



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

Processo n° 13971.723932/2013-11
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 2401-005.513 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 10 de maio de 2018
Matéria CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS
Recorrente MERCOSUL COMERCIAL E INDUSTRIAL LTDA.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2008 a 31/12/2008

CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. PRAZO DECADENCIAL ORDINÁRIO REGIDO PELO ART. 150, § 4º, DO CTN, DESDE QUE HAJA PAGAMENTO ANTECIPADO. NA AUSÊNCIA DE PAGAMENTO ANTECIPADO, APLICA-SE A REGRA DECADENCIAL DO ART. 173, I, DO CTN. ENTENDIMENTO DO SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA. REPRODUÇÃO NOS JULGAMENTOS DO CARF, CONFORME ART. 62-A, DO ANEXO II, DO RICARF. Conforme decidido pelo STJ quando do julgamento do Recurso Especial n° 973.733/SC, que teve o acórdão submetido ao regime do art. 543-C do antigo CPC e da Resolução STJ 08/2008 (regime dos recursos repetitivos), sempre que o contribuinte efetue o pagamento antecipado, ainda que parcial, o prazo decadencial se encerra depois de transcorridos 5 (cinco) anos do fato gerador, conforme regra do art. 150, § 4º, CTN. Na ausência de pagamento antecipado ou nas hipóteses de dolo, fraude ou simulação, o lustro decadencial para constituir o crédito tributário é contado do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, nos termos do art. 173, I, CTN.

DECADÊNCIA. OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS. Sujeitam-se ao regime referido no art. 173 do CTN os procedimentos administrativos de constituição de créditos tributários decorrentes do descumprimento de obrigações acessórias, uma vez que tais créditos tributários decorrem sempre de lançamento de ofício, jamais de lançamento por homologação, circunstância que afasta, peremptoriamente, a incidência do preceito tatuado no § 4º do art. 150 do CTN.

DESCONSIDERAÇÃO DE ATO OU NEGÓCIO JURÍDICO. A autoridade administrativa poderá desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados

com a finalidade de dissimular a ocorrência de fato gerador de tributos ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária.

OPERAÇÕES DE MÚTUO. SÓCIOS. CONTRATOS. DESCARACTERIZAÇÃO. RENDIMENTO TRIBUTÁVEL. A partir das evidências carreadas aos autos não se pode acolher como efetivas as operações de mútuo alegadas tendo como mutuários os sócios da empresa, sendo de se concluir que os valores creditados tratavam-se de rendimentos recebidos a título de remuneração, assim considerados como tributáveis.

PROVA EMPRESTADA. EXISTÊNCIA DE CONTRADITÓRIO E AMPLA DEFESA. AUSÊNCIA DE NULIDADE. Instaurado o contencioso administrativo, por meio da impugnação protocolizada, o contribuinte obteve a possibilidade de apresentar argumentos e provas de fato e de direito capazes de afastar a exigência fiscal, em atendimento ao contraditório e à ampla defesa, não havendo que se falar em nulidade.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do recurso voluntário, e no mérito, negar provimento.

(assinado digitalmente)

Miriam Denise Xavier - Presidente

(assinado digitalmente)

Luciana Matos Pereira Barbosa - Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Cleberson Alex Friess, Luciana Matos Pereira Barbosa, Francisco Ricardo Gouveia Coutinho, Rayd Santana Ferreira, Jose Luis Hentsch Benjamin Pinheiro, Andrea Viana Arrais Egypto, Matheus Soares Leite e Miriam Denise Xavier (Presidente).

Relatório

Inicialmente, cumpre destacar que os Processos 13971.723933/2013-66 e 13971.723934/2013-19 encontram-se apensos aos presentes autos conforme termo de apensação de fls. 1.599.

Contra o contribuinte em epígrafe foram lavrados, em 02/12/2013, os Autos de Infração (DEBCAD 37.409.568-0 e DEBCAD 37.409.569-8), a saber:

• **DEBCAD 37.409.568-0** – no valor de R\$ 526.902,46, referente à exigência de contribuições destinadas à previdência social relativas às competências 01/2008 a 12/2008;

• **DEBCAD 37.409.569-8** – no valor de R\$ 8.586,90, referente multa por descumprimento de obrigação acessória.

Constam do Relatório Fiscal (fls. 14/34), os seguintes fatos:

“[...]

1.4 Constatou-se que a empresa remunerou seus diretores através de empréstimos (contratos de mútuo), os quais foram considerados irregulares por esta fiscalização, conforme exposto no presente Relatório da Fiscalização – REFISC, originando o presente Auto de Infração.

II – DO TIPO DE CRÉDITO APURADO

2. Este relatório é parte integrante do Processo Administrativo Fiscal – COMPROT, acima referenciado, o qual corresponde ao Auto de Infração de contribuições previdenciárias devidas à Seguridade Social referentes às importâncias não recolhidas e não declaradas em GFIP – Guia de Recolhimento ao FGTS e informações à Previdência Social pelo contribuinte, incidentes sobre importâncias pagas a segurados contribuintes individuais, com base na legislação previdenciária.

[...]

III – DO INÍCIO DA FISCALIZAÇÃO

3. O procedimento fiscal teve início em 27/06/2012, conforme Termo de Início de Fiscalização (Doc. 02), cujo escopo inicial era a verificação da regularidade quanto aos recolhimentos do IRPJ e CSLL relativo aos anos-calendário de 2008 e 2009;

3.1 Na análise dos documentos apresentados pelo contribuinte foi identificada a realização de empréstimos concedidos pela empresa a seus sócios os quais, conforme detalharemos no Capítulo VII/VIII abaixo, foram considerados como retiradas pró-labore.

3.2 Diante de tal constatação o Mandado de Procedimento Fiscal nº 09.0.01.00-2012-00090-4 foi alterado em 16/09/2013 (Doc. 01 – fl. 2), passando a incluir as contribuições previdenciárias para o período de 01/2008 a 12/2012, informação esta constante do Termo de Intimação Fiscal nº 2012/0090-13, de 17/09/2013 (Doc. 14).

[...]

VII – PRÓ LABORE/PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS/EMPRÉSTIMOS

7.1 PRÓ LABORE: Os sócios da empresa de 01/2008 até a competência 03/2011 e 05/2011 foram remunerados com uma retirada de ‘pró-labore’ mensal de R\$ 4.000,00 (quatro mil reais), conforme

valores constantes na GFIP's do período (Doc. 21) a seguir transcrito no quadro XV, de forma exemplificativa.

QUADRO XV – GFIP – RETIRADAS DOS SÓCIOS							
Modelo Analítico Dinâmico dos Trabalhadores na GFIP							
Nome: MERCOSUL COMERCIAL E INDUSTRIAL LTDA							
CNPJ: 00.333.257/0001-22							
Mes	Nome do Trabalhador	NIJ do Trabalhador	Código da Categoria	Descrição da Categoria	Data Admissão	Valor base de cálculo mensal SOMA	Valor contribuinte do segurado SOMA
01/2008	SERGIO LUIZ JANIKIAN	1.212.350.783-2	11	Contribuinte Individual - diretor não empregado sem FCTE	01/05/2004	4.000,00	216,37
02/2008	SERGIO LUIZ JANIKIAN	1.212.350.783-2	11	Contribuinte Individual - diretor não empregado sem FCTE	01/05/2004	4.000,00	316,37
03/2008	SERGIO LUIZ JANIKIAN	1.212.350.783-2	11	Contribuinte Individual - diretor não empregado sem FCTE	01/05/2004	4.000,00	334,20
04/2008	SERGIO LUIZ JANIKIAN	1.212.350.783-2	11	Contribuinte Individual - diretor não empregado sem FCTE	01/05/2004	4.000,00	324,20
05/2008	CLAUDIA OLIVEIRA PERES	1.108.001.758-2	11	Contribuinte Individual - diretor não empregado sem FCTE	01/05/2004	4.000,00	334,20
05/2008	JANIVALDO MARQUES SANTOS	1.170.149.428-2	11	Contribuinte Individual - diretor não empregado sem FCTE	01/05/2004	4.000,00	234,20
05/2008	SERGIO LUIZ JANIKIAN	1.212.350.783-2	11	Contribuinte Individual - diretor não empregado sem FCTE	01/05/2004	4.000,00	234,20
05/2008	ZILA MEIRE TAMBELINI NAKANO	1.043.711.324-1	11	Contribuinte Individual - diretor não empregado sem FCTE	01/05/2008	4.000,00	134,20

7.2 PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS: A Conta de 'Dividendos a Pagar' – Conta Reduzida 1550 inicia-se com um saldo de R\$ 8.531.833,32 e após dividendos distribuídos aos sócios no período, encerra o exercício de 2008 com um saldo credor de R\$ 1.463.253,09.

[...]

A Fiscalização identificou a existência de “contratos de mútuo em conta corrente”, de prazo indeterminado, firmados entre o Contribuinte e os seus administradores (Janivaldo Marques Santos, Cláudia Oliveira Peres, Zila Meire Tambelini Nakano e Sérgio Luiz Janikian); os empréstimos seriam concedidos mediante “comunicações internas”; sendo comprovados por registros contábeis e prazo máximo de dois anos para quitação, sem incidência de juros.

Destaca a Fiscalização que a sociedade deliberou que “todos os valores superiores ao montante de R\$ 4.000,00 (pró-labore) recebidos por eles, seria considerado mútuo não sendo devido nenhuma remuneração a título de juros, devendo ser devolvido apenas o valor integral emprestado”

As bases de cálculo consideradas estão demonstradas nos Anexos I a IV e se encontram totalizados no “Discriminativo de Débito” do Auto de Infração.

Sob o aspecto da decadência, considerando que as contribuições previdenciárias não foram declaradas em GFIP, a Fiscalização considerou incidente a regra do inciso I do artigo 173 do CTN, não havendo, por isso, decadência, nem mesmo em relação a competências compreendidas no ano de 2008.

Quanto ao AI que constatou exigência de multa por não cumprimento de obrigação acessória de inclusão em GFIP dos valores considerados pró-labore pela Fiscalização, foi aplicada a multa determinada pela MP 449/2008, por ser a menos onerosa ao contribuinte na época dos fatos geradores.

Devidamente cientificada do Auto de Infração em 13/12/2013 (fl. 3), a Recorrente apresentou Impugnação em 14/01/2014, cujas razões (fls. 1.601 a 1.628), alega, em síntese, o que segue:

(I) A Fiscalização teria considerado irregulares os contratos de mútuo. E, na sequência, ressalva que a Fiscalização teria entendido que os valores emprestados não teriam sido devolvidos;

(II) Argumenta que a Fiscalização teria se fundamentado em depoimento de ex-sócio, em ação judicial;

(III) Alega que na composição da base de cálculo das contribuições previdenciárias, a Fiscalização considerou que todos os valores recebidos a título de mútuo pelos sócios, seriam na verdade pró labore e, portanto, enquadráveis no conceito de salário-contribuição, demonstrando o desconhecimento das características dos negócios jurídicos, bem como nítida interpretação econômica, gerando tributação por analogia;

(IV) Argui a ocorrência da decadência dos créditos compreendidos no período de 01 a 11/2008, em face das disposições do § 4º do artigo 150 do CTN, na medida em que o lançamento compreende o período de 01 a 12/2008, com a notificação do Contribuinte 13/12/2013;

(V) Defende foram atendidos todos os critérios para configuração do mútuo, não sendo razoável que o Fisco, por mera arbitrariedade, desconsidere o negócio jurídico praticado e converta-o em outro. E acrescenta: *“O efetivo desembolso não é situação suficiente para transmutar o contrato. Contudo, ainda que fosse, por amor à argumentação, no caso concreto houve pagamento”*. Tanto que reconhecido pela Representação Fiscal às fls. 11 do Relatório Fiscal, bem como perceptível através dos lançamentos no Livro Razão, no qual, a título exemplificativo, vê-se em 21 de julho de 2009 o desembolso, para pagamento, via encontro de contas com os lucros acumulados no período, dos contratos de mútuo pelos sócios de mais de 5 milhões de reais.

Se não bastasse o fato supracitado, ainda foram feitos pagamentos em espécie, de modo que não é possível obliterar que os sócios adimpliam com suas obrigações.

Destaca que por se tratar de contrato de mútuo, reconhecia em sua DCTF, e contabilidade, bem como pagava os valores devidos a título de IOF, sobre tais operações, tornando ainda mais patente que as operações em comento são operações de crédito, cujos montantes eram depositados nas contas dos sócios. Esclarece, ainda, que o IOF não é devido quando diante do pró labore, tornando irrefutável que o enquadramento sob este regime é mera ficção fiscal com intuito arrecadatório;

(VI) Discorre acerca da natureza do pró-labore no sentido de *“que não se coaduna à operação de mútuo celebrada”* e ressalva que os valores pendentes de devolução estão sendo, inclusive, cobrados;

(VII) Quanto à possibilidade de desconsideração de negócios jurídicos argumenta que *“É preciso salientar, que não é permitido à Fazenda Pública desconsiderar negócios jurídicos, sob pena de furtar competências que lhe são alheias, em violação à tripartição de poderes”*;

(VIII) Quanto às circunstâncias de que os contratos de mútuo não foram integralmente quitados, argumenta: *“Em vista disso, não é possível manter a primeira ficção elaborada pelo Fisco, qual seja, os contratos de mútuo estão irregulares pelo não pagamento integral. Diz-se ficção, pois na busca de termo adequado não há outro que coadune melhor com a pretensão fazendária. É obvio que, quando raras as vezes, alguns valores de mútuo não foram quitados dentro do prazo, tal cenário não é o bastante para transformá-los em outro negócio jurídico”*. E acrescenta: *“que o único efeito decorrente do atraso no adimplemento é a incidência de juros, que estão previstos no contrato de mútuo, como se vê na clausula 4ª, não se podendo falar em transmutação do negócio jurídico graças a isso”*;

(IX) Sustenta a nulidade da prova emprestada pela fiscalização ao fundamento de que “*a segunda ficção, que não se justifica, é o uso de depoimentos furtados de processo alheio ao objeto da presente lide com o intuito de fazer prova da existência de fato imponível*”;

(X) Defende a ilegalidade de cumulação de multas de mora e de ofício;

(IX) Ao final, requer a declaração da decadência dos créditos relativos às competências de 01 a 11/2008, o cancelamento dos autos, em face da falta de ilegalidade da “reclassificação dos contratos de mútuo”, o cancelamento das multas, por caracterização do “*bis in idem*” ou a baixa dos autos em diligência para eventuais esclarecimentos necessários.

A Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Ribeirão Preto (SP) lavrou Decisão Administrativa textualizada no Acórdão nº **14-54.443 da 17ª Turma da DRJ/RPO**, às fls. 1.748/1.772, julgando procedente em parte a impugnação apresentada, ficando integralmente mantido o lançamento fiscal DEBCAD 37.409.569-8 e retificado o de DEBCAD 37.409.568-0. Confira-se:

“ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2008 a 31/12/2008

DECADÊNCIA.

Em face da incidência da Súmula Vinculante 8/2008 do STF e demais legislação pertinente, o prazo decadencial, em matéria de contribuições previdenciárias, é de cinco anos, sendo que, em relação às obrigações tributárias acessórias, a regra aplicável é a do inciso I do artigo 173 do CTN.

DESCLASSIFICAÇÃO DE NEGÓCIOS JURÍDICOS.

Em face das disposições dos artigos 118, 142 e 149 do CTN e não obstante as disposições do § único do artigo 116 do CTN, a Administração Tributária, por seus agentes (o AFRFB, no caso) tem o poder-dever, não propriamente de desclassificar ou descaracterizar, mas de enquadrar mais precisa e corretamente os atos e negócios jurídicos formalizados pelos contribuintes, sempre que forem apurados fatos e circunstâncias que os caracterizem como fatos geradores de tributos.

CUMULAÇÃO DE MULTAS DE MORA E DE OFÍCIO.

Considerado o conjunto de lançamentos fiscais, constantes deste processo, não se verifica aqui a aplicação concomitante de multas de mora e de ofício.

INTIMAÇÃO DO CONTRIBUINTE.

A intimação do Contribuinte, quanto aos atos relativos ao processo administrativo fiscal, deve se dar nos termos e condições do artigo 23 do Decreto nº 70.235/1972.

PROVAS - PRODUÇÃO NO ÂMBITO DO PROCESSO

ADMINISTRATIVO FISCAL - REQUERIMENTO DE DILIGÊNCIAS.

No âmbito do processo administrativo fiscal a produção de provas dá-se nos termos das pertinentes disposições do Decreto 70.235/1972, sendo, por isso, desconsiderados protestos genéricos por realização de provas ou pedidos de realização de diligências, sem apresentação de fundados e justificados motivos.

Impugnação Procedente em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte”

A Recorrente foi cientificada da decisão de 1ª Instância no dia 24/11/2014, conforme Aviso de Recebimento à fl. 1.774.

Inconformada com a decisão exarada pelo órgão julgador *a quo*, a Recorrente interpôs **Recurso Voluntário** às fls. 1.776/1.810 em 22/12/2014. A empresa foi novamente intimada em 08/01/2015 (AR fl. 1.851) para apresentar recurso, tendo em vista a retificação do Auto de Infração 37.409.5680 (fl. 1.850) e apresentou Recurso Voluntário de fls. 1.853/1.889 em 05/02/2015, alegando, resumidamente, o que segue:

(I) Que, em sede de preliminar, como o caso em questão é referente a lançamento por homologação, o prazo para decadência que deve ser aplicado é o de 5 anos do fato gerador, o que resta configurado (conforme disposto no art. 150, § 4º do CTN);

(II) Que a recorrente cumpriu todos os requisitos legais referentes aos contratos de mútuo, tendo inclusive pago o IOF devido. Necessário, portanto, que os negócios jurídicos não sejam desconsiderados e os AI's sejam cancelados;

(III) Que houve vício de incongruência ao desconsiderar os contratos de mútuo realizados;

(IV) Que as provas utilizadas para corroborar as alegações sustentadas pela fiscalização são eivadas de nulidade, porquanto foram extraídas de processo alheio, tratando-se de depoimentos contraditórios e de lide que acabou em acordo;

(V) Que a não devolução dos valores contratados devem ser considerados como remissão da dívida, que tem efeito tributário de doação, e não como pró-labore;

(VI) Que, subsidiariamente, como a tributação é realizada pelo lucro real, devem ser deduzidos os pagamentos do pró-labore;

Em seguida, os autos foram remetidos a este Conselho para apreciação e julgamento do Recurso Voluntário. Todavia, o julgamento foi convertido em diligência (fls. 1.895/1.901), determinando que a Secretaria da Receita Federal do Brasil a) proceda a juntada ao presente processo administrativo da integralidade dos autos judiciais nº. 008.09.0261671 que lhe serviram de embasamento para a conclusão de que os contratos de mútuo na verdade eram pagamento de pro-labore; e b) que esclareça as planilhas elaboradas e, mais, que indique se os pagamentos/quitações realizados pelos seus beneficiários foram excluídos ou não da base de cálculo do lançamento, bem como apontando a sua vinculação a cada contrato de empréstimo e demonstrando se trata-se de quitação total/parcial.

Embora não conste nos presentes autos, verifica-se do Processo nº 13971.723933/2013-66 (apenso) que devidamente Intimado e reintimado (fls. 1.910/1.920 – do processo apenso) para juntar cópia integral dos autos judiciais nº 008.09.0261671, que tramitou na 05ª Vara Cível da Comarca de Blumenau/SC, o Recorrente ficou-se inerte.

Por sua vez, a Fiscalização prestou a informação fiscal conforme fls. 1.921/1.923 do processo apenso.

É o relatório.

Voto

Conselheira Luciana Matos Pereira Barbosa – Relatora

1. DOS PRESSUPOSTOS DE ADMISSIBILIDADE

1.1. DA TEMPESTIVIDADE

A Recorrente foi cientificada da r. decisão em debate no dia 24/11/2014 conforme Avisos de Recebimento à fl. 1.774, e o presente Recurso Voluntário foi apresentado, TEMPESTIVAMENTE, no dia 22/12/2014. A empresa foi novamente intimada em 08/01/2015 (AR fl. 1.851) para apresentar recurso, tendo em vista a retificação do Auto de Infração 37.409.5680 (fl. 1.850) e apresentou Recurso Voluntário de fls. 1.853/1.889 em 05/02/2015, razão pela qual CONHEÇO DO RECURSO já que presentes os requisitos de admissibilidade.

2. Dos esclarecimentos iniciais.

De início, cabe destacar que, em que pese este Conselho tenha convertido o julgamento em diligência (Resolução nº 2401-000.548 – fls. 1.895/1.901) determinando a juntada de cópia ao presente processo administrativo da integralidade dos autos judiciais nº. 008.09.0261671 que serviram de embasamento para a conclusão de que os contratos de mútuo na verdade eram pagamento de pró-labore, verifica-se pela leitura dos autos em apenso (Processo nº 13971.723933/2013-66 fls. 1.910/1.920) que a determinação supra não restou atendida tendo em vista que apesar de intimado e reintimado via Domicílio Tributário Eletrônico (DTE), o contribuinte ficou-se inerte.

Apesar disso, a fiscalização enviou a mesma intimação via Correios ao endereço da empresa registrado na RFB, a qual, porém, foi devolvida com a informação “Mudou-se” (fl. 1.920 – do apenso).

Diante das referidas constatações, verifica-se que o Auditor Fiscal envidou todos os esforços no sentido de obter as cópias em questão, sem, contudo, lograr êxito nas suas diligências. Confira-se:

“No tocante à cópia dos aludidos autos judiciais, que tramitaram na 05ª Vara Cível da Comarca de Blumenau/SC, e cujos excertos foram referenciados pela Fiscalização no PAF em comento, informo que intimei e reintimei o contribuinte via Domicílio Tributário Eletrônico (DTE) para obtenção da documentação (fls. 1910 a 1915) mas não obtive nenhuma resposta. Também enviei a mesma intimação via Correios ao endereço da empresa registrado na RFB, a qual, porém, nos foi devolvida por não localização (fl. 1920). Deste modo, uma vez resultado infrutíferas as diversas tentativas de intimação, o que me causou estranheza, decidi realizar algumas consultas nos sistemas da RFB para verificar a situação do contribuinte junto ao Fisco. Como

resultado, constatei que o este se encontra omissa de entrega de diversas declarações desde o ano de 2014, com destaque para DCTF cujo último envio à RFB ocorreu em 10/06/2015 (referente ao período de apuração de abril/2015). Assim, não obstante constar como ATIVA nos nossos sistemas, os indícios apontam para uma situação de INATIVIDADE da empresa. Pesquisei também o dossiê da ação fiscal para verificar se porventura a Autoridade Tributária responsável lançamento havia lá anexado a cópia integral dos autos judiciais, mas a tentativa restou frustrada. Ainda tentei obter outras informações e documentos relacionados a essa ação junto ao site do Poder Judiciário de Santa Catarina. Ocorre que, para consulta às decisões e aos demais despachos proferidos no âmbito desse processo é necessário ter-se em mãos a chave do processo. Portanto, não obstante o empenho deste Auditor-Fiscal, infelizmente não foi possível atender ao CARF em relação a esse quesito”.

Dessa forma, em que pese tenham sido tomadas todas as providências à correta instrução e esclarecimentos necessários à elucidação dos fatos, tendo, inclusive, ocorrido sucessivas intimações ao contribuinte – interessado no deslinde da controvérsia – para apresentar as provas, este manteve-se silente.

Tecidos tais esclarecimentos, passo à análise do recurso propriamente dito.

3. Da decadência

A Recorrente argumenta que o caso em tela se sujeita a incidência da decadência nos ditames do artigo 150, § 4º, do Código Tributário Nacional.

Assevera que v. acórdão reconheceu parcialmente a decadência. Todavia, acrescenta que a decisão recorrida, em seu equivocado entendimento, reconheceu somente aplicação parcial do artigo 150, § 4º do Código Tributário Nacional. Isto porque, tendo em vista que a ciência do lançamento se ocorreu somente em 13 de dezembro de 2013, deveria ter reconhecido a decadência também dos fatos geradores constantes do mês de novembro de 2008.

Discorre no sentido de que não há dolo, fraude, ou simulação, que traga a incidência do artigo 173, I, do CTN, mesmo porque em momento algum foram trazidas alegações neste sentido.

Posto isso, requer sejam cancelados os Autos de Infração que se referem ao mês de novembro de 2008 para as obrigações tributárias principais, e todo o período de janeiro a novembro de 2008 para as obrigações tributárias acessórias.

Sobre o tema, a 17ª Turma da DRJ/POR deu provimento parcial à Impugnação para, em relação ao DEBCAD 37.409.568-0, considerar como extintos pela decadência os créditos tributários relativos somente quanto às competências de janeiro a outubro de 2008, e, improcedente em relação ao DEBCAD 37.409.569-8, mantendo-se integralmente o correspondente crédito tributário lançado. Eis o teor da fundamentação da decisão *a quo*:

“Decadência – Obrigações tributárias de naturezas diferentes – Incidência de regras específicas.

O Contribuinte, arguindo a decadência, basicamente:

1. Ressalva sua ocorrência, em face da aplicação do § 4º do artigo 150 do CTN, combinado com as disposições da Súmula Vinculante 8 do STF.
2. Defende a inaplicabilidade, no caso concreto, das disposições do inciso I do artigo 173 do CTN.

Ocorre, entretanto, que neste processo administrativo estão incluídos dois lançamentos fiscais, um deles versando sobre descumprimento de obrigação tributária principal (recolhimento de tributos) – DEBCAD 37.409.568-0; outro, de obrigação tributária acessória – DEBCAD 37.409.569-8 (descumprimento de obrigações relativas a declarações em GFIP), em razão do que, como se verá em seguida, incide regra específica para determinação da decadência, dependendo da natureza da obrigação tributária considerada.

Vejamos.

Decadência – Obrigação tributária principal – Lançamento fiscal sujeito à homologação – Súmula Vinculante 8/2008 do STF – Ocorrência de recolhimentos parciais.

Os lançamentos constantes deste processo foram formalizados em 13/12/2013 (data em que deles foi intimado o Contribuinte) e compreendem a cobrança de contribuições previdenciárias relativas ao período de janeiro a dezembro de 2008, além da imposição de multa pelo descumprimento de obrigações tributárias acessórias no mesmo período.

Quanto à decadência, a Lei nº 8.212/91 originalmente dispunha:

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 àquela em que o crédito poderia ter sido constituído;

II – da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, a constituição de crédito anteriormente efetuada.

O Supremo Federal, entretanto, em sessão realizada em 12/06/2008, editou a Súmula Vinculante nº 8, cuja publicação se deu no Diário da Justiça – DJ e no Diário Oficial da União – DOU em 20/06/2008, com o seguinte conteúdo:

São inconstitucionais o parágrafo único do artigo 5º do Decreto-lei 1569/77 e os artigos 45 e 46 da Lei 8.212/91, que tratam de prescrição e decadência de crédito tributário.

Esta Súmula é de observância obrigatória pela Administração Pública, nos termos da Lei 11.417/2006, que regulamentou o artigo 103-A da Constituição Federal:

Art. 2º O Supremo Tribunal Federal poderá, de ofício ou por provocação, após reiteradas decisões sobre matéria constitucional, editar enunciado de súmula que, a partir de sua publicação na imprensa oficial, terá efeito vinculante em relação aos demais órgãos

do Poder Judiciário e à administração pública direta e indireta, nas esferas federal, estadual e municipal, bem como proceder à sua revisão ou cancelamento, na forma prevista nesta Lei.

Aliás, neste mesmo contexto, a Lei nº 11.417/2006 introduziu na Lei nº 9.784/99, o artigo 64-B, determinando a adequação das decisões administrativas, “nos casos semelhantes”:

Art. 64-B. Acolhida pelo Supremo Tribunal Federal a reclamação fundada em violação de enunciado da súmula vinculante, dar-se-á ciência à autoridade prolatora e ao órgão competente para o julgamento do recurso, que deverão adequar as futuras decisões administrativas em casos semelhantes, sob pena de responsabilização pessoal nas esferas cível, administrativa e penal.

Ainda, quanto à mesma questão, a Lei nº 11.457/2007 determina:

Art. 2º Além das competências atribuídas pela legislação vigente à Secretaria da Receita Federal, cabe à Secretaria da Receita Federal do Brasil planejar, executar, acompanhar e avaliar as atividades relativas a tributação, fiscalização, arrecadação, cobrança e recolhimento das contribuições sociais previstas nas alíneas a, b e c do parágrafo único do art. 11 da Lei no 8.212, de 24 de julho de 1991, e das contribuições instituídas a título de substituição.

(...).

Art. 3º As atribuições de que trata o art. 2º desta Lei se estendem às contribuições devidas a terceiros, assim entendidas outras entidades e fundos, na forma da legislação em vigor, aplicando-se em relação a essas contribuições, no que couber, as disposições desta Lei.

(...).

§ 2º O disposto no caput deste artigo abrangerá exclusivamente contribuições cuja base de cálculo seja a mesma das que incidem sobre a remuneração paga, devida ou creditada a segurados do Regime Geral de Previdência Social ou instituídas sobre outras bases a título de substituição.

§ 3º As contribuições de que trata o caput deste artigo sujeitam-se aos mesmos prazos, condições, sanções e privilégios daquelas referidas no art. 2º desta Lei, inclusive no que diz respeito à cobrança judicial.

(...).

§ 6º Equiparam-se a contribuições de terceiros, para fins desta Lei, as destinadas ao Fundo Aeroviário - FA, à Diretoria de Portos e Costas do Comando da Marinha - DPC e ao Instituto Nacional de Colonização e Reforma Agrária - INCRA e a do salário-educação.

Assim, tendo sido declarado inconstitucional, pela Súmula Vinculante do STF, o artigo 45 da Lei nº 8.212/91, que previa o prazo decadencial de dez anos

para a constituição do crédito relativo às contribuições previdenciárias (sob o fundamento de que apenas lei complementar pode dispor sobre normas gerais em matéria tributária – como a decadência, nos termos do artigo 146, inciso III, alínea b da Constituição Federal) presentemente deve ser observado pela Administração Pública, inclusive em matéria de contribuições previdenciárias, o prazo quinquenal previsto no CTN (Lei n.º 5.172, de 25/10/1966).

Cabe, no entanto, observar que, em se tratando de contribuições previdenciárias, há a incidência de duas regras determinantes da contagem do prazo decadencial (ambas previstas no CTN):

1. Parágrafo quarto do artigo 150 – constitui a regra geral, já que se trata de tributo sujeito ao lançamento por homologação.

2. Inciso I do artigo 173 (no caso das hipóteses do final do § 4º do artigo 150).

Efetivamente:

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.

(...).

Art. 173. O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados:

I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado;

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

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

Em consequência da Súmula Vinculante STF nº 08, foi emitido o Parecer PGFN/CAT (Procuradoria Geral da Fazenda Nacional/Coordenação Geral de Assuntos Tributários) nº 1.617/2008, aprovado pelo Ministro da Fazenda em 18/08/2008, no qual foram estabelecidas orientações acerca do assunto (excerto):

(...).

15... a Súmula Vinculante nº 8 repele o uso de teses que encampem valor uma vez esposado pelo Superior Tribunal de Justiça, e faz-se referência especial à chamada tese dos 5 mais 5, inclusive no que se refere à contribuição devida a terceiros. Conseqüentemente, a Súmula Vinculante nº 8 afasta peremptoriamente dois entendimentos pretéritos da Consultoria Jurídica do Ministério da Previdência, plasmados nos pareceres CJ nº 2.291/2000 e CJ nº 2.521/2001.

(...).

40... . o pagamento antecipado da contribuição (ainda que parcial) suscita a aplicação da regra especial, isto é, do § 4º do art. 150 do CTN; a inexistência de pagamento justifica a utilização da regra do art. 173 do CTN, para efeitos de fixação do dies a quo dos prazos de caducidade, projetados nas contribuições previdenciárias. Isto é, no que se refere à contagem dos prazos de decadência.

Tal concepção, em princípio, pode ser aplicada para todos os tributos federais, e não somente, para as contribuições previdenciárias.

41. Atente-se para o fato de possível coexistência entre os prazos constantes do art. 150, § 4º, e do art. 173, do CTN, em um mesmo lançamento de contribuições previdenciárias...

(...).

49. (...).

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

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

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

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

(...).

Deve-se ressaltar que o aludido Parecer possui força normativa, vinculando a Secretaria da Receita Federal do Brasil, conforme disposto no artigo 42 da Lei Complementar 73/1993:

Art. 42. Os pareceres das Consultorias Jurídicas, aprovados pelo Ministro de Estado, pelo Secretário-Geral e pelos titulares das demais Secretarias da Presidência da República ou pelo Chefe do Estado-Maior das Forças Armadas, obrigam, também, os respectivos órgãos autônomos e entidades vinculadas.

No presente caso, considerando o lançamento fiscal relativo ao descumprimento da obrigação tributária principal; considerando que a ciência do lançamento deu-se em 13/12/2008; considerando que se trata de créditos tributários correspondentes a tributos sujeitos a pagamento antecipado (lançamento sujeito à homologação); considerando, finalmente, que, nas respectivas competências, a que se refere o lançamento fiscal, o Contribuinte promoveu a realização de recolhimentos (ainda que parciais de contribuições previdenciárias), incide a regra do § 4º do artigo 150 do CTN, em razão do que devem ser considerados como extintos pela decadência os créditos tributários relativos às competências de janeiro a outubro de 2008, ficando, sob tal aspecto, mantidos apenas os relativos às competências de novembro e dezembro de 2008.

Por isso, se superadas as demais de razões de fato e de direito opostas pelo Contribuinte (o que será analisado a seguir), os créditos tributários lançados deverão ser retificados, para excluir a parte decadente.

Sucedee, no entanto, que neste processo também está incluído lançamento fiscal que tem como objeto o descumprimento de obrigação tributária acessória, para o qual há regra específica de contagem do prazo decadencial – a do inciso I do artigo 173.

É dessa questão que doravante passo a tratar.

Decadência – Obrigação tributária acessória – Lançamento fiscal sujeito à homologação – Súmula Vinculante 8/2008 do STF – Regra de contagem do prazo: artigo 173, I do CTN.

Com efeito, o lançamento fiscal DEBCAD 37.409.569-8 versa sobre o descumprimento de obrigação tributária acessória, relativa à declaração de fatos geradores de contribuições previdenciárias em GFIP.

Considerados os tributos, em geral, o CTN tem duas regras de contagem do prazo decadencial:

- 1. Inciso I do artigo 173 – constitui a regra geral.*
- 2. Parágrafo 4º do artigo 150 – constitui a regra excepcional, já que aplicável aos tributos enquadrados no regime do lançamento sujeito à homologação (que é o caso das contribuições previdenciárias), observando-se que, nas hipóteses previstas no final do mesmo § 4º do artigo 150, aplica-se a regra geral (inciso I do artigo 173).*

A regra de contagem do prazo do § 4º do artigo 150 do CTN trata, pois, do procedimento em que o contribuinte deve apurar o tributo devido e recolhê-lo no prazo legal (ficando sujeito à homologação pela Administração Tributária, por isso chamado de “lançamento por homologação” – “caput” do artigo 150 do CTN). Não há neste dispositivo qualquer alusão ao prazo que tem o

ente tributante para lavrar autuações pelo descumprimento das obrigações acessórias, do que se pode inferir que, matéria de prazo para aplicação de penalidades (pelo descumprimento de obrigações acessórias), a regra a ser observada é a geral – a do inciso I do artigo 173.

Ora, o § 4º do artigo 150, ao estabelecer regra especial, prevê exceções (“... salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação...”), às quais, evidentemente, por constituírem exceções, aplica-se a regra geral, até por uma questão puramente lógica: somente é possível averiguar a ocorrência destas exceções se o período pesquisado for justamente aquele decorrente da regra geral (“primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado” – inciso I do artigo 173).

Por isso, em matéria de obrigação tributária acessória, e em face da possibilidade da ocorrência destas exceções, a regra aplicável sempre será a geral, conclusão esta corroborada pela decisão do Superior Tribunal de Justiça (STJ), transcrita a seguir:

TRIBUTÁRIO - EXECUÇÃO FISCAL – CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA - APRESENTAÇÃO DA GFIP - OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA - DESCUMPRIMENTO - DECADÊNCIA - REGRA APLICÁVEL: ART. 173, I, DO CTN. 1. A falta de apresentação da Guia de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social (GFIP), assim como o fornecimento de dados não correspondentes aos fatos geradores de todas as contribuições previdenciárias devidas configura descumprimento de obrigação tributária acessória, passível de sanção pecuniária, na forma da legislação de regência. 2. Na hipótese, o prazo decadencial para a constituição do crédito tributário é regido pelo art. 173, I, do CTN, tendo em vista tratar-se de lançamento de ofício, consoante a previsão do art. 149, incisos II, IV e VI. 3. Ausente a figura do lançamento por homologação, não há que se falar em incidência da regra do art. 150, § 4º, do CTN. 4. Recurso especial não provido (RESP 200800984908, ELIANA CALMON, STJ - SEGUNDA TURMA, 27/03/2009).

Aliás, nem poderia ser de outra forma, pois a penalidade imposta neste caso é consequência do descumprimento de norma que impõe ao Contribuinte a realização de determinadas providências de interesse da Administração Tributária e o transcrito § 4º do artigo 150 não determina que o contribuinte imponha contra si qualquer penalidade. Pelo contrário, se o Contribuinte estiver ciente de que descumpriu alguma obrigação tributária acessória, a alternativa seria a denúncia espontânea, sob as condições do artigo 138 do CTN:

Art. 138. A responsabilidade é excluída pela denúncia espontânea da infração, acompanhada, se for o caso, do pagamento do tributo devido e dos juros de mora, ou do depósito da importância arbitrada pela autoridade administrativa, quando o montante do tributo dependa de apuração.

Assim, concluindo: considerando, no caso do lançamento DEBCAD 37.409.569-8, que se trata de crédito tributário relativo à imposição de multa por descumprimento de obrigação tributária acessória; considerando que

nesta hipótese (descumprimento de obrigação tributária acessória) a regra aplicável é a do inciso I do artigo 173 do CTN (segunda a qual, no caso concreto, o prazo decadencial ocorreria em 31/12/2013), até a data da formalização do lançamento fiscal, que se deu em 13/12/2013, não havia se operado, ainda, a decadência.

Concluindo: sob o aspecto da ocorrência da decadência, improcede o pedido de que sejam excluídas as competências entre janeiro e novembro de 2008, em relação ao lançamento fiscal DEBCAD 37.409.569-8, devendo, sob tal aspecto, ser integralmente mantido o correspondente crédito tributário lançado.”

Para o bom emprego do instituto da decadência previsto no CTN é preciso verificar o *dies a quo* do prazo decadencial de 5 (cinco) anos aplicável ao caso: se é o estabelecido pelo artigo 150, § 4º ou pelo artigo 173, I, ambos do CTN.

Em 12 de agosto de 2009, o Superior Tribunal de Justiça julgou o Recurso Especial nº 973.733/SC (2007/0176994-0), com acórdão submetido ao regime do artigo 543-C do antigo Código de Processo Civil (CPC/1973) e da Resolução STJ 08/2008 (regime dos recursos repetitivos), da relatoria do Ministro Luiz Fux, assim ementado:

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

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

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

3. O dies a quo do prazo quinquenal da aludida regra decadencial rege-se pelo disposto no artigo 173, I, do CTN, sendo certo que o "primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado" corresponde, iniludivelmente, ao primeiro dia do exercício seguinte à ocorrência do fato imponible, ainda que se trate de tributos sujeitos a

lançamento por homologação, revelando-se inadmissível a aplicação cumulativa/concorrente dos prazos previstos nos artigos 150, § 4º, e 173, do Codex Tributário, ante a configuração de desarrazoado prazo decadencial decenal (Alberto Xavier, "Do Lançamento no Direito Tributário Brasileiro", 3ª ed., Ed. Forense, Rio de Janeiro, 2005, págs.. 91/104; Luciano Amaro, "Direito Tributário Brasileiro", 10ª ed., Ed. Saraiva, 2004, págs.. 396/400; e Eurico Marcos Diniz de Santi, "Decadência e Prescrição no Direito Tributário", 3ª ed., Max Limonad, São Paulo, 2004, págs.. 183/199).

5. In casu, consoante assente na origem: (i) cuida-se de tributo sujeito a lançamento por homologação; (ii) a obrigação ex lege de pagamento antecipado das contribuições previdenciárias não restou adimplida pelo contribuinte, no que concerne aos fatos impositivos ocorridos no período de janeiro de 1991 a dezembro de 1994; e (iii) a constituição dos créditos tributários respectivos deu-se em 26.03.2001.

6. Destarte, revelam-se caducos os créditos tributários executados, tendo em vista o decurso do prazo decadencial quinquenal para que o Fisco efetuasse o lançamento de ofício substitutivo.

7. Recurso especial desprovido. Acórdão submetido ao regime do artigo 543-C, do CPC, e da Resolução STJ 08/2008.

(STJ, 1ª Seção, REsp 973.733/SC, Rel. Ministro Luiz Fux, , julgado em 12/08/2009, DJe 18/09/2009)

Portanto, sempre que o contribuinte efetuar o pagamento antecipado, o prazo decadencial se encerra depois de transcorrido 5 (cinco) anos do fato gerador, conforme regra do artigo 150, § 4º, do CTN. Na ausência de pagamento antecipado ou nas hipóteses de dolo, fraude ou simulação, o lustro decadencial para se constituir o crédito tributário é contado do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, nos moldes do artigo 173, I, do CTN.

Por ter sido sob a sistemática do artigo 543-C do antigo Código de Processo Civil, a decisão do Colendo Superior Tribunal de Justiça acima deve ser observada por este CARF, nos termos do artigo 62, § 2º, do Regimento Interno do CARF (aprovado pela Portaria MF nº 343, de 09 de junho de 2015):

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.

[...]

§ 2º As decisões definitivas de mérito, proferidas pelo Supremo Tribunal Federal e pelo Superior Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional, na sistemática prevista pelos arts. 543-B e 543-C da Lei nº 5.869, de 1973 - Código de Processo Civil (CPC), deverão ser reproduzidas pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF.

No caso presente, conforme destacou a DRJ de origem, quanto à obrigação principal (DEBCAD 37.409.568-0), nas respectivas competências, a que se refere o lançamento

fiscal, o Contribuinte promoveu a realização parcial de recolhimentos, devendo, portanto, incidir a regra do artigo 150, § 4º do Código Tributário Nacional.

Dessa forma, e tendo em vista que a ciência do lançamento deu-se em 13/12/2013, entendo que as competências de novembro e dezembro de 2008 não restaram atingida pelo instituto da decadência.

Por outro lado, com relação às obrigações acessórias (DEBCAD 37.409.569-8), é pacífico o entendimento perante este Conselho de que sujeitam-se ao regime referido no artigo 173 do CTN os procedimentos administrativos de constituição de créditos tributários decorrentes do descumprimento de obrigações acessórias, uma vez que tais créditos tributários decorrem sempre de lançamento de ofício, jamais de lançamento por homologação, circunstância que afasta, peremptoriamente, a incidência do preceito tatuado no § 4º do artigo 150 do CTN.

Dessa forma, para o caso presente o prazo decadencial ocorreria em 31/12/2013, e, tendo em vista que o lançamento fiscal que se deu em 13/12/2013, não havia se operado, ainda, a decadência.

Portanto, mantendo inalterada a decisão recorrida nesse ponto.

4. Dos contratos de mútuo

Como se vê, a Recorrente argumenta que o Auditor Fiscal partiu de uma premissa de que teria ocorrido suposta violação dos comandos contidos no artigo 28 da Lei nº 8.212/91, para afirmar que não teriam sido recolhidos integralmente os tributos sobre salário-de-contribuição, entre fevereiro de 2009 e novembro 2012.

Tece esclarecimentos de *“que o contrato de mútuo não é solene, portanto, não há na legislação cível descrição cogente da forma como será feita, sendo aceito, inclusive, o contrato verbal”* e acrescenta que para a *“caracterização do mútuo, basta que ocorra a entrega do bem e que mutuário esteja obrigado à restituição da coisa”*.

Defende que no caso em debate, como reconhece o próprio v. acórdão recorrido, há contrato firmado entre as partes estabelecendo as condições da entrega e restituição e, como se observa dos lançamentos contábeis feitos, os numerários foram entregues aos mutuários.

Argumenta que *“Inclusive a RECORRENTE, por se tratar de contrato de mútuo, reconhecia em sua DCTF, e contabilidade, bem como pagava os valores devidos a título de IOF sobre tais operações – fatores ignorados pelo v. acórdão – tornando ainda mais patente que as operações em comento são operações de crédito, cujos montantes eram depositados nas contas dos sócios”*.

Ao final, sustenta que *“foram atendidos todos os critérios para configuração do mútuo, não sendo razoável que o Fisco, por mera arbitrariedade, desconsidere o negócio jurídico praticado e converta-o em outro, devendo, portanto, o v. acórdão ser reformado, cancelando-se os autos de infração lavrados”*.

Pois bem. Com a análise dos autos, verifica-se, a partir dos argumentos expostos na decisão da Delegacia da Receita Federal de Julgamento, bem como dos argumentos expostos pela Recorrente, que a questão controvertida refere-se, principalmente, à matéria probatória atinente aos contratos de mútuo colacionados aos autos.

Resta analisar se os pagamentos efetuados aos administradores decorreram efetivamente dos contratos de mútuo ou se caracterizam remuneração indireta ou pagamento sem causa, pois incontroverso que os pagamentos foram realizados pela Recorrente (pessoa jurídica) para os sócios que mantinham vínculo.

Sobre os contratos de mútuo, utilizados pela Recorrente para justificar os pagamentos efetuados, os seguintes dispositivos do Código Civil assim determinam:

“Art. 586. O mútuo é o empréstimo de coisas fungíveis. O mutuário é obrigado a restituir ao mutuante o que dele recebeu em coisa do mesmo gênero, qualidade e quantidade.

Art. 587. Este empréstimo transfere o domínio da coisa emprestada ao mutuário, por cuja conta correm todos os riscos dela desde a tradição.

[...]

*Art. 591. **Destinando-se o mútuo a fins econômicos, presumem-se devidos juros**, os quais, sob pena de redução, não poderão exceder a taxa a que se refere o art. 406, permitida a capitalização anual.*

Art. 592. Não se tendo convencionado expressamente, o prazo do mútuo será:

I - até a próxima colheita, se o mútuo for de produtos agrícolas, assim para o consumo, como para semeadura;

II - de trinta dias, pelo menos, se for de dinheiro;

III - do espaço de tempo que declarar o mutuante, se for de qualquer outra coisa fungível.”

A respeito do tema, Cristiano Chaves e Nelson Rosenvald assim elucidam:

“Seguindo o caminho pavimentado pelo conceito adotado pelo Código Civil (art. 586), nota-se que o mútuo constitui-se como contrato típico e nominado, com uma natureza jurídica bem definida:

i) é contrato real, por exigir tradição;

ii) é unilateral, por estabelecer obrigações para uma das partes apenas;

iii) é informal, não exigindo o cumprimento das formalidades;

iv) pode se apresentar como gratuito ou oneroso, a depender de sua finalidade;

[...]

A unilateralidade do negócio decorre do fato de que, formado o contrato pela entrega da coisa, somente o mutuário terá obrigações, como o dever de restituí-la.” (CHAVES DE FARIAS, Cristiano. ROSENVALD, Nelson. Curso de Direito Civil. Vol. 4. 3ª ed. rev., ampl. e atual. Editora Juspodivm: Bahia, 2013. p. 777)

De acordo com a fiscalização, os sócios receberam empréstimos da MERCOSUL, com base nos contratos de mútuo firmados, sendo que somente parte dos valores recebidos foram liquidados, conforme as seguintes operações:

“1. Conta Razão da Sócia Cláudia Oliveira Peres (doc. 17, Anexo I, QUADROS XXI, XXII e XXIII, Relatório Fiscal):

Ao ser incorporada a empresa da qual era sócia, foi realizado o lançamento correspondente ao seu débito com a empresa incorporada, no montante de R\$ 1.754.720,50 (abril de 2008).

Para amortizar os empréstimos contraídos pela Cláudia foi realizado, em 31/12/2008, o lançamento de R\$ 3.604.975,92 (referente à participação da sócia nos lucros). Entretanto, em 02/01/2009, houve estorno deste lançamento, que deixou, assim, de produzir efeitos.

Em três ocasiões a Cláudia realizou quitação parcial dos empréstimos recebidos: (i) 01/01/2009 – R\$ 3.174.924,66; (ii) 21/07/2009 – R\$ 2.215.953,31 (“encontro de contas” com lucros devidos à sócia); (iii) 24/03/2009 – R\$ 140.000,00.

Estes valores foram deduzidos dos montantes atribuídos à sócia (coluna IX do anexo I). Assim, em 07/2011, quando a sócia Cláudia deixou de ser responsável pela empresa, restava um saldo remanescente de R\$ 10.478.659,91 (Anexo I).

2. Zila Meire Tambelini Nakano (doc. 20, Anexo II, QUADRO XXIV, Relatório Fiscal):

Constam, em 2008/2009, lançamentos contábeis para amortizar os empréstimos recebidos, amortizações estas na forma de devolução em espécie ou por “encontro de contas” (empréstimos recebidos versus lucros devidos à sócia). Foram constatados os valores de R\$ 144.943,66 (01/01/2009) e R\$ 1.972.301,01 (21/07/2009) – coluna IX do Anexo II.

Até 07/2011 (data em que deixou de ser responsável pela empresa) foi, então, apurado o saldo de R\$ 2.641.156,30, para o qual não consta quitação (Anexo II).

3. Jannivaldo Marques Santos (doc. 18, Anexo III, QUADROS XXV, XXVI e XVII, Relatório Fiscal):

Ao ser incorporada a empresa da qual era sócio, foi realizado o lançamento correspondente ao seu débito com a empresa incorporada, no montante de R\$ 541.267,86 (abril de 2008).

Para amortizar os empréstimos contraídos pelo Jannivaldo foi realizado, em 31/12/2008, o lançamento de R\$ 1.060.287,02 (referente à

participação do sócio nos lucros). Entretanto, em 02/01/2009, houve estorno deste lançamento, que deixou, assim, de produzir efeitos.

Em duas ocasiões o Jannivaldo realizou quitação parcial dos empréstimos recebidos (através de “encontro de contas” com lucros devidos ao sócio): (i) 01/01/2009 – R\$ 325.303,53; (ii) 21/07/2009 – R\$ 1.374.828,40.

Ocorreram, também, outras amortizações em espécie (Anexo III), tendo sido deduzidos dos empréstimos concedidos ao sócio (coluna IX do Anexo III), restando, então, em 11/2012, o saldo de R\$ 2.830.479,47 (Anexo III).

4. Sérgio Luiz Janiakin (doc. 19, Anexo IV, QUADRO XXIV, Relatório Fiscal):

A Fiscalização relata que, para amortizar os empréstimos concedidos ao Sérgio, foi constatado um único lançamento, que foi realizado em 31/12/2008, no valor de R\$ 706.858,03, relativo à participação do sócio nos lucros. Entretanto, em 02/01/2009, houve o estorno do lançamento, que, assim, deixou de produzir efeitos (Anexo IV, QUADRO XXIV).

Até 06/2009 (data em que deixou de ser responsável pela empresa) foi, então, apurado o saldo de R\$ 1.487.402,54, para o qual não consta quitação (Anexo IV).”

Assim, verifica-se que não houve a quitação integral dos referidos empréstimos pelos mutuários.

Além disso, os contratos de mútuo firmados entre as partes contratantes dão conta, de acordo com a cláusula 3ª, que “*sobre os valores dos empréstimos mencionados não incidirão juros*” a exemplo do que se observa do documento de fls. 383/385.

E mais, na Ata de Reunião de Administração datada de 01/05/2008 (fl. 415), restou convencionado entre os sócios que todos os valores superiores ao montante de R\$ 4.000,00 (pró-labore) recebidos por eles, seria considerado mútuo, não sendo devido nenhuma remuneração a título de juros, devendo apenas ser devolvido o valor integral emprestado.

Encontram-se juntadas aos autos cópias de depoimentos dos sócios Jannivaldo (fl. 1.590) e Sérgio (fls. 1.591/1.592) em ação judicial indenizatória movida pelo sócio Sérgio contra a sócia Cláudia e outros, dos quais se evidenciam a existência de uma deliberação dos sócios de receberem mensalmente a importância de R\$ 50.000,00, independentemente de quaisquer considerações acerca da efetiva disponibilidade de recursos; valores estes que seriam registrados parcialmente (R\$ 4.000,00) como pró-labore, sendo o saldo revestido da condição de “contratos de mútuo”.

Diante de tais constatações, a Fiscalização, considerando as disposições contratuais, que previam a quitação dos empréstimos em dois anos, e considerando principalmente que parte dos saldos dos empréstimos foi sendo transferida sucessivamente de

um exercício para outro, culminando, inclusive, com a saída dos mutuários da sociedade, sem que os empréstimos tivessem sido resgatados, classificou tais empréstimos como pró-labore.

Sobre o tema em relevo, reputo como correto o entendimento adotado pela Fiscalização e convalidado pela primeira instância administrativa de julgamento.

Note-se, pelas disposições do Código Civil anteriormente transcritas, que a obrigatoriedade de restituição do valor e a temporalidade são requisitos básicos para enquadramento do empréstimo como mútuo, sob pena de configurar-se doação ou pagamento por causa diversa que não a estipulada no acordo de vontades.

No caso concreto, os contratos de mútuo, redigidos todos segundo o mesmo padrão, prevêm a restituição das quantias entregues em 02 (dois) anos. Todavia, sobrou constatado que o referido prazo sistematicamente foi descumprido. Tanto é verdade que, na medida em que os mutuários se retiravam da sociedade, ficaram pendentes vultosas quantias, que se transformaram em “créditos” do Contribuinte, e que, no caso de sócio retirante, foram cobrados através de meras e singelas “*cartas de cobrança extrajudicial*”, que inclusive encontram-se apócrifas, conforme se observa do documento de fls. 1.733/1.736.

Igualmente causa espécie a inexistência de cláusula dispondo sobre a cobrança de juros, situação a qual, ainda que não vedada normativamente, se distancia da presunção legal contida no artigo 591 do Código Civil citado anteriormente, segundo o qual no empréstimo destinado a fins econômicos são devidos juros.

Tendo em vista essas constatações, exsurge a precariedade dos contratos em foco para fins de comprovação da efetividade dos mútuos a que se referem.

É de se esclarecer que os fatos devem ser devidamente comprovados com elementos que não deixem margem à dúvida quanto à consistência da operação, em especial frente a matérias que cominem ao contribuinte o ônus probatório, como nos casos de presunções legais, sendo certo que tudo que é informado nas declarações, livros caixa e razão estão sujeitos à comprovação, por documento hábil, tendo a fiscalização a atribuição legal para verificar a autenticidade de todos os fatos declarados.

Diz o artigo 33 da Lei nº 8.212/91:

“Art. 33. À Secretaria da Receita Federal do Brasil compete planejar, executar, acompanhar e avaliar as atividades relativas à tributação, à fiscalização, à arrecadação, à cobrança e ao recolhimento das contribuições sociais previstas no parágrafo único do art. 11 desta Lei, das contribuições incidentes a título de substituição e das devidas a outras entidades e fundos.”

Nesse sentido, a autoridade administrativa fiscal possui prerrogativa de desconsiderar atos ou negócios jurídicos que não reflitam a realidade, sendo tal poder da própria essência da atividade fiscalizadora, que não pode ficar adstrita aos aspectos formais dos atos e fatos.

Assim, uma vez verificado que o sujeito passivo utiliza-se de simulação ou de fraude para se esquivar do pagamento de tributo, o Auditor Fiscal tem o dever de aplicar a legislação tributária de acordo com os fatos, por ele constatados, em detrimento da verdade jurídica aparente (formal). Ou seja, uma vez evidenciada a simulação, não resta outra opção à fiscalização a não ser descaracterizar a relação formal existente e considerar, para efeitos do lançamento tributário, a relação real entre o contribuinte e seus prestadores.

Nesse sentido dispõe o Código Tributário Nacional:

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

[...]

VII - quando se comprove que o sujeito passivo, ou terceiro em benefício daquele, agiu com dolo, fraude ou simulação;”

Sendo assim, resta evidente a possibilidade de o Auditor Fiscal da Receita Federal do Brasil desconsiderar os atos e fatos simulados e apurar o crédito tributário com base nos fatos efetivamente ocorridos, não havendo que se cogitar qualquer ilegalidade.

Conforme descrito acima, entendo encontrar-se dentro da competência da Autoridade Fiscal a caracterização tais empréstimos como pró-labore para efeitos previdenciários, desde que efetivamente demonstrado por meio dos elementos identificados durante a fiscalização que esclarecem como se dava efetivamente a referida operação.

Note-se que um dos princípios norteadores do direito é o da “primazia da realidade”, ou seja, atribuir-se maior relevância a realidade dos fatos, ou como no caso concreto, como se dava o pagamento e a devolução/quitação dos contratos formalmente apresentados.

Assim, uma vez constatado que há pagamento de pró-labore revestido de “contrato de mútuo”, cabe à autoridade fiscal, sob pena de responsabilidade funcional, desconsiderar a forma sob a qual a contratação se deu para, com base na realidade emergente, apurar as contribuições devidas e condutas incompatíveis com a legislação aplicável.

Em caso como tais, impõe-se à autoridade lançadora a observância dos parâmetros e condições básicas previstas na legislação de regência que somente poderá ser levada a efeito quando àquela estiver convencida do cometimento do crime (dolo, fraude ou simulação), devendo, ainda, relatar todos os fatos de forma pormenorizada, possibilitando ao contribuinte a devida análise da conduta que lhe está sendo atribuída.

Em outras palavras, não basta à indicação da conduta dolosa, fraudulenta ou simulatória, a partir de meras presunções e/ou subjetividade, 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.

Ora, conforme demonstrado anteriormente, tais fatos restam devidamente comprovados pela robusta prova documentação produzida nos autos, de modo que agiu corretamente a fiscalização ao desconsiderar o negócio celebrado entre a Recorrente e os então sócios.

Sendo assim, reputo como correto o procedimento fiscal, e, com essas mesmas conclusões acima, afastado a alegação da Recorrente quanto à “Remissão de Dívida”, porquanto, como vimos, não se trata de um “perdão da dívida”, até mesmo porque os alegados

empréstimos foram desconstituídos pela Fiscalização, que, corretamente os reenquadrou como pró-labore.

3. Das provas utilizadas

A Recorrente insiste na alegação de que “os autos de infração em comento utilizam as citações extraídas do processo judicial estranho à lide como forma de embasar suas conclusões – eivando sua argumentação novamente com vício insanável, pois não poderia ter utilizado aqueles depoimentos como elemento probatório”.

Entretanto, razão não lhe assiste.

Saliente-se de imediato que, via de regra, não há qualquer óbice à utilização de prova emprestada, conforme se observa do artigo 372 do Código de Processo Civil, aplicável de forma subsidiária ao processo administrativo fiscal.

“Art. 372. O juiz poderá admitir a utilização de prova produzida em outro processo, atribuindo-lhe o valor que considerar adequado, observado o contraditório.”

A utilização de uma prova produzida em outro processo não exige identidade de partes, prescindindo-se que sejam as mesmas partes na origem e no processo de destino da prova emprestada, conforme entendimento da jurisprudência pátria (Embargos em Recurso Especial nº 617.428/SP, relatora Ministra Nancy Andrighi, Corte Especial, julgado em 4/6/2014).

A jurisprudência deste conselho segue no mesmo sentido. Recorde-se:

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. PROVA EMPRESTADA. REQUISITOS. ADMISSIBILIDADE.

Conceitua-se prova emprestada como aquela prova produzida no âmbito de outra relação jurídica processual, sendo apresentada para formar a convicção do julgador quanto à veracidade do fato que se pretende provar.

Tal forma de prova é tradicionalmente aceita âmbito do processo administrativo. Contudo, para resguardar os direitos fundamentais dos contribuintes, somente é admitida a prova emprestada para basear auto de infração se cumpridos dois requisitos de admissibilidade cumulativamente, quais sejam: i) que a prova tenha sido originalmente produzida sob o crivo do contraditório; e ii) que o sujeito passivo da obrigação tributária, cujos interesses são postos em análise pela prova emprestada no processo administrativo, tenha participado do referido contraditório original, ou seja, seja do parte no processo do qual a prova foi trasladada. (CARF, 3ª Seção, 4ª Câmara/ 2ª Turma Ordinária, Relatora Conselheira Thais De Laurentiis Galkowicz, Acórdão nº 3402-004.290, Data da Sessão: 29/06/2017)

PROVA EMPRESTADA. EXISTÊNCIA DE CONTRADITÓRIO E AMPLA DEFESA. POSSIBILIDADE.

Inexiste óbice à utilização de prova emprestada no processo administrativo fiscal, tampouco é necessária a identidade entre as partes no processo de origem e aquele a que se destina a prova emprestada. Não há que se falar em nulidade no uso de prova emprestada quando é oportunizado ao sujeito passivo manifestar-se sobre todos os elementos trazidos aos autos pela

autoridade lançadora. (CARF, 2ª Seção, 4ª Câmara/1ª Turma Ordinária, Relator Conselheiro Cleberson Alex Friess, Acórdão nº 2401-004.874, Data da Sessão: 06/06/2017)

NULIDADE - UTILIZAÇÃO DE PROVA EMPRESTADA - POSSIBILIDADE - RESPEITO AO PRINCÍPIO DO CONTRADITÓRIO E DA AMPLA DEFESA.

A utilização de conjunto probatório - utilizado como prova subsidiária - produzido em processo judicial criminal ao qual a fiscalização obteve acesso mediante autorização judicial, relativo ao mesmo contribuinte, respeitado o contraditório e a ampla defesa, está de acordo com o ordenamento jurídico, não constitui causa de nulidade do lançamento fiscal e pode ser utilizado para caracterizar a existência de fato gerador de contribuição previdenciária.

A absolvição na esfera judicial criminal não interfere no processo administrativo fiscal, pois este não apura a existência de crimes, mas tão somente a ocorrência de fatos geradores de contribuição previdenciária. (CARF, 2ª Seção, 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária, Relator Conselheiro Marcelo Milton da Silva Risso, Acórdão 2201-003.657, Data da Sessão: 06/06/2017)

Não é demais lembrar que, no tocante aos documentos e às informações que amparam o lançamento tributário, o contraditório e a ampla defesa foram garantidos ao contribuinte no contencioso administrativo fiscal.

Observa-se, também, que o Auto de Infração está acompanhado de todos os elementos de prova indispensáveis à comprovação do ilícito e que o lançamento atende todos os requisitos legais.

A autuada, por outro lado, teve conhecimento da existência do citado procedimento fiscal, tendo-lhe sido concedido o mais amplo direito, pela oportunidade de apresentar, já na fase de instrução do processo, em resposta às intimações que recebeu, argumentos, alegações e documentos no sentido de tentar elidir as infrações apuradas pela fiscalização.

Além disso, após cientificada do lançamento, a interessada teve 30 (trinta) dias para apresentar a sua impugnação e anexar aos autos todas as provas que julgasse relevantes para desconstituir a exigência.

Ademais, na apreciação de provas no processo administrativo tributário, a legislação tributária confere ao órgão julgador o livre convencimento de sua validade para os fins de que são propostas.

Por fim, vale destacar a assertiva da decisão recorrida no sentido de que os autos do processo judicial que tramitou perante a 5ª Vara Cível da Comarca de Blumenau (SC) serviram apenas para corroborar as evidências constatadas pela Fiscalização. Recorde-se:

“A menção de depoimentos extraídos de ação judicial e suas juntadas aos autos visa simplesmente corroborar as evidências extraídas do

conjunto de fatos apurados: a frequente prática pelo Contribuinte de transferências de recursos aos sócios, formalizadas, a priori, como contratos de mútuo, mas, entretanto, a serem eventualmente “regularizadas” com operações de “encontros de contas”, ou, apenas circunstancialmente, com restituições de recursos em dinheiro.

A convicção da Fiscalização não se baseia nestas ‘provas’, é óbvio. Estas ‘provas’ apenas confirmaram as constatações extraídas dos registros contábeis e documentos fiscais produzidos pelo próprio Contribuinte, provas necessárias e suficientes para dar sustentação aos lançamentos fiscais.”

Portanto, forte nessas razões, rejeito a nulidade arguida.

Por fim, nada a prover quanto ao pedido de compensação ou restituição dos valores eventualmente declarados e recolhidos, porquanto estes poderão ser feito pelo Contribuinte por meio próprio, atendidos os respectivos requisitos legais.

4. CONCLUSÃO:

Pelos motivos expendidos, **CONHEÇO** do Recurso Voluntário da recorrente para, no mérito, **NEGAR PROVIMENTO**, nos termos do relatório e voto.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Luciana Matos Pereira Barbosa.