pela decadência;

d) a contribuição incidente sobre os valores pagos a cooperativas de trabalho não tem respaldo constitucional;

e) a aferição do salário-de-contribuição adotada no presente caso não está amparada pela legislação aplicável;

f) é ilegal a exigência de contribuição ao INCRA;

g) é inconstitucional a contribuição destinada ao SEBRAE, posto que a recorrente não é beneficiária da mesma;

h) é inconstitucional a utilização da taxa de juros SELIC para fins tributários;

i) não pode a fiscalização estender a responsabilidade pelo crédito tributário aos sócios da recorrente, haja vista não estarem presentes as hipóteses normativas que autorizariam tal medida.

Ao final, pede o cancelamento do crédito e a exclusão dos sócios da condição de responsáveis pelo mesmo.

É o relatório.

q

5
Muniz

Voto Vencido

Conselheiro Kleber Ferreira de Araújo, Relator

O recurso merece conhecimento, posto que preenche os requisitos de tempestividade e legitimidade, além de que a recorrente possuía decisão judicial garantindo o seguimento do recurso independentemente de depósito prévio.

O alegado cerceamento do direito de defesa em função do prazo exíguo para apresentar impugnação não merece acolhimento. É que o prazo adotado pela Administração Tributária foi o previsto na legislação de regência, no caso o § 1.º do art. 37 da Lei n. 8.212/1991¹.

Além de que, inexistente norma prevendo a prorrogação do referido prazo em função do número de lançamentos lavrados em cada ação fiscal. Por isso, andou bem o órgão *a quo*, quando indeferiu o requerimento para dilação do prazo de defesa.

Analisando detidamente os autos, não vislumbrei qualquer atropelo ao princípio constitucional da ampla defesa, haja vista que o lançamento contém todos os esclarecimentos necessários para que o sujeito passivo pudesse oferecer sua resistência ao fisco com amplitude.

A preliminar relativa impossibilidade de arrolar os sócios da recorrente como devedores solidários não deve ser acolhida. É preciso que se tenha em conta que a relação de representantes legais da empresa, que constitui anexo da lavratura fiscal, é uma formalidade prevista nas normas de fiscalização que tem cunho meramente informativo, não causando qualquer ônus, na fase administrativa, para as pessoas elencadas. Somente após o trânsito administrativo da lide tributária é que o órgão responsável pela inscrição em Dívida Ativa verificará a ocorrência dos pressupostos legais para imputação da responsabilidade tributária aos representantes da pessoa jurídica. Assim, nessa fase processual não há o que se falar em responsabilidade solidária dos sócios/gestores da empresa.

Agora cabe ponderar sobre a alegação de perda do direito do fisco de constituir o crédito pelo transcurso do tempo, estabelecendo *a priori* a singela distinção entre prescrição e decadência no âmbito do Direito Tributário.

A decadência caracteriza-se pela perda, por decurso de tempo, do direito do fisco de efetuar o lançamento, já a prescrição é o castigo jurídico aplicado ao sujeito ativo por não exercer o direito de ação para recebimento de um crédito.

Nesse sentido, quando se fala em decadência, pressupõem-se que não há crédito tributário constituído, ou seja, a decadência vincula-se a perda do direito do fisco de

¹ Art. 37. Constatado o atraso total ou parcial no recolhimento de contribuições tratadas nesta Lei, ou em caso de falta de pagamento de benefício reembolsado, a fiscalização lavrará notificação de débito, com discriminação clara e precisa dos fatos geradores, das contribuições devidas e dos períodos a que se referem, conforme dispuser o regulamento.

§ 1º Recebida a notificação do débito, a empresa ou segurado terá o prazo de 15 (quinze) dias para apresentar defesa, observado o disposto em regulamento.

(...)

efetuar o lançamento. A partir da constituição definitiva crédito, passa a fluir o prazo para cobrança do tributo devido, esse chamado de prescricional.

Não é mais novidade que a declaração na GFIP é ato constitutivo do crédito tributário, assim, quando o sujeito passivo declara que deve determinada contribuição, o fisco já pode, independentemente de lançar o tributo de ofício, inscrever o crédito em dívida ativa, caso não haja a sua quitação após esgotados os recursos de cobrança administrativa amigável.

Os tribunais pátrios já pacificaram esse entendimento. Veja-se a redação da Súmula n. 436 do Superior Tribunal de Justiça:

"A entrega de declaração pelo contribuinte, reconhecendo o débito fiscal, constitui o crédito tributário, dispensada qualquer outra providência por parte do Fisco".

Todavia, tempos passados, a Administração Tributária, por deficiências do sistema de gestão dos dados da GFIP, preferia lançar, mediante NFLD, as contribuições já declaradas. Tal situação, bastante comum, não chegava a nos afligir, tendo em vista o prazo prescricional de dez anos previsto no art. 46 da Lei nº 8.212/1991.

Nas situação de lançamento de contribuições informadas em GFIP, s.m.j., não estamos diante de um novo lançamento, o que se passa, na verdade, é o acerto de um crédito já constituído, tendo-se em conta a fragilidade do banco de dados referente às declarações prestadas pelo contribuinte. Tal permissão é dada pelo inciso IV do art 149 do CTN². Se é certo que não se podia falar categoricamente na existência de erro nas declarações prestadas na GFIP, é certo que a falta de confiabilidade do sistema, seria motivo para se aferir a justeza das informações prestadas.

Com a edição da Súmula Vinculante nº 08, a aplicação do prazo de cinco anos para prescrição relativa às contribuições previdenciárias trouxe com muita constância, para os julgamentos administrativos, a alegação de que, na contagem do prazo para a perda do direito da Fazenda de executar os créditos, dever-se-ia ter como marco inicial a data de entrega da GFIP.

Sobre essa questão tormentosa, a jurisprudência, conforme já assinalei, sedimentou que efetivamente não há o que se falar em decadência para as contribuições já declaradas em GFIP, tendo-se início, a partir da entrega da guia, o prazo prescricional. Todavia, não devemos perder de vista que nos casos em que o fisco opta por lançar de ofício as contribuições já declaradas (não há norma que vede tal procedimento), ocorre a suspensão da contagem da prescrição até o término do PAF, posto que, a teor do inciso III do art. 151 do CTN e da jurisprudência dominante, se o crédito está em discussão, a Fazenda não pode executar o mesmo, do que decorre que, na pendência de julgamento administrativo, não flui o prazo prescricional.

² Art. 149. O lançamento é efetuado e revisto de ofício pela autoridade administrativa nos seguintes casos:

(...)

IV - quando se comprove falsidade, erro ou omissão quanto a qualquer elemento definido na legislação tributária como sendo de declaração obrigatória;

(...)

[Handwritten signature]

Para esses casos, uma vez exarada decisão irrecorrível na esfera administrativa, retomaria o curso a contagem de prescrição. Exemplifico com a seguinte situação: quatro anos após a declaração em GFIP, é lançado o crédito de ofício contemplando as contribuições já declaradas. Verifica-se, então, que o prazo prescricional estaria consumado um ano após a ciência da decisão administrativa definitiva acerca do novo lançamento efetuado.

Na situação posta a análise, verificamos que parte das contribuições lançadas já haviam sido objeto de declaração em GFIP, outra, todavia, não havia sido incluída na guia informativa. Os levantamentos (itens de apuração) denominados “FP – FOLHA DE PAGAMENTO” e “GF – GFIP”, incluem fatos geradores relativos ao pagamento de remuneração aos empregados, concernentes ao período de 07/1999 a 08/2002, todos declarados na GFIP. Já os demais fatos geradores não foram incluídos na guia informativa.

Diante do exposto, farei a contagem do prazo prescricional para os levantamentos “FP – FOLHA DE PAGAMENTO” e “GF – GFIP” e do prazo decadencial para os outros levantamentos.

Considerando-se que a declaração em GFIP se dá no mês subsequente a ocorrência dos fatos geradores, observa-se que em 28/03/2007, data da ciência do lançamento de que se cuida, já havia transcorrido o prazo prescricional para as contribuições relativas ao período de 08/2000 a 02/2002, nos termos do art. 174 do CTN³. Quanto às competências de 03/2002 a 08/2002, não se consumou o prazo prescricional, haja vista a sua suspensão em decorrência do lançamento de ofício, que, ao facultar à contribuinte a instauração do processo administrativo fiscal, trouxe como consequência suspensão da exigibilidade do crédito tributário e, por conseguinte, a impossibilidade de fluência do lapso prescricional.

Reconheço, assim, que estão prescritas as contribuições relativas ao período de 08/2000 a 02/2002, para os levantamentos “FP – FOLHA DE PAGAMENTO” e “GF – GFIP”, remanescendo apenas o período de 03/2002 a 08/2002..

Vejamos a decadência Na data da lavratura, o fisco previdenciário aplicava, para fins de aferição da decadência do direito de constituir o crédito, as disposições contidas no art. 45 da Lei n.º 8.212/1991, todavia, tal dispositivo foi declarado inconstitucional com a aprovação da Súmula Vinculante n.º 08, de 12/06/2008 (DJ 20/06/2008), que carrega a seguinte redação:

São inconstitucionais o parágrafo único do artigo 5º do decreto-lei nº 1.569/1977 e os artigos 45 e 46 da lei nº 8.212/1991, que tratam de prescrição e decadência de crédito tributário.

É cediço que essas súmulas são de observância obrigatória, inclusive para a Administração Pública, conforme se deflui do comando constitucional abaixo:

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

³ Art. 174. A ação para a cobrança do crédito tributário prescreve em cinco anos, contados da data da sua constituição definitiva.
(...)

esferas federal, estadual e municipal, bem como proceder à sua revisão ou cancelamento, na forma estabelecida em lei.

(...)

Então, uma vez afastada pela Corte Maior a aplicação do prazo de dez anos previsto na Lei nº 8.212/1991, aplica-se às contribuições a decadência quinquenal do Código Tributário Nacional – CTN. Para a contagem do lapso de tempo a jurisprudência vem lançando mão do art. 150, § 4.º, para os casos em que há antecipação do pagamento (mesmo que parcial) e do art. 173, I, para as situações em que não ocorreu pagamento antecipado. É o que se observa da ementa abaixo reproduzida (REsp nº 1034520/SP, Relatora: Ministra Teori Albino Zavascki, julgamento em 19/08/2008, DJ de 28/08/2008):

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. PRAZO DECADENCIAL DE CONSTITUIÇÃO DO CRÉDITO. QUINQUENAL. TERMO INICIAL: (A) PRIMEIRO DIA DO EXERCÍCIO SEGUINTE AO DA OCORRÊNCIA DO FATO GERADOR, SE NÃO HOUE ANTECIPAÇÃO DO PAGAMENTO (CTN, ART. 173, I); (B) FATO GERADOR, CASO TENHA OCORRIDO RECOLHIMENTO, AINDA QUE PARCIAL (CTN, ART. 150, § 4º). PRECEDENTES DA 1ª SEÇÃO. DECISÃO ULTRA PETITA. INVIABILIDADE DE EXAME EM SEDE DE RECURSO ESPECIAL. SÚMULA 7/STJ. RECURSO ESPECIAL PARCIALMENTE CONHECIDO E, NESTA PARTE, DESPROVIDO.

No caso vertente, a ciência do lançamento deu-se em 28/03/2007 e o período do crédito relativo à parte não declarada é de 07/1999 a 08/2002.

Vejo que por quaisquer dos critérios estariam decadentes as contribuições de 01/1997 a 11/2001. Nesse sentido, estaria excluído do crédito o levantamento "DIR - DIRETORES " (10/1999 a 08/2000) e "DAL – DIFERENÇAS DE ACRÉSCIMOS LEGAIS" (11/1999 e 05/2001).

Para os levantamentos "CI – CONTRIBUINTES INDIVIDUAIS" (07/1999 a 08/2002) e "COP - COOPERATIVAS" (08/2001 a 08/2002), a contagem do prazo decadencial deve seguir a regra do art. 173, I, do CTN, mesmo tendo ocorrido antecipação do pagamento do tributo, posto que quando se constata a ocorrência de dolo, fraude ou simulação, afasta-se aplicação do § 4.º do art. 150 do CTN, deslocando-se a contagem do prazo decadencial para a norma do inciso I do art. 173.

No caso julgado, verifica-se, em tese, a ocorrência do crime de sonegação previdenciária (art. 337 – A do Código Penal), pelo que se deve adotar a regra do art. 173, I, na delimitação da decadência:

Nesse sentido, estão alcançadas pela decadência, para esses levantamentos (CI e COP), as competências de 07/1999 a 11/2001.

Passo agora a análise da alegação relativa ao descabimento da aplicação do método aferição indireta para obtenção de bases de cálculo utilizadas na presente apuração.

O arbitramento da base de cálculo de tributos em geral é previsto no Código Tributário Nacional, art. 148⁴, tendo cabimento quando as informações prestadas pelo sujeito passivo não mereçam fé. Também a legislação previdenciária tem fundamentação específica para aferição indireta das contribuições, é esta a previsão dos §§ 3.º e 4.º do art. 33 da Lei n.º 8.212/1991⁵, os quais trazem a possibilidade de arbitramento das contribuições, quando haja recusa, sonegação ou apresentação deficiente de informações por parte do sujeito passivo.

Nessa análise não se pode perder de vista que o procedimento de aferição indireta é um instituto jurídico de exceção, excepcional, incomum, por isso, a lei condicionou a sua aplicação à presença de anormalidade. Tal procedimento deve se pautar pelos princípios da razoabilidade e da proporcionalidade. Dessa forma, o fisco precisa apresentar relação lógica entre os fatos e as conclusões e se acautelar para não se enveredar no excesso de exação fiscal por arbítrio e abuso de discricionariedade.

Somente é admissível o citado procedimento quando o fisco se vê diante de situação intransponível, ou seja, não tenha como se valer de outros meios para recompor o momento da ocorrência do fato gerador e obter os dados necessários ao cálculo do valor correspondente ao crédito tributário.

Na situação sob enfoque, verifico que fisco solicitou a documentação relativa aos pagamentos efetuados a contribuintes individuais e a cooperativas de trabalho, não tendo a empresa disponibilizado todos os elementos. Nesse sentido, as bases de cálculo foi extraídas dos dados contábeis, não havendo o que se falar em ilegalidade, até porque a empresa teve a oportunidade de fazer prova em contrário, todavia, optou por se manter no campo das meras alegações sem substância.

Vejo, então, que a auditoria fiscal não se desviou das normas que permitem o arbitramento dos tributos lançados, as quais foram oportunamente mencionadas tanto no relatório da NFLD, quanto no anexo Fundamentos Legais do Débito.

A suposta ilegalidade da exação para o INCRA não se sustenta. Ao contrário do que afirma a notificada, tem respaldo legal a sua cobrança, mesmo das empresas urbanas. Essa é matéria que já se encontra pacificada no Superior Tribunal de Justiça, sendo

⁴ Art. 148. Quando o cálculo do tributo tenha por base, ou tome em consideração, o valor ou o preço de bens, direitos, serviços ou atos jurídicos, a autoridade lançadora, mediante processo regular, arbitrará aquele valor ou preço, sempre que sejam omissos ou não mereçam fé as declarações ou os esclarecimentos prestados, ou os documentos expedidos pelo sujeito passivo ou pelo terceiro legalmente obrigado, ressalvada, em caso de contestação, avaliação contraditória, administrativa ou judicial.

⁵ Art. 33. Ao Instituto Nacional do Seguro Social – INSS compete arrecadar, fiscalizar, lançar e normatizar o recolhimento das contribuições sociais previstas nas alíneas a, b e c do parágrafo único do art. 11, bem como as contribuições incidentes a título de substituição; e à Secretaria da Receita Federal – SRF compete arrecadar, fiscalizar, lançar e normatizar o recolhimento das contribuições sociais previstas nas alíneas d e e do parágrafo único do art. 11, cabendo a ambos os órgãos, na esfera de sua competência, promover a respectiva cobrança e aplicar as sanções previstas legalmente.

(...)

§ 3º Ocorrendo recusa ou sonegação de qualquer documento ou informação, ou sua apresentação deficiente, o Instituto Nacional do Seguro Social-INSS e o Departamento da Receita Federal-DRF podem, sem prejuízo da penalidade cabível, inscrever de ofício importância que reputarem devida, cabendo à empresa ou ao segurado o ônus da prova em contrário.

§ 4º Na falta de prova regular e formalizada, o montante dos salários pagos pela execução de obra de construção civil pode ser obtido mediante cálculo da mão-de-obra empregada, proporcional à área construída e ao padrão de execução da obra, cabendo ao proprietário, dono da obra, condômino da unidade imobiliária ou empresa co-responsável o ônus da prova em contrário.

(...)

desnecessárias maiores discussões sobre a questão, conforme se extrai da ementa do recentíssimo julgado abaixo transcrito:

PROCESSUAL CIVIL. AGRAVO REGIMENTAL. AGRAVO DE INSTRUMENTO. VIOLAÇÃO A DISPOSITIVO CONSTITUCIONAL. COMPETÊNCIA DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. CONTRIBUIÇÃO DEVIDA AO INCRA. NÃO EXTINÇÃO. NATUREZA DE CIDE. PRIMEIRA SEÇÃO DESTA CORTE. RESP N. 977.058/RS REPRESENTATIVO DA CONTROVÉRSIA. ART. 543-C DO CPC. LEI DOS RECURSO REPETITIVOS.

INCIDÊNCIA DA SÚMULA N. 83/STJ. APLICAÇÃO DE MULTA.

1. Esta Corte não se presta ao exame de violação a dispositivo constitucional, sob pena de usurpar-se da competência do Supremo Tribunal Federal.

2. A Primeira Seção, em 22.10.2008, apreciando o REsp 977.058/RS em razão do art. 543-C do CPC, introduzido pela Lei n. 11.672/08 - Lei dos Recursos Repetitivos-, à unanimidade, ratificou o entendimento já adotado por esta Corte no sentido de que a contribuição destinada ao Incra não foi extinta pela Lei nº 7.787/89, nem pela Lei nº 8.212/91. Isso porque a referida contribuição possui natureza de Cide - contribuição de intervenção no domínio econômico - destinando-se ao custeio dos projetos de reforma agrária e suas atividades complementares, razão pela qual a legislação referente às contribuições para a Seguridade Social não alteraram a parcela destinada ao Incra.

3. Não há óbice para que a referida exação seja cobrada de empresa urbana, questão que também se encontra sedimentada pela jurisprudência desta Corte. Precedentes.

4. Estando o acórdão recorrido em consonância com a orientação do Superior Tribunal de Justiça, incide, in casu, o Enunciado n. 83 da Súmula desta Corte.

5. Ante o fato de a decisão ter aplicado entendimento consolidado no julgamento do tema, segundo o regime estatuído pelo art. 543-C, do CPC (recurso repetitivo), o agravo regimental é manifestamente inadmissível, incidindo na espécie o § 2º, do art. 557, do CPC.

Aplicação de multa de 10% sobre o valor atualizado da causa.

6. Agravo regimental não provido.

(STJ – Segunda Turma - AgRg no Ag 1125877 / SP, Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, DJe 06/08/2009).

Para enfrentar as outras questões apresentadas é necessário uma análise da constitucionalidade de dispositivos legais aplicados pelo fisco, daí, é curial que, a priori,

façamos uma abordagem acerca da possibilidade de afastamento por órgão de julgamento administrativo de ato normativo por inconstitucionalidade.

Sobre esse tema, note-se que o escopo do processo administrativo fiscal é verificar a regularidade/legalidade do lançamento à vista da legislação de regência, e não das normas vigentes frente à Constituição Federal. Essa tarefa é de competência privativa do Poder Judiciário.

A própria Portaria MF nº 256, de 22/06/2009, que aprovou o Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, é por demais enfática neste sentido, impossibilitando, regra geral, o afastamento de tratado, acordo internacional, lei ou decreto, a pretexto de inconstitucionalidade, nos seguintes termos:

Art. 62. Fica vedado aos membros das turmas de julgamento do CARF afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade.

Parágrafo único. O disposto no caput não se aplica aos casos de tratado, acordo internacional, lei ou ato normativo:

I - que já tenha sido declarado inconstitucional por decisão plenária definitiva do Supremo Tribunal Federal; ou

II - que fundamente crédito tributário objeto de:

a) dispensa legal de constituição ou de ato declaratório do Procurador-Geral da Fazenda Nacional, na forma dos arts. 18 e 19 da Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002;

b) súmula da Advocacia-Geral da União, na forma do art. 43 da Lei Complementar nº 73, de 1993; ou

c) parecer do Advogado-Geral da União aprovado pelo Presidente da República, na forma do art. 40 da Lei Complementar nº 73, de 1993.

Observe-se que, somente nas hipóteses ressaltadas no parágrafo único e incisos do dispositivo legal encimado poderá ser afastada a aplicação da legislação de regência.

Nessa linha de entendimento, dispõe o enunciado de súmula, abaixo reproduzido, o qual foi divulgado pela Portaria CARF nº 106, de 21/12/2009 (DOU 22/12/2009):

Súmula CARF Nº 2

O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

Essa súmula é de observância obrigatória, nos termos do “caput” do art. 72 do Regimento Interno do CARF⁶. Como se vê, este Colegiado falece de competência para se pronunciar sobre as alegações de inconstitucionalidade de lei e decreto trazidas pela recorrente, como é o caso da aplicação dos juros, da contribuição ao SEBRAE, além da contribuição incidente sobre as faturas emitidas pelas cooperativas de trabalho.

⁶ Art. 72. As decisões reiteradas e uniformes do CARF serão consubstanciadas em súmula de observância obrigatória pelos membros do CARF.
(...)

Diante do exposto, voto por reconhecer a prescrição das contribuições relativas aos levantamentos “FP – FOLHA DE PAGAMENTO” e “GF - GFIP”, período de 08/2000 a 02/2002 e a decadência das contribuições relativas aos demais lançamentos para as competências 07/1999 a 11/2001 e por afastar as outras preliminares suscitadas. Quanto ao mérito, voto por negar provimento ao recurso.

Sala das Sessões, em 9 de junho de 2010


KLEBER FERREIRA DE ARAUJO – Relator



Voto Vencedor

Conselheiro Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira, Redator Designado

Não obstante as sempre bem fundamentadas razões do ilustre Conselheiro Relator, peço vênia para manifestar entendimento divergente, por vislumbrar na hipótese vertente conclusão diversa da adotada pelo nobre julgador, quanto à prescrição e decadência, a partir da inexistência de comprovação de dolo, fraude ou simulação, como passaremos a demonstrar.

DA PRESCRIÇÃO

Preliminarmente, pretende a contribuinte o reconhecimento da prescrição do crédito previdenciário, relativamente às contribuições devidamente declaradas em GFIP's, as quais são admitidas como instrumento confissão de dívida, conforme preceitua o artigo 225, inciso IV, e §§ 1º, 3º e 4º, do Decreto nº 3.048/99, como segue:

“ Art. 225. A empresa é também obrigada a:

[...]

IV - informar mensalmente ao Instituto Nacional do Seguro Social, por intermédio da Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social, na forma por ele estabelecida, dados cadastrais, todos os fatos geradores de contribuição previdenciária e outras informações de interesse daquele Instituto;

[...]

§ 1º As informações prestadas na Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social servirão como base de cálculo das contribuições arrecadadas pelo Instituto Nacional do Seguro Social, comporão a base de dados para fins de cálculo e concessão dos benefícios previdenciários, bem como constituir-se-ão em termo de confissão de dívida, na hipótese do não-recolhimento.

[...]

§ 3º A Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social é exigida relativamente a fatos geradores ocorridos a partir de janeiro de 1999.

§ 4º O preenchimento, as informações prestadas e a entrega da Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social são de inteira responsabilidade da empresa. ”

Aliás, a legislação de regência, corroborada pela jurisprudência de nossos Tribunais Superiores, já sedimentou o entendimento de que as GFIP's, a exemplo das DCTF's, se constituem instrumentos de constituição do crédito tributário, passíveis, portanto, de serem

objeto de execução fiscal, independentemente de lançamento de ofício. É o que se extrai da Súmula nº 436 do Superior Tribunal de Justiça, devidamente transcrita no voto do ilustre Relator.

Por sua vez, a Lei nº 11.941/2009, estabeleceu em seu artigo 53 que as prescrição dos créditos tributários poderão ser reconhecidas de ofício pela autoridade administrativa, senão vejamos:

“Art. 53. A prescrição dos créditos tributários pode ser reconhecida de ofício pela autoridade administrativa.”

Diante dos fatos acima elencados, parte dos julgadores passaram a entender que o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF poderia reconhecer de ofício ou a pedido a prescrição de créditos previdenciários constituídos mediante GFIP's.

Na hipótese dos autos, o nobre Relator entendeu por bem acolher a prescrição parcial da exigência fiscal, aduzindo que o termo inicial de aludido prazo começaria a contar da data da informação dos fatos geradores em GFIP's, findando-se quando da lavratura da NFLD.

Em relação aos fatos geradores não alcançados pela prescrição na formalização na notificação fiscal, o prazo ficaria suspenso até decisão final na esfera administrativa, transitada em julgado, oportunidade em que passaria a correr novamente, como se extrai do excerto do voto divergido abaixo transcrito:

“[...]”

Sobre essa questão tormentosa, a jurisprudência, conforme já assinalai, sedimentou que efetivamente não há o que se falar em decadência para as contribuições já declaradas em GFIP, tendo-se início, a partir da entrega da guia, o prazo prescricional. Todavia, não devemos perder de vista que nos casos em que o fisco opta por lançar de ofício as contribuições já declaradas (não há norma que vede tal procedimento), ocorre a suspensão da contagem da prescrição até o término do PAF, posto que, a teor do inciso III do art. 151 do CTN e da jurisprudência dominante, se o crédito está em discussão, a Fazenda não pode executar o mesmo, do que decorre que, na pendência de julgamento administrativo, não flui o prazo prescricional.

Para esses casos, uma vez exarada decisão irrecurável na esfera administrativa, retomaria o curso a contagem de prescrição. Exemplifico com a seguinte situação: quatro anos após a declaração em GFIP, é lançado o crédito de ofício contemplando as contribuições já declaradas. Verifica-se, então, que o prazo prescricional estaria consumado um ano após a ciência da decisão administrativa definitiva acerca do novo lançamento efetuado. [...]”

Em que pese entender o raciocínio jurídico empreendido pelo ilustre Conselheiro Relator, não vislumbro dispositivo legal capaz de escorar referido posicionamento, senão vejamos.

Como é de conhecimento daqueles que lidam com o direito tributário, a prescrição encontra-se regulamentada no artigo 174 do Código Tributário Nacional, que assim prescreve:

“Art. 174. A ação para a cobrança do crédito tributário prescreve em cinco anos, contados da data da sua constituição definitiva.

Parágrafo único. A prescrição se interrompe:

~~I – pela citação pessoal feita ao devedor;~~

I – pelo despacho do juiz que ordenar a citação em execução fiscal; (Redação dada pela Lcp nº 118, de 2005)

II – pelo protesto judicial;

III – por qualquer ato judicial que constitua em mora o devedor;

IV – por qualquer ato inequívoco ainda que extrajudicial, que importe em reconhecimento do débito pelo devedor.”

Como se observa da norma legal encimada, vários são os pré-requisitos para a constatação da prescrição, dentre eles a necessidade da constituição definitiva do crédito tributário.

Ora, se a legislação de regência, inobstante reconhecer a GFIP como instrumento de constituição do crédito previdenciário, não impede a lavratura de NFLD exigindo as contribuições lançadas em GFIP, como o próprio Relator inferiu em seu voto, não podemos concluir que se assim o for o crédito estará constituído definitivamente.

Em outras palavras, na hipótese de lavratura de notificação fiscal exigindo contribuições informadas em GFIP's, devidamente contestada mediante impugnação, não há que se falar em constituição definitiva do crédito previdenciário, uma vez que será objeto de análise de sua procedência na via administrativa, podendo não prosperar em razão de vários motivos (decadência, nulidades ou mérito).

Assim, estando o débito sob o crivo das autoridades julgadoras administrativas inexistente liquidez e certeza capaz de amparar uma eventual ação de cobrança, única hipótese em que poderá ser reconhecida a prescrição, eis que se caracteriza como perda do direito do exigir o crédito em face do lapso temporal de 05 (cinco) anos.

A jurisprudência judicial não discrepa desse entendimento, consoante se positiva do julgado com sua ementa abaixo transcrita, *in verbis*:

“ [...] A apresentação de DCTF, há muito, foi considerada pelo STF como substitutiva da necessidade do lançamento de ofício. Orientação reafirmada pelo STJ. – A DCTF, contudo, não implica lançamento ‘definitivo’, pois não impede o Fisco de conferi-la e de proceder a lançamento de ofício conforme entender correto, assim como o Auto de Infração ou a NFLD também não o são quando objeto de impugnação ou recurso. Só se considera que há a ‘constituição definitiva’ do crédito tributário quando não mais passível de revisão. – O prazo prescricional do art. 174 do CTN só se inicia após tornado definitivo o lançamento de ofício, ou na hipótese de existência de DCTF, considerada esta como definitivamente substitutiva

do lançamento de ofício que não mais se pode realizar em razão do decurso do prazo decadencial. – Decorrido o prazo decadencial, mas havendo DCTF, inicia-se o prazo prescricional, no qual poderá ainda o Fisco encaminhar a DCTF para inscrição em dívida ativa, de modo a viabilizar, mediante expedição de CDA, a Execução Fiscal.” (TRF da 4ª Região – 1ª Turma – AMS nº 1998. 04.01.093974-2/RS, abr./02) (grifamos)

A fazer prevalecer esse entendimento, extrai-se do *caput* do artigo 174 do Código Tributário que “A ação para a cobrança do crédito tributário prescreve em cinco anos, contados da data da sua constituição definitiva. [...]”

Partindo dessa premissa (ação de cobrança) inexistente fundamento legal para se reconhecer a prescrição em sede de discussão administrativa, eis que sequer o crédito tributário encontra-se constituído definitivamente, não sendo, portanto, passível de ação de cobrança. E, inexistindo ação de cobrança, como exige o dispositivo legal retromencionado, não se pode cogitar em prescrição.

Não bastasse isso, a prosperar o entendimento consubstanciado no voto divergido, teríamos que admitir a suspensão do prazo prescricional, o que não se encontra estabelecido no bojo do artigo 174 do CTN, o qual somente contempla hipóteses de interrupção de referido prazo, em seu parágrafo único e incisos.

Dessa forma, em nosso entendimento, o disposto no artigo 53 da Lei nº 11.941/2009, somente possibilita a autoridade administrativa preparadora, de ofício, reconhecer a prescrição. Melhor elucidando, uma vez constituído o crédito tributário definitivamente, antes de enviar o débito para inscrição em dívida ativa, poderá a autoridade fazendária reconhecer a prescrição e deixar de determinar a inscrição de crédito já fulminado por aquele instituto, causa de extinção da exigência fiscal, nos termos do artigo 156, inciso V, do Código Tributário Nacional.

Nessa toada, não compete ao CARF reconhecer a prescrição, de ofício ou não. Defendemos, por conseguinte, que o artigo 53 da Lei nº 11.941/2009, não se aplica aos Órgãos Julgadores administrativos. Isto porque, inexistente à toda evidência ação de cobrança, passível de reconhecimento da prescrição. Ora, não se cogitando em constituição definitiva do crédito previdenciário, não há se falar em prescrição.

Nessa linha de raciocínio, a lavratura de notificação fiscal exigindo contribuições previdenciárias declaradas em GFIP e eventuais diferenças, nada mais é do que a descon sideração daquele primeiro autolancamento (GFIP), oportunizando, inclusive, ao contribuinte se insurgir contra a exigência fiscal. Como se vê, esse “novo” lançamento, além de objetivar conferir maior segurança aos créditos previdenciários, não representa qualquer prejuízo ao contribuinte, que terá a possibilidade de se manifestar contra o crédito tributário constituído a partir de NFLD. Ocorrendo tal circunstância, o prazo que deverá ser observado é o decadencial e não o prescricional, uma vez que o Fisco descon siderou o autolancamento promovido pelo contribuinte.

A propósito da matéria, dissertou com muita propriedade a ilustre Conselheira Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira, nos autos do processo administrativo nº

13017.000123/2007-98, Recurso nº 156.065, de onde peço vênia para transcrever excerto do voto e adotar como razões de decidir, *in verbis*:

"[...] Divirjo do entendimento do ilustre relator quanto a aplicação do instituto da prescrição em relação ao levantamento FPI constante do lançamento em questão.

Realmente, como regra geral do direito tributário, os débitos já confessados prescindem do lançamento fiscal; portanto deveria ser observado o disposto no art. 174 do CTN e não o disposto nos artigos 150, parágrafo 4º e 173, inciso I do CTN. Entretanto, a Previdência Social utilizava regra específica.

O procedimento adotado pela Receita Previdenciária à época do lançamento era de que independentemente de os valores constarem em GFIP seria necessária a lavratura de NFLD para cobrança administrativa e judicial dos valores.

Ora, não nos compete neste momento discutir se era ou não necessária a lavratura de NFLD, ou mesmo o porquê de tal procedimento, tendo em vista que fora realizado o lançamento desconsiderando os valores "confessados" pelo contribuinte. Sendo assim, devemos observar que se a autoridade fiscal, seja por excesso de prudência ou desconfiança de seus sistemas, procedeu ao lançamento de ofício, deve-se levar em conta que havia um prazo para confecção do mesmo, e tal prazo encontra respaldo nos artigos 150, parágrafo 4º do CTN e 173, inciso I do CTN.

Relevante, destacar que o procedimento adotado pelo fisco previdenciário não trouxe qualquer prejuízo ao contribuinte, pelo contrário, dito procedimento desconsiderou os valores lançados, abrindo ao contribuinte a oportunidade de discutir os mesmos em sede administrativa, o que favorece o contraditório e ampla defesa.

Não se pode esquecer que o termo a quo do prazo previsto no art. 174 do CTN ocorre com a constituição definitiva. Se havia a necessidade de lançamento, no entender da Receita Previdenciária, o termo de início da contagem do prazo prescricional não tem início enquanto não for julgado de forma definitiva as impugnações apresentadas pelo sujeito passivo. In casu, o contribuinte utilizou-se da via administrativa para impugnar o lançamento, portanto não há que se falar em fluência do prazo prescricional, posto inexistir lançamento definitivo.

Entendo aplicável a contagem do prazo de prescrição apenas para os casos em que houve a confissão de valores, mas sem lançamento realizado pela fiscalização. Se os valores foram lançados em NFLD há que se aplicar as regras previstas de decadência no CTN.

Outro ponto que entendo torna ainda mais frágil a tese adotado pelo relator, é que para adoção do prazo de prescrição haveria de se indicar precisamente a data em que o contribuinte procedeu a confissão de valores pela declaração em GFIP e não simplesmente presumir que todas as GFIP foram entregues na data correta. NO caso, faria-se necessário identificar

precisamente a data de cada declaração para só desta data iniciar o prazo prescricional, mas reforço que entendo que essa tese só é cabível na inexistência de lançamento de ofício.

Assim, entendo que ao recurso em questão deve ser adotado o instituto da decadência, razão porque passo a proferir meu entendimento acerca da matéria. [...]"

Na esteira desse entendimento, rejeito a preliminar de prescrição do crédito previdenciário e passo a analisar a decadência da exigência fiscal que, igualmente, não compartilhamos com a tese suscitada pelo ilustre relator, especialmente no que concerne à existência de dolo, fraude ou simulação, como segue:

DECADÊNCIA – DOLO, FRAUDE OU SIMULAÇÃO NÃO COMPROVADOS

Ainda em sede de preliminar, vindica a contribuinte seja acolhida a decadência de 05 (cinco) anos do artigo 150, § 4º, do Código Tributário Nacional, em detrimento do prazo decenal insculpido no art. 45 da Lei nº 8.212/91, por considerá-lo inconstitucional, restando maculada a exigência cujo fato gerador tenha ocorrido fora do prazo encimado, hipótese que se amolda ao presente caso.

O exame dessa matéria impõe sejam levadas a efeito algumas considerações, senão vejamos.

O artigo 45, inciso I, da Lei nº 8.212/91, estabelece prazo decadencial de 10 (dez) anos para a apuração e constituição das contribuições previdenciárias, como segue:

"Art. 45 – O direito da Seguridade Social apurar e constituir seus créditos extingue-se após 10 (dez) anos contados:

I – do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o crédito poderia ter sido constituído;

[...]"

Por outro lado, o Código Tributário Nacional em seu artigo 173, *caput*, determina que o prazo para se constituir crédito tributário é de 05 (cinco) anos, contados do exercício seguinte àquele em que poderia ter sido lançado, *in verbis*:

"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;

[...]"

Com mais especificidade, o artigo 150, § 4º, do CTN, contempla a decadência para os tributos sujeitos ao lançamento por homologação, nos seguintes termos:

"Art.150 - O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade,

tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.

[...]

§ 4º - Se a lei não fixar prazo a homologação, será ele de cinco anos a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.”

O núcleo da questão reside exatamente nesses três artigos, ou seja, qual deles deve prevalecer para as contribuições previdenciárias, tributos sujeitos ao lançamento por homologação.

Ocorre que, após muitas discussões a respeito do tema, o Supremo Tribunal Federal, em 11/06/2008, ao julgar os RE's nºs 556664, 559882 e 560626, por unanimidade de votos, declarou a inconstitucionalidade do artigo 45 da Lei nº 8.212/91, oportunidade em que aprovou a Súmula Vinculante nº 08, abaixo transcrita, rechaçando de uma vez por todas a pretensão do Fisco:

“Súmula 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.”

Registre-se, ainda, que na mesma Sessão Plenária, o STF achou por bem modular os efeitos da declaração de inconstitucionalidade em comento, estabelecendo, em suma, que somente não retroagem à data da edição da Lei em relação a pedido de restituição judicial ou administrativo formulado posteriormente à 11/06/2008, concedendo, por conseguinte, efeito *ex tunc* para os créditos pendentes de julgamentos e/ou que não tenham sido objeto de execução fiscal.

Não bastasse isso, é de bom alvitre esclarecer que o Pleno da Câmara Superior de Recursos Fiscais, em sessão de julgamento realizada no dia 15/12/2008, por maioria de votos (21 x 13), firmou o entendimento de que o prazo decadencial a ser aplicado para as contribuições previdenciárias é o insculpido no artigo 150, § 4º, do CTN, independentemente de ter havido ou não pagamento parcial do tributo devido, o que veio a ser ratificado, também por maioria de votos, pelo Pleno da CSRF em sessão ocorrida em 08/12/2009, com a ressalva da existência de qualquer atividade do contribuinte tendente a apurar a base de cálculo do tributo devido.

Consoante se positiva da análise dos autos, a controvérsia a respeito do prazo decadencial para as contribuições previdenciárias, após a aprovação/edição da Súmula Vinculante nº 08, passou a se limitar a aplicação dos artigos 150, § 4º, ou 173, inciso I, do Código Tributário Nacional.

Indispensável ao deslinde da controvérsia, mister se faz elucidar, resumidamente, as espécies de lançamento tributário que nosso ordenamento jurídico contempla, como segue.

Primeiramente destaca-se o **lançamento de ofício ou direto**, previsto no artigo 149 do CTN, onde o fisco toma a iniciativa de sua prática, por razões inerentes a natureza do tributo ou quando o contribuinte deixa de cumprir suas obrigações legais. Já o

lançamento por declaração ou misto, contemplado no artigo 147 do mesmo Diploma Legal, é aquele em que o contribuinte toma a iniciativa do procedimento, ofertando sua declaração tributária, colaborando ativamente. Alfim, o **lançamento por homologação**, inscrito no artigo 150 do Código Tributário, em que o contribuinte presta as informações, calcula o tributo devido e promove o pagamento, ficando sujeito a eventual homologação por parte das autoridades fazendárias.

Dessa forma, estando as contribuições previdenciárias sujeitas ao lançamento por homologação, defende parte dos julgadores e doutrinadores que a decadência a ser aplicada seria aquela constante do artigo 150, § 4º, do CTN, levando-se em consideração a natureza do tributo atribuída por lei, independentemente da ocorrência de pagamento, entendimento compartilhado por este conselheiro.

Ou seja, a regra para os tributos sujeitos ao lançamento por homologação é o artigo 150, § 4º, do Código Tributário, o qual somente não prevalecerá nas hipóteses de ocorrência de dolo, fraude ou conluio, o que ensejaria o deslocamento do prazo decadencial para o artigo 173, inciso I, do mesmo Diploma Legal.

Não é demais lembrar que o lançamento por homologação não se caracteriza tão somente pelo pagamento. Ao contrário, trata-se, em verdade, de um procedimento complexo, constituído de vários atos independentes, culminando com o pagamento ou não.

Observe-se, pois, que a ausência de pagamento não desnatura o lançamento por homologação, especialmente quando a sujeição dos tributos àquele lançamento é conferida por lei. E, esta, em momento algum afirma que assim o é tão somente quando houver pagamento.

Não fosse assim, o que se diria quando o contribuinte apura prejuízos e não tem nada a recolher, ou mesmo quando encontra-se beneficiado por isenções e/ou imunidades, onde, em que pese haver o dever de elaborar declarações pertinentes, informando os fatos geradores dos tributos dentre outras obrigações tributárias, deixa de promover o pagamento do tributo em razão de uma benesse fiscal?

Cabe ao Fisco, porém, no decorrer do prazo de 05 (cinco) anos, contados do fato gerador do tributo, nos termos do artigo 150, § 4º, do CTN, proceder à análise das informações prestadas pelo contribuinte homologando-as ou não, quando inexistir concordância. Neste último caso, promover o lançamento de ofício da importância que imputar devida.

Aliás, como afirmado alhures, a regra nos tributos sujeitos ao lançamento por homologação é o prazo decadencial insculpido no artigo 150, § 4º, do CTN, o qual dispôs expressamente os casos em que referido prazo deslocar-se-á para o artigo 173, inciso I, na ocorrência de dolo, fraude ou simulação comprovados. Somente nessas hipóteses a legislação específica contempla a aplicação de outro prazo decadencial, afastando-se a regra do artigo 150, § 4º. Como se constata, à toda evidência, a contagem do lapso temporal em comento independe de pagamento.

Ou seja, comprovando-se que o contribuinte deixou efetuar o recolhimento dos tributos devidos e/ou promover o autolancamento com dolo, utilizando-se de instrumentos ardilosos (fraude e/ou simulação), o prazo decadencial será aquele inscrito no artigo 173, inciso

I, do CTN. Afora essa situação, não se cogita na aplicação daquele dispositivo legal. É o que se extrai da perfunctória leitura das normas legais que regulamentam o tema.

Por outro lado, alguns julgadores e doutrinadores entendem que somente aplicar-se-ia o artigo 150, § 4º, do CTN quando comprovada a ocorrência de recolhimentos relativamente ao fato gerador lançado, seja qual for o valor. Em outras palavras, a homologação dependeria de antecipação de pagamento para se caracterizar, e a sua ausência daria ensejo ao lançamento de ofício, com observância do prazo decadencial do artigo 173, inciso I.

Ressalta-se, ainda, o entendimento de outra parte dos juristas, suscitando que o artigo 150, 4º, do Código Tributário Nacional, prevalecerá quando o contribuinte promover qualquer ato tendente a apuração da base de cálculo do tributo devido, seja pelo pagamento, escrituração contábil, declaração do imposto em documento próprio, etc. Melhor elucidando, o contribuinte deverá adotar algum procedimento com o fito de apurar o tributo para que pudesse se cogitar em “homologação”. Esta, aliás, é a tese que prevaleceu na última reunião do Conselho Pleno da Câmara Superior de Recursos Fiscais.

Na hipótese dos autos, porém, despendidas maiores elucubrações a propósito da matéria, uma vez que a simples análise dos autos nos leva a concluir pela existência de antecipação de pagamento, conforme se extrai do RDA (anexo da notificação), às fls. 87/94.

Assim, ocorrendo a comprovação de recolhimentos, em virtude dos fatos encimados, concordam os Conselheiros desta Colenda Câmara, à sua maioria, pela aplicação do artigo 150, § 4º, do CTN, uns pela natureza do tributo outros pela antecipação de pagamento, devendo ser acolhido o pleito da contribuinte para restabelecer a ordem nesse sentido.

Entrementes, inobstante a comprovação de antecipação de pagamento, defendeu o Conselheiro Relator que a simples informação da existência de Representação Fiscal para Fins Penais, constante do Relatório Fiscal da Notificação, já seria bastante à deslocar o prazo decadencial do artigo 150, § 4º, do CTN, para o artigo 173, inciso I, daquele mesmo Diploma Legal, entendimento que, novamente, ousamos divergir, pelas razões de fato e de direito a seguir esposadas.

No âmbito das contribuições previdenciárias, anteriormente administradas pela Secretaria da Receita Previdenciária, na maioria dos casos inexistia o devido cuidado em caracterizar a conduta dolosa do contribuinte para efeito de comprovação do dolo, fraude ou simulação. A fiscalização tão somente informava da existência de Representação Fiscal para Fins Penais.

Isto porque, além de inexistir multa de ofício qualificada, àquela época, vigia o artigo 45 da Lei nº 8.212/91, o qual contemplava o prazo decadencial de 10 (dez) anos, independentemente de antecipação de pagamento e/ou ocorrência de dolo, fraude ou simulação.

Após a unificação das Secretarias das Receitas Previdenciária e Federal, em Receita Federal do Brasil (“Super Receita”), as contribuições previdenciárias passaram a ser administradas pela RFB que, em curto lapso temporal, compatibilizou os procedimentos fiscalizatórios e, por conseguinte, de constituição de créditos tributários, estabelecendo, igualmente, para os tributos em epígrafe multas de ofício a serem aplicadas em observância à Lei nº 9.430/1996, conforme alterações na legislação introduzidas pela Lei nº 11.941/2009.

Diante desses fatos, com a declaração da inconstitucionalidade do artigo 45 da Lei nº 8.212/91, associada com os novos procedimentos adotados pela RFB e a transferência de competência para julgamento das contribuições previdenciárias do CRPS para o CARF, passou a ser de extrema importância a comprovação da ocorrência de dolo, fraude ou simulação, para efeito de aplicação do prazo decadencial, do artigo 150, § 4, ou artigo 173, inciso I, do CTN.

Na esteira desse raciocínio, antes mesmo de se adentrar ao mérito da questão, cumpre trazer à baila os dispositivos legais que atualmente regulamentam a matéria, que assim prescrevem:

“Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas:

I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata;

[...]

§ 1º O percentual de multa de que trata o inciso I do caput deste artigo será duplicado nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis.

Por sua vez, os artigos 71, 72 e 73, da Lei nº 4.502/64, ao contemplarem as figuras do “dolo, fraude ou sonegação”, assim estabelecem:

“Art. 71. Sonegação é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária:

I - da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais;

II - das condições pessoais de contribuinte, suscetíveis de afetar a obrigação tributária principal ou o crédito tributário correspondente.

Art. 72. Fraude é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, ou a excluir ou modificar as suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do imposto devido a evitar ou diferir o seu pagamento.

Art. 73. Conluio é o ajuste doloso entre duas ou mais pessoas naturais ou jurídicas, visando qualquer dos efeitos referidos nos arts. 71 e 72.”

Consoante se infere dos dispositivos legais acima transcritos, impõe-se à autoridade lançadora a observância dos parâmetros e condições básicas previstas na legislação de regência em casos de imputação da multa qualificada (crime), que somente poderá ser levada a efeito quando àquela estiver convencida do cometimento do crime (dolo, fraude ou sonegação), devendo, ainda, relatar todos os fatos de forma pormenorizada, possibilitando ao

contribuinte a devida análise da conduta que lhe está sendo atribuída e, bem assim, ao procurador de que o delito fora efetivamente praticado.

Em outras palavras, não basta a indicação da conduta dolosa, fraudulenta, a partir de meras presunções e/ou subjetividades, impondo a devida comprovação por parte da autoridade fiscal da intenção pré-determinada do contribuinte, demonstrada de modo concreto, sem deixar margem a qualquer dúvida, visando impedir/retardar o recolhimento do tributo devido.

Este entendimento, aliás, encontra-se sedimentado no âmbito do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF, conforme se extrai dos julgados com suas ementas abaixo transcritas:

“MULTA AGRAVADA – Fraude – Não pode ser presumida ou alicerçada em indícios. A penalidade qualificada somente é admissível quando factualmente constatada as hipóteses de fraude, dolo ou simulação.” (8ª Câmara do 1º Conselho de Contribuintes – Acórdão nº 108-07.561, Sessão de 16/10/2003) (grifamos)

“MULTA QUALIFICADA – NÃO CARACTERIZAÇÃO – Não tendo sido comprovada de forma objetiva o resultado do dolo, da fraude ou da simulação, descabe a qualificação da penalidade de ofício agravada.” (2ª Câmara do 1º Conselho de Contribuintes – Acórdão nº 102-45.625, Sessão de 21/08/2002)

“MULTA DE OFÍCIO – AGRAVAMENTO – APLICABILIDADE – REDUÇÃO DO PERCENTUAL – Somente deve ser aplicada a multa agravada quando presentes os fatos caracterizadores de evidente intuito de fraude, como definido nos artigos 71 a 73 da Lei nº 4.502/64, fazendo-se a sua redução ao percentual normal de 75%, para os demais casos, especialmente quando se referem à infrações apuradas por presunção.” (8ª Câmara do 1º Conselho de Contribuintes – Acórdão nº 108-07.356, Sessão de 16/04/2003) (grifamos)

Em decorrência da jurisprudência uníssona nesse sentido, o então 1º Conselho de Contribuintes consagrou de uma vez por todas o entendimento acima alinhavado, editando a Súmula nº 14, determinando que:

“Súmula 1ª CC nº 14: A simples apuração de omissão de receita ou de rendimentos, por si só, não autoriza a qualificação da multa de ofício, sendo necessária a comprovação do evidente intuito de fraude do sujeito passivo.”

Assim, impende analisar os autos detidamente de maneira a elucidar se o fiscal autuante logrou comprovar que o contribuinte agiu com dolo, com o intuito de fraudar ou simular a hipótese de incidência da obrigação tributária.

Neste ponto, aliás, mister esclarecer que o simples fato de, anteriormente às alterações na legislação acima mencionadas, não se exigir tal comprovação não é capaz de sustentar a pretensão fiscal em defesa da existência de dolo, fraude ou simulação.

Com efeito, cabe/caberia à autoridade lançadora demonstrar de maneira pormenorizada suas razões no sentido de que a contribuinte agiu com dolo, fraude ou simulação, para efeito da conclusão/comprovação do crime arquitetado pela notificada.

Pretender atribuir um crime ao contribuinte em sede de segunda instância, sem que a própria autoridade lançadora tivesse imputado tal conduta à notificada, comprovando e fundamentando suas conclusões, de maneira a oportunizar a ampla defesa e contraditório da empresa em relação a este tema, além de representar supressão de instância, fere de morte o princípio do devido processo legal. Estar-se-ia imputando um crime ao contribuinte sem que o fiscal autuante o fizesse, razão pela qual não houve contestação em relação a matéria.

O fato de constar do Relatório Fiscal da Notificação a informação da existência de Representação Fiscal para Fins Penais não suprime o dever legal da fiscalização de justificar e comprovar o crime a ser imputado ao contribuinte, mesmo porque referida representação somente terá seguimento após todo o trâmite na esfera administrativa.

A rigor, podemos traçar um paralelo entre essa situação com a simples constatação de omissão de receitas/rendimentos, em que a Sumula nº 14 do Primeiro Conselho de Contribuintes já firmou o entendimento que, isoladamente, não se presta a caracterizar a conduta dolosa do contribuinte.

Em outras palavras, tal qual no caso de omissão de receitas/rendimentos, a simples ausência de informações de fatos geradores de contribuições previdenciárias em GFIP, por si só, não é capaz de comprovar a ocorrência de dolo, fraude ou simulação, de maneira a ensejar o deslocamento do prazo decadencial do artigo 150, § 4, para o artigo 173, inciso I, do CTN, como se vislumbra na hipótese dos autos.

Não fosse assim, teríamos que considerar dolosa, fraudulenta ou simulatória a conduta do contribuinte toda vez que não informar em GFIP a totalidade das contribuições previdenciárias, inclusive nos casos de salários indiretos caracterizados pela fiscalização, onde a notificada não os informou por considerá-los fora do campo de incidência de tais tributos, nos termos do artigo 28, § 9º, da Lei nº 8.212/91, o que, em nosso entender, encontra-se longe (a princípio) da conduta dolosa.

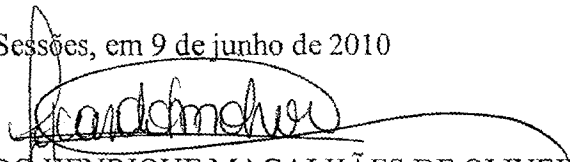
No caso vertente, inobstante o esforço do ilustre Conselheiro Relator, não podemos afirmar com a segurança que o caso exige ter a contribuinte agido com dolo objetivando suprimir tributos, mesmo porque o fiscal autuante nada inferiu a este respeito, sendo defeso à esta Corte Administrativa inovar o lançamento com o fito de imputar crime em sede de segunda instância, sem que tenha havido qualquer menção ou contestação neste sentido.

Destarte, comprovada a antecipação de pagamento (RDA de fls. 87/94) e não se cogitando em dolo, fraude ou simulação, tendo a fiscalização constituído o crédito previdenciário em 28/03/2007, com a devida ciência da contribuinte constante da folha de rosto da notificação, a exigência fiscal resta parcialmente fulminada pela decadência, relativamente aos fatos geradores ocorridos até a competência 02/2002, inclusive, os quais encontra-se fora do prazo decadencial de 05 (cinco) anos do artigo 150, § 4º, do Código Tributário, impondo seja decretada a improcedência parcial do feito.

Por todo o exposto, estando a NFLD *sub examine* parcialmente em consonância com os dispositivos legais que regulamentam a matéria, VOTO NO SENTIDO DE CONHECER DO RECURSO VOLUNTÁRIO, rejeitar a preliminar de prescrição, acolher a decadência da exigência fiscal até a competência 02/2002, inclusive, acompanhando o

entendimento do Conselheiro Relator em relação às demais matérias, pelas razões de fato e de direito acima esposadas.

Sala das Sessões, em 9 de junho de 2010


RYCARDO HENRIQUE MAGALHÃES DE OLIVEIRA
Redator Designado



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
QUARTA CÂMARA - SEGUNDA SEÇÃO

Processo nº: 11330.000187/2007-19

Recurso nº: 164.110.

TERMO DE INTIMAÇÃO

Em cumprimento ao disposto no parágrafo 3º do artigo 81 do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, aprovado pela Portaria Ministerial nº 256, de 22 de junho de 2009, intima-se o(a) Senhor(a) Procurador(a) Representante da Fazenda Nacional, credenciado junto à Quarta Câmara da Segunda Seção, a tomar ciência do Acórdão nº 2401-01.218

Brasília, 09 de julho de 2010

ELIAS SAMPAIO FREIRE
Presidente da Quarta Câmara

Ciente, com a observação abaixo:

☐ Apenas com Ciência

☐ Com Recurso Especial

☐ Com Embargos de Declaração

Data da ciência: -----/-----/-----

Procurador (a) da Fazenda Nacional