



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

Processo nº 13846.000123/2007-25
Recurso nº 160.519 Voluntário
Acórdão nº 2401-01.231 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 9 de junho de 2010
Matéria CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS - PRODUTOR RURAL
Recorrente MAVESA EMPREENDIMENTOS AGROPECUÁRIOS LTDA
Recorrida DRJ-CAMPO GRANDE/MS

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/01/1997 a 30/06/2002

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 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

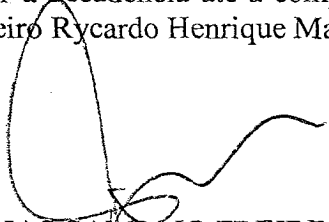
[Assinaturas manuscritas]

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.

RECURSO VOLUNTÁRIO PROVIDO.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

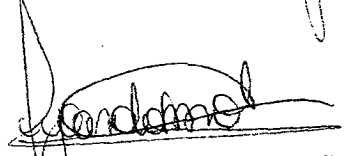
ACORDAM os membros da 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária da Segunda Seção de Julgamento, I) Por maioria de votos, em rejeitar a preliminar de prescrição relativas aos levantamentos "GFI - REMUNERAÇÃO INFORMADA EM GFIP" e em acolher a preliminar de decadência deste levantamento. Vencidos os Conselheiros Kleber 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. 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. 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 administrativo da Notificação Fiscal da Notificação Fiscal de Lançamento de Débito n. 37.068.454-0, posteriormente cadastrada na RFB sob o número constante do cabeçalho.

O referido crédito, concernente ao período de 01/1997 a 06/2002, lançado contra a contribuinte acima epigrafada assumiu o montante, consolidado em 06/07/2007, de R\$ 161.279,71 (cento e sessenta e um mil, duzentos e setenta e nove reais e setenta e um centavos).

De acordo com o relatório fiscal, fls. 109/115, os fatos geradores e contribuições decorrentes, que derem ensejo à NFLD foram os seguintes:

a) pagamento de remuneração a segurados empregados, constantes nas folhas de pagamento e incluídas ou não na Guia de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social – GFIP – contribuição ao Salário-Educação e ao INCRA;

b) pagamento de remuneração a contribuintes individuais a serviço da empresa – contribuição patronal para a Seguridade Social;

c) comercialização da produção rural própria – contribuição patronal para a Seguridade Social, inclusive para financiamento dos benefícios decorrentes dos riscos ambientais do trabalho, e para o SENAR;

d) aquisição de produtos rurais de produtor pessoa física (sub-rogação) - contribuição patronal para a Seguridade Social, inclusive para financiamento dos benefícios decorrentes dos riscos ambientais do trabalho, e para o SENAR.

Informa-se ainda que foram glosados os valores indevidamente compensados a título de créditos de Salário-Educação, os quais a empresa pleiteou em ação judicial, na qual não obteve êxito.

A autoridade notificante afirma também que a omissão na declaração de fatos geradores na GFIP, fato tipificado no art. 337-A do Código Penal, deu ensejo à emissão de representação para fins penais.

A empresa apresentou impugnação, fls. 167/180, cujas razões não foram acatadas pela DRJ em Campo Grande, que decidiu, fls. 188/205, pela procedência da total da NFLD.

Inconformado, o sujeito passivo interpôs recurso voluntário, fls. 212/228, no qual, em síntese, alega que:

a) em razão da inconstitucionalidade do art. 45 da Lei n. 8.212/1991, parte do crédito tributário encontra-se fulminado pela decadência;

b) a falta de clareza e concisão nos anexos que acompanham a NFLD são motivo para declaração de sua nulidade por vício material;

3
Handwritten signature and initials.

c) deve ser determinada a realização de perícia/diligência para que sejam levados em conta recolhimentos efetuados que deixaram de ser aproveitados na apuração fiscal;

d) não se sujeita a contribuição incidente sobre a receita da comercialização rural da pessoa física, haja vista que é pessoa jurídica;

e) quanto à contribuição do produtor rural pessoa jurídica incidente sobre os produtos que comercializa, a obrigação pelo recolhimento é dos frigoríficos que adquirem os produtos;

d) não houve o fato gerador da contribuição incidente sobre a remuneração paga pelas empresas a autônomos/contribuinte individual;

e) também inexistiram as transações que pudessem dar margem à incidência de contribuição para os benefícios decorrentes dos infortúnios do trabalho sobre comercialização da produção rural por pessoa física e por pessoa jurídica;

f) a contribuição ao Salário-Educação já se encontra quitada;

g) a contribuição ao SENAR é indevida;

h) não há base de cálculo (sic!) para contribuição ao INCRA.

Ao final pede a declaração de nulidade da NFLD, o reconhecimento da decadência ou a realização de diligência para esclarecer os pontos controvertidos do lançamento.

Caso se ultrapassem estas questões, requer que, no mérito, haja a exclusão das contribuições indevidas ou já recolhidas.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Kleber Ferreira de Araújo, Relator

O recurso merece conhecimento, posto que preenche os requisitos de tempestividade e legitimidade.

Início preliminar de nulidade da NFLD em virtude de alegado vício material, decorrente da falta de clareza e precisão no relatório do fisco. Verificando os autos pude notar que nesse ponto a recorrente carece de razão.

A NFLD e seus anexos demonstram a contento a situação fática que deu ensejo à exigência fiscal, inclusive os elementos que foram analisados para se chegar a reconstituição dos fatos geradores praticados pela empresa.

As bases de cálculo também encontram-se bem apresentadas, tanto nos anexos colacionados, quanto no Relatório de Lançamentos. Também as alíquotas podem ser visualizadas sem dificuldades pela leitura do Discriminativo Analítico o Débito – DAD.

O relatório Fundamentos Legais do Débito traz a discriminação, por período, da base legal utilizada para constituição do crédito previdenciário.

Por outro lado, o sujeito passivo, embora alegue o defeito material, não especifica qual o ponto que, por não ter a clareza e precisão suficientes, veio a acarretar prejuízo ao seu direito de defesa.

Diante de tais evidências afasto a preliminar de nulidade.

Também não vejo motivo para a realização de diligência fiscal/perícia técnica. É que no processo administrativo fiscal vigora o princípio do livre convencimento motivado. Segundo o qual a autoridade julgadora tem liberdade para adotar a tese que ache mais adequada a solução da contenda, desde o que o faça com a devida motivação.

Nesse sentido, somente à autoridade que preside o processo é dado determinar a realização de perícias e diligências caso ache necessário. Não está o julgador obrigado a deferir pedidos de dilação probatória se os elementos constantes nos autos já lhe dão o convencimento suficiente para emissão da decisão.

Assim, sendo a prova dirigida a autoridade julgadora, é essa que tem a prerrogativa de determinar ou não a sua produção. Tenho, nesse sentido, que concordar com a decisão original, quando se afirma que o relato do fisco e os documentos colacionados permitem concluir pela ocorrência dos fatos geradores e pela existência do débito tributário.

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.

5
Kleber

A decadência caracteriza-se pela perda do direito do fisco de efetuar o lançamento por decurso de tempo, 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 efetuar o lançamento. A partir da constituição definitiva crédito, passa a fluir o prazo para cobrança judicial 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 n.º 8.212/1991.

Nessas situações, 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 CTN¹. 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 n.º 08, a aplicação do prazo de cinco anos para prescrição 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 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.

¹ 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;

(...)

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. O levantamento (item de apuração) denominado "GFI - REMUNERAÇÃO INFORMADA EM GFIP", incluiu os fatos geradores relativos ao pagamento de remuneração aos empregados, concernentes ao período de 03/2000 a 06/2002, 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 ao levantamento "GFI - REMUNERAÇÃO INFORMADA EM 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 06/07/2007, data da ciência do lançamento de que se cuida, já havia transcorrido o prazo prescricional para as contribuições relativas ao período de 03/2000 a 05/2002, nos termos do art. 174 do CTN². Quanto à competência 06/2002, 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 10/1999 a 02/2001, para o levantamento "GFI - REMUNERAÇÃO INFORMADA EM GFIP", remanescendo apenas a competência 06/2002.

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 nº 8.212/1991, todavia, tal dispositivo foi declarado inconstitucional com a aprovação da Súmula Vinculante nº 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

² Art. 174. A ação para a cobrança do crédito tributário prescreve em cinco anos, contados da data da sua constituição definitiva.
(...)

7
Kilunji

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.

(...)

Então, uma vez afastada pela Corte Maior a aplicação do prazo de dez anos previsto na Lei n.º 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 HOUVE 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 06/07/2007 e o período do crédito relativo à parte não declarada é de 01/1997 a 06/2002.

Vejo que por quaisquer dos critérios estariam decadentes as contribuições de 01/1997 a 11/2001. Nesse sentido estariam excluídos do crédito os levantamentos: "FP – FOLHA DE PAGAMENTO ANTERIOR A GFIP" (01/1997 a 12/1998); "RAG - RECEITA BRUTA DA COMERCIALIZAÇÃO DA PRODUÇÃO RURAL (PESSOA JURÍDICA) ANTERIOR À GFIP" (03/1997 a 12/1998) e "RPF - RECEITA BRUTA DA COMERCIALIZAÇÃO DA PRODUÇÃO RURAL (PESSOA FÍSICA) " (02/2001).

Para os levantamentos "RNG - REMUNERAÇÃO NÃO INFORMADA EM GFIP" (01/1999 a 06/2002) e "RPJ - RECEITA BRUTA DA COMERCIALIZAÇÃO DA PRODUÇÃO RURAL PESSOA JURÍDICA" (01/1999 a 06/2002), 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 vertente 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, as competências de 01/1999 a 11/2001 (não houve o lançamento relativo ao 13. salário desse ano).

Após o reconhecimento da prescrição e decadência, conforme explicitado acima, remanescem as seguintes contribuições:

a) Levantamento "GFI - REMUNERAÇÃO INFORMADA EM GFIP" – competência 06/2002;

b) Levantamento "RNG - REMUNERAÇÃO NÃO INFORMADA EM GFIP" – competências 12/2001 a 06/2002; e

c) Lançamento "RPJ - RECEITA BRUTA DA COMERCIALIZAÇÃO DA PRODUÇÃO RURAL PESSOA JURÍDICA" – competências 12/2001, 03/2002, 05/2002 e 06/2002;

Em homenagem à economia processual, abordaremos apenas as alegações do recurso que tenham pertinência com as contribuições que foram mantidas.

No levantamento GFI foi apurada a contribuição para a Seguridade Social incidente sobre a remuneração dos contribuintes individuais que receberam remuneração da empresa e a contribuição aos terceiros (Salário-Educação e INCRA), esta incidente sobre a remuneração paga aos segurados empregados.

É inquestionável a ocorrência do pagamento de remuneração a contribuintes individuais, posto que a informação foi obtida da declaração da Guia de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social – GFIP, apresentada pela empresa e que não foi objeto de retificação. Não se admite que a empresa venha negar a ocorrência de fato gerador que ela própria declarou.

A suposta quitação da contribuição ao FNDE (Salário-Educação) não se sustenta. Consta do relato fiscal, fato não contestado no recurso, que a empresa efetuou compensações dessa contribuição irregularmente, provocando a glosa dos valores decorrentes. Assim, não há o que se falar em apuração de contribuições já adimplidas, posto que estamos diante da exigência de tributos compensados de forma irregular.

A base legal para exação ao INCRA está corretamente demonstrada no relatório Fundamentos Legais do Débito, portanto, afasto o argumento de sua omissão, também não se pode falar em falta de demonstração da base de cálculo, haja vista que a mesma é apresentada nos relatórios Discriminativo Analítico do Débito e Relatório de Lançamentos. Por essas razões, entendo ser incontestável apuração desse tributo.

O levantamento RNG contempla os pagamentos efetuados a contribuintes individuais e não declarados na GFIP, todos discriminados no anexo Relatório de Lançamentos e sobre os quais a recorrente não especifica onde reside o seu inconformismo. Considerando que todos os fatos geradores foram verificados da documentação apresentada durante a ação fiscal, não vejo como acatar a alegação de que inexistiram.

Por fim, o levantamento RPJ contempla a contribuição previdenciária sobre a comercialização da produção rural própria, incluindo aquela destinada ao RAT, além da contribuição ao SENAR.

[Handwritten signature]

Quanto a essa última, a recorrente alega que é indevida, todavia, não indica os fundamentos fáticos ou jurídicos de sua tese. Tendo o fisco demonstrado a base legal de sua cobrança, não posso dar razão à empresa.

Alega o sujeito passivo que a contribuição sobre a produção rural era retida e recolhida pelos matadouros a quem destinava os produtos. Não se verifica essa situação, pois, A partir de 14/10/96, o próprio produtor rural pessoa jurídica passou a ser o responsável pelo recolhimento das contribuições incidentes sobre a comercialização da sua produção rural, não mais ocorrendo a sub-rogação (revogação do § 4º do art. 25, da Lei nº 8.870/94, pelo art. 6º da MP nº 1.523, de 11/10/96, publicada em 14/10/96, e suas reedições posteriores, convertidas na Lei nº 9.528, de 10/12/97, art. 15).

A contribuição ao RAT incidente sobre a receita da comercialização encontra fundamentação no art. 25, II, § 3. da Lei n. 8.870/94, conforme consta do relatório Fundamentos Legais do Débito. Os fatos geradores, por sua vez, foram constatados mediante a análise documental efetuada pelo fisco. Registre-se que a recorrente, malgrado afirme que não há causa para exação, não traz nenhuma prova ou mesmo argumento fundamentado que viessem socorrer sua tese.

Analisando conjunto dos fatos e elementos de prova trazidos aos autos, posso afirmar com segurança que a peça de acusação está em conformidade com a legislação de regência, apresentando todos os esclarecimentos necessários ao exercício do amplo direito de defesa por parte do sujeito passivo. Esse, todavia, em suas alegações recursais de mérito, limita-se a apresentar argumentos de negativa geral da ocorrência dos fatos geradores, ou de ilegalidade ou meras alegações sem provas, o que não é admitido no âmbito do processo administrativo fiscal, conforme preceitua o art. 16, III, do Decreto n. 70.235/1972³.

Diante do exposto, voto por reconhecer a prescrição das contribuições relativas ao levantamento “GFI - REMUNERAÇÃO INFORMADA EM GFIP”, período de 03/2000 a 05/2002 e a decadência das contribuições relativas aos demais lançamentos para as competências 01/1999 a 11/2001. Quanto ao mérito, voto por negar provimento ao recurso.

Sala das Sessões, em 9 de junho de 2010


KLEBER FERREIRA DE ARAÚJO – Relator

³ Art. 16. A impugnação mencionará:
(...)

III - os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância e as razões e provas que possuir;
(...)

Voto Vencedor

Conselheiro Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira, Redator Designado

Não obstante as sempre bem fundamentadas razões do ilustre Conselheiro Relator, peço vênica 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 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. [...]”

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 desconsideração 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 desconsiderou 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 Códex 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, despidiendas 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. 52/73.

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.

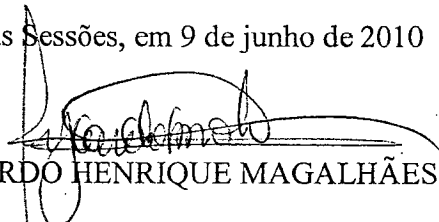
No caso vertente, inobstante o esforço do ilustre Conselheiro Relator, não podemos afirmar com a segurança que o caso exige ter a contribuinte agido com dolo objetivando suprimir tributos, mesmo porque o fiscal autuante nada inferiu a este respeito, sendo defeso à esta Corte Administrativa inovar o lançamento 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. 52/73) e não se cogitando em dolo, fraude ou simulação, tendo a fiscalização constituído o crédito previdenciário em 06/07/2007, com a devida ciência da contribuinte constante da folha de rosto da notificação, a exigência fiscal resta totalmente fulminada pela decadência, uma vez que os fatos geradores ocorreram no período de 01/1997 a 06/2002, fora, portanto, do prazo decadencial de 05 (cinco) anos do artigo 150, § 4º, do Códex Tributário, impondo seja decretada a improcedência do feito.

Por todo o exposto, estando a NFLD *sub examine* em dissonância com os dispositivos legais que regulamentam a matéria, VOTO NO SENTIDO DE CONHECER DO RECURSO VOLUNTÁRIO E DAR-LHE PROVIMENTO, rejeitando a preliminar de

prescrição e acolhendo a decadência total da exigência fiscal, 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: 13846.000123/2007-25

Recurso nº: 160.519.

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, intime-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 2401-01.231

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