



**Ministério da Economia**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



**Processo nº** 14098.000107/2007-13  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** 2202-006.833 – 2ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 2ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 7 de julho de 2020  
**Recorrente** ARIEL AUTOMOVEIS VARZEA GRANDE LTDA  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS**

Período de apuração: 01/01/1997 a 31/12/1998, 01/02/1999 a 28/02/1999, 01/06/1999 a 30/06/1999, 01/03/2001 a 31/03/2001, 01/07/2001 a 31/07/2001, 01/04/2002 a 30/04/2002

DECADÊNCIA PARCIAL. INTELIGÊNCIA DO ART. 173, I, DO CTN. AUSÊNCIA DE COMPROVAÇÃO DO PAGAMENTO ANTECIPADO.

O lapso de tempo para a constituição de créditos tributários das contribuições previdenciárias é regido pelo Código Tributário Nacional, sendo que, na hipótese dos autos, o prazo se inicia no primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, nos termos do art. 173, inciso I, do CTN.

CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. APURAÇÃO COM BASE EM FOLHAS DE PAGAMENTO.

A remuneração paga a segurado, verificada em folha de pagamento, é fato gerador das contribuições destinadas à Seguridade Social, correspondentes à quota da empresa e dos segurados, destinadas ao financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência da incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho e destinadas a outras entidades e fundos.

TAXA SELIC. SÚMULA CARF Nº 4.

Conforme Súmula CARF nº 4, partir de 1º de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC para títulos federais.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar parcial provimento ao recurso para declarar a decadência do lançamento até a competência 07/2001, inclusive.

(documento assinado digitalmente)

Ronnie Soares Anderson - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Martin da Silva Gesto - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Mario Hermes Soares Campos, Martin da Silva Gesto, Ricardo Chiavegatto de Lima, Ludmila Mara Monteiro de Oliveira, Caio Eduardo Zerbeto Rocha, Leonam Rocha de Medeiros, Juliano Fernandes Ayres e Ronnie Soares Anderson (Presidente).

## Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário interposto nos autos do processo nº 14098.000107/2007-13, em face do acórdão nº 04-13.551, julgado pela 3ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Campo Grande (DRJ/CGE), em sessão realizada em 13 de fevereiro de 2008, no qual os membros daquele colegiado entenderam por julgar procedente o lançamento.

Por bem descrever os fatos, adoto o relatório da DRJ de origem que assim os relatou:

### “LANÇAMENTO

Trata o presente processo da Notificação Fiscal de Lançamento de Débito — NFLD 37.115.455-3 e anexos de f. 01-61, através do qual se exige o valor consolidado em 30/08/2007 de R\$ 246.107,33 (duzentos e quarenta e seis mil cento e sete reais e trinta e três centavos), com ciência em 12/09/2007.

A notificação contém instruções para o contribuinte, discriminativo analítico e sintético do débito, relatório dos lançamentos efetuados, relação dos documentos apresentados, demonstrativo de apropriação dos documentos apresentados, demonstrativo de diferença de acréscimos legais, fundamentos legais do débito, relação de representantes legais, e relação de pessoas vinculadas. O termo de encerramento de ação fiscal encontra-se às f. 170-171 e o relatório fiscal às f. 172-178.

Os valores lançados referem-se às contribuições previdenciárias devidas e não recolhidas, ou recolhidas em valor inferior, correspondentes à parte da empresa, e para o financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho, e as destinadas a terceiros.

Constituem fatos geradores das contribuições lançadas: a) remunerações de empregados e contribuintes individuais, discriminadas nas folhas de pagamentos, em período anterior à implantação da GFIP; b) diferença de acréscimos legais, pelo pagamento de contribuições em atraso, efetuado sem os acréscimos ou com seu valor pago a menor. Foram glosados valores de salário-família e salário maternidade quando os valores apurados nas folhas de pagamento e nos livros contábeis divergiram dos discriminados nas guias de recolhimento.

O procedimento fiscal iniciou-se com o mandado de f. 62, vindo a notificada ser intimada, mediante os termos de f. 64-169, a apresentar os documentos e

esclarecimentos necessários para comprovar o regular cumprimento das obrigações estabelecidas pela legislação de regência, sendo constatadas as irregularidades que motivaram a lavratura da notificação ora impugnada.

### IMPUGNAÇÃO

Foi apresentada impugnação, f. 238-280, em 10/10/2007 através da qual a notificada, após qualificar-se, resume os fatos e, como matéria preliminar, argúi a decadência do direito do Fisco de constituir o crédito tributário pelo transcurso do prazo quinquenal, em virtude da natureza tributária das contribuições previdenciárias, o que afastaria a aplicação da Lei 8.212/91, uma vez que se trata de matéria reservada à Lei Complementar:

#### II.1— DA DECADÊNCIA.

(PACIFICAÇÃO RECENTE DO STF, CORTE ESPECIAL DO STJ, CONSELHO DE CONTRIBUINTES E CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS — APLICAÇÃO DO DECRETO Nº 2.346/97)

O Código Tributário Nacional atribui à autoridade administrativa o direito de constituir o crédito tributário apurado em fiscalização. Entretanto, fixa um limite temporal para o exercício desse direito. Ultrapassado esse limite, opera-se a decadência do crédito tributário que extingue por completo o direito do sujeito ativo da obrigação tributária em exigir do sujeito passivo a extinta dívida fiscal, conforme disposição legal prevista no artigo 156, V, do Código Tributário Nacional, in verbis:

(transcreve o dispositivo mencionado)

Complementando o artigo 156, V, o Código Tributário Nacional definiu em seu artigo 173 o prazo pelo qual se opera a decadência dos tributos, à exceção dos tributos sujeitos ao lançamento por homologação (que dispõe de prazo fixado pelo artigo 150 parágrafo 4º do CT1V).

O artigo 173 do CTN está assim disposto:

(transcreve o dispositivo mencionado)

Depreende-se do artigo acima transcrito que o termo inicial para contagem do prazo decadencial, incluindo contribuições previdenciárias, ocorre no primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado. Em outras palavras, sendo a competência das contribuições previdenciárias mensal, o início do prazo decadencial de 5 anos dá-se a partir do mês seguinte ao de vencimento

(exercício de apuração seguinte ao de vencimento).

A despeito do prazo de 5 anos restar claro e firmado por Lei Complementar (CT1V), tem-se que, a legislação previdenciária dispôs por meio de norma de hierarquia inferior, o prazo de 10 anos para constituição do crédito tributário.

Trata-se do artigo 45 da Lei nº 8.212/91, abaixo transcrito, in verbis:

(transcreve o dispositivo mencionado)

Sob a égide de tal artigo, o fisco previdenciário vinha e ainda vem autuando contribuintes para exigir débitos relativos a períodos que se sobrepoem aos 5 anos previstos no Código Tributário Nacional.

Tal fato, dos últimos anos para cá, vem causando enorme desgaste (desnecessário) entre fisco e contribuinte já que recentemente, o Supremo Tribunal Federal, o Superior Tribunal de Justiça, o Conselho de Contribuintes e a Câmara Superior de Recursos

Fiscais pacificaram a questão ao declararem expressamente que as contribuições previdenciárias possuem "natureza tributária" e, por essa razão, o prazo decadencial deve ser fixado por Lei Complementar e não Lei Ordinária.

Neste ponto especificamente, vale notar que o Decreto nº 2.346, de 10 de outubro de 1997, obriga os entes da Administração Pública a observarem aquilo que foi decidido pelos Tribunais Superiores.

Justamente este dever é o que pleiteia a Impugnante haja vista as reiteradas decisões judiciais sobre o tema, recentemente reconhecidas não só pelo STF como também pela esfera administrativa.

De fato, prevê o Decreto nº 2.346/97 que:

(transcreve o art. 4º do decreto mencionado)

Depreende-se do artigo retro-transcrito que uma vez que o STF tenha se manifestado de forma contrária a aplicação de determinada legislação, DEVEM os tribunais administrativos seguirem o mesmo entendimento.

Este dever, não há dúvidas, não se trata de mero favor legal e por sua obrigatoriedade excluiu a limitação de competência prevista no Regimento Interno tanto das Delegacias de Julgamento como do Conselho de Contribuintes, viabilizando, por conseguinte, que as decisões administrativas sejam finalmente equalizadas com as muitas decisões já proferidas pelo Poder Judiciário.

Para que não restem dúvidas acerca do ora exposto, a Impugnante trará abaixo os julgados mais relevantes e recentes sobre o tema, por ordem hierárquica, os quais evidenciam não só a definição acerca do prazo decadencial de 5 anos, como também a observância obrigatória do Decreto nº 2.346/97.

Colaciona julgados dos Tribunais Superiores e dos órgãos julgadores administrativos sobre o tema:

#### II.1.1 — JURISPRUDÊNCIA DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL - STF

O Supremo Tribunal Federal, por meio dos julgados recentes abaixo, pacificou que o prazo decadencial das contribuições previdenciárias é de 5 anos pelo que compulsória a observância do CTN, senão vejamos, in verbis:

(transcreve ementas de acórdãos)

#### II.1.2 - JURISPRUDÊNCIA DO SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA - STJ

O STJ, para unificar o entendimento e pacificar a questão em definitivo neste tribunal, decidiu em 15 de agosto de 2007, por meio da sua Corte Especial (RESP 616348), que:

"Certifico que a egrégia CORTE ESPECIAL, ao apreciar o processo em epígrafe na sessão realizada nesta data, proferiu a seguinte decisão:

(..) a Corte Especial, por unanimidade, declarou a inconstitucionalidade do art. 45 da Lei nº 8.212, de 1991, nos termos do voto do Sr. Ministro Relator."

(.)

Vale destacar que o acórdão da Corte Especial do STJ apenas corroborou todo o entendimento que já vinha sendo firmado anteriormente, por todos os demais órgãos do Poder Judiciário.

Para comprovar que antes mesmo da decisão da Corte Especial a questão já era pacífica, a Impugnante transcreve abaixo alguns dos muitos julgados do próprio STJ sobre o tema:

(transcreve ementas de acórdãos)

#### 11.1.3 -JURISPRUDÊNCIA DA CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS - CSRF

A Câmara Superior de Recursos Fiscais, por sua vez, órgão máximo julgador na esfera administrativa federal, decidiu também no que se refere a contribuições sociais que:

(transcreve ementa de acórdão)

Vale destacar ainda trecho da reportagem do Valor Econômico que diz:

"(..) Entretanto, os conselheiros que julgaram os casos na instância administrativa da

Fazenda na semana passada levaram em consideração um decreto de 1997, o de número 2.346, que determina que a administração federal siga a jurisprudência firmada pelo Supremo - deixando de lado a definição de declaração de inconstitucionalidade definitiva. Apesar de o Supremo ter muitos julgamentos em plenário com fundamento semelhante àquele que derruba o prazo de dez anos - segundo o qual as regras criadas pela Lei no 8.212, de 1991, deveriam vir por lei complementar - falta um precedente específico sobre os artigos onde está a regra.

O advogado Daniel Lacasa Maya, do escritório Machado Associados, que teve decisões do conselho a favor de seus clientes, diz que a decisão da câmara superior também é importante porque marca a posição dos novos integrantes da primeira turma: por oito votos a um, os contribuintes saíram vencedores. Também o novo presidente da câmara superior votou a favor dos contribuintes (o anterior votava contra). Além disso, um outro conselheiro, Marcus Vinícius Neder de Lima, representante da Fazenda, declarou em seu voto que estava mudando de posição em função do posicionamento dos tribunais superiores. A expectativa agora é de que as outras turmas da câmara superior sigam o mesmo caminho, já que o presidente da primeira turma é presidente de todas as turmas.

(Reportagem - Valor Econômico - 14/09/2007)

A reportagem em questão refere-se ao Recurso 146.061, na Câmara Superior de Recursos Fiscais, julgado em 10 de setembro de 2007. O Conselheiro Relator foi Mário Sérgio Fernandes Barroso, quem está formalizando o acórdão.

Como se trata de acórdão da esfera administrativa em última instância, também por essa razão, entende a Impugnante que os ilustres julgadores possuem amplos argumentos para adotar a postura que deveria ser tomada há muito tempo, qual seja, decretar enfim que a decadência para contribuições previdenciárias é de 5 anos e não 10.

#### II.1.4 —JURISPRUDÊNCIA DO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Se não fosse o bastante, o próprio Conselho de Contribuintes, em julgados recentes, vem firmando seu posicionamento no mesmo sentido dos acórdãos acima, senão vejamos:

(transcreve ementas de acórdãos)

Portanto, verifica-se do exposto que basta a esta E. DRJ aplicar o entendimento recente consolidado por todos os tribunais judiciais e, agora, administrativos, para que seja reconhecida a decadência do fisco em constituir o crédito tributário ora impugnado.

De fato, pelo que foi amplamente exposto, há possibilidade legal (Decreto nº 2.346/97) desta E. DRJ afastar a aplicação do artigo 45 da Lei nº 8.212/91, sem que venha a ser afrontado o regimento interno ou qualquer outra norma privativa. De fato, inegável é que há manifestação expressa do STF e do STJ sobre o assunto, o que viabiliza o reconhecimento administrativo da decadência, tal como já foi feito em outras ocasiões (recentes) no âmbito administrativo. Essa providência, por certo, além de garantir o direito do contribuinte, por certo, minimizaria e muito as autuações ineficazes (já que sempre derrubadas no Poder Judiciário) reduzindo assim, o número de processos a serem julgados no âmbito administrativo em favorecimento da eficiência que deve nortear os atos públicos.

Sendo assim, requer a Impugnante o reconhecimento do prazo decadencial de 5 anos por esta E. Delegacia de Julgamento, de modo a declarar a improcedência do lançamento de ofício, no que se refere a fatos geradores supostamente ocorridos até setembro de 2002.

Alega que o critério utilizado pela fiscalização para determinar o valor da remuneração, qual seja, a presunção legal com base apenas nas informações contidas nas folhas de pagamento, é equivocado e extrapola as disposições legais que o autorizam:

## II.2 DA UTILIZAÇÃO EQUIVOCADA DA PRESUNÇÃO

Neste item, a Impugnante demonstrará de forma simples e objetiva que a fiscalização extrapolou os limites legais para uso da presunção na caracterização da suposta remuneração a segurados empregados e contribuintes individuais (Levantamento: REG). Para tanto, a Impugnante se socorrerá, inicialmente, de um breve histórico doutrinário que posiciona a figura das presunções dentro do ordenamento jurídico-tributário.

Como se sabe, a figura das presunções é conhecida de nosso ordenamento inserindo-se na categoria dos meios de prova. Pode ser entendida como:

"a illação que se tira de um facto conhecido para provar a existência de outro desconhecido" (Clóvis Bevilacqua, "Código Civil", volume I, pág. 388).

"um processo racional do intelecto, pelo qual do conhecimento de um fato infere-se com razoável probabilidade a existência de outro ou o estado de uma pessoa ou coisa": (Cândido Rangel Dinamarco. Instituições de Direito Processual Civil. Vol. III 2ª Edição. Página 113).

"o resultado do processo lógico mediante o qual o fato conhecido cuja existência é certa se infere o fato desconhecido cuja existência é provável." (Alfredo Augusto Becker - Teoria Geral do Direito Tributário, Lejus, p. 508)

Assim diz-se que a presunção representa uma prova indireta, partindo-se de ocorrências de fatos secundários, fatos indiciários, que apontam para o fato principal, necessariamente desconhecido, mas relacionado diretamente ao fato conhecido.

Dá-se, portanto, na presunção, a fixação de uma verdade hipotética a certos fatos

(posto que não provada por meios diretos).

Com efeito, as presunções jurídicas podem ser: a) presunção comum; e b) presunção legal, que se subdivide em presunção legal absoluta e presunção legal relativa. A Impugnante entende por necessário conceituar cada uma delas.

- A presunção comum é aquela que se funda no que ordinariamente acontece. Não é meio de prova, nem dá motivo de prova, sendo mera atividade do julgador interpretar as provas.

- A presunção legal, como o próprio nome diz, é a estabelecida pela lei. Suas espécies podem ser assim conceituadas:

- a presunção legal absoluta, também chamada presunção *juris et de jure*, é aquela que não admite prova em contrário, ou seja, a lei reconhece determinada situação proibindo que se faça prova em contrário ou tornando irrelevante qualquer tentativa de prova em contrário.

- a presunção legal relativa ou *juris tantum*, é a que considera uma afirmação verdadeira ou falsa até prova em contrário. Tal presunção dispensa o ônus da prova daquele que a tem a seu favor.

A legislação tributária, em casos especialíssimos, utiliza-se da presunção legal relativa, qual seja, a presunção que admite prova em contrário por parte do contribuinte.

Assentado que assim é e admitindo-se em matéria tributária a prova da ocorrência do fato gerador por meio de presunção legal relativa, não se pode perder de vista, contudo, que elas implicam num certo tipo de correlação que se instaura entre o plano da existência dos fatos e o plano dos meios de prova desses fatos.

Com efeito, nesse tipo de presunção admite-se com força probante de certos fatos a ocorrência de outros definidos pela legislação. Exemplo do exposto é o artigo 42 da Lei nº 9.430/96, assim disposto:

(transcreve o dispositivo mencionado)

Por meio deste artigo, a legislação tributária, mediante uso da presunção relativa, considera como omissão de receita ou de rendimento (fato desconhecido) os valores creditados em conta de depósito ou de investimento mantida junto a instituição financeira (fato conhecido), quando ocorrida a seguinte hipótese: pessoa física ou jurídica não consegue comprovar, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nessas operações.

Assim, a presunção legal relativa deve comprovar expressamente o fato conhecido, adequando-o a hipótese legal prevista para concluir pela existência (por presunção) do fato não conhecido, que no caso é a omissão de receita.

Alfredo Augusto Becker com extremo rigor técnico, assim define esse processo:

"A observação do acontecer dos fatos segundo a ordem natural das coisas, permite que se estabeleça uma correlação natural entre a existência do fato conhecido e a probabilidade de existência do fato desconhecido. A correlação natural entre a existência de dois fatos é substituída pela correlação lógica. Basta o conhecimento da existência de um daqueles fatos para deduzir-se a existência do outro fato cuja existência efetiva se desconhece, porém tem-se como provável em virtude daquela correlação natural."

Esse, também, é o entendimento do mestre Leonardo Sperb de Paola (Presunções e Ficções no Direito Tributário, Dei Rey, pp. 58/59):

"Numa acepção bastante ampla, costuma-se dizer que a presunção dissipa dúvidas sobre a realidade, optando por aquilo que, embora não seja certo, é provável. Estabelece, a partir de uma correlação natural (observa-se, na experiência cotidiana, que determinados eventos estão, em regra, ligados a outros), uma correlação lógica (da prática, passa-se à formulação de um juízo, que, quando for aplicado, dispensará nova observação da realidade)." Em suma, para uso da presunção legal relativa deve o intérprete comprovar cada fato conhecido (fato indiciário), adequando-o à hipótese legal, para obter o fato desconhecido (provável).

Assim, deve haver uma correlação segura e direta, sob pena desse artifício legal resultar indevido por absoluta inadequação do conceito jurídico escolhido para sua concreção.

Em vista da dificuldade que é fazer uso da presunção, a legislação estabeleceu situações especialíssimas onde provado o fato indiciário, se presume (legalmente) a ocorrência do fato tributável.

OU SEM, DEPENDE O USO DA PRESUNÇÃO DA AUTORIZAÇÃO LEGAL !!!

Com efeito, a despeito de existir afigura da presunção legal no ordenamento jurídico-tributário não há qualquer dispositivo legal que autorize o uso da presunção para a situação descrita pela fiscalização

De forma prática, não há absolutamente nenhum dispositivo legal que sustente que informações em folhas de pagamento não precisam ser confirmadas pela fiscalização.

Se há, não foi mencionado na capitulação legal.

Com relação a este assunto, é vital perceber que, embora imaginariamente possíveis as insinuações fiscais, estas carecem de materialidade legal, tratando-se de meros indícios (ou presunção comum), passíveis de investigação adicional.

Ainda que fosse autorizada a presunção legal as hipóteses trazidas nos autos, estas dependeriam de uma investigação essencial mínima, principalmente, a confirmação contábil de que as remunerações constantes das folhas de pagamento foram, de fato, pagas aos segurados.

Ora, ilustres julgadores, isto é o mínimo que se espera da fiscalização como meio a dar garantia e legitimidade ao próprio lançamento tributário.

Não pode o fisco, sem autorização legal, inverter o ônus da prova tal como fez. Caso contrário, bastaria que todas as auditorias fossem feitas em folhas de pagamento, desprezando-se por completo quaisquer outros elementos, principalmente contábeis.

Observe-se, por oportuno, o julgado recente do E. Tribunal Regional Federal da 4ª Região:

(transcreve ementa de acórdão)

Note-se ainda, outro julgado importante do E., TRF da 3ª Região que dispõe claramente que o fisco não pode simplesmente ignorar a materialidade fática em detrimento de informações "formais", declaradas pelos contribuintes, senão vejamos:

(transcreve ementa de acórdão)

Fato é que, ainda que admitida a presunção legal (o que, não concorda a Impugnante em hipótese alguma 1!!) esta não admitiria que fatos conhecidos (isolados ou em pequenos grupos) venham a criar situações generalizadas (fatos desconhecidos) para efeitos de tributá-las. Pelo contrário, não havendo previsão legal para uso da presunção, servem os fatos conhecidos (efetivamente comprovados) para indicar a necessidade de investigações adicionais sobre outras situações potencialmente ocorridas.

Caso contrário, como bem assevera o Ministro Carlos Mário Da Silva Velloso: "o ponto inaugural da investigação acabaria se transformando no ato final, o que não é admissível":

Ilustres julgadores, a questão aqui tratada é de suma importância para o bom entendimento do caso, pois se trata de um detalhe que tem o condão de elidir todo o procedimento fiscal de forma a torná-lo absolutamente nulo ou mesmo improcedente

em seu mérito. Este detalhe, todavia, faz parte da lei, o que implica na sua observação obrigatória sob pena de deferir-se o princípio da legalidade e tipicidade tributária.

Sendo assim, pede a Impugnante que V.Sas. se utilizem do zelo usual para analisar cada ponto elencado pela fiscalização em consonância com a legislação e jurisprudência e não conforme unicamente interesses fiscais. De fato, provou a Impugnante que não há regra que permita o uso da presunção legal às informações contidas em folhas de pagamento e que, necessário se faria a diligência mínima do fisco em verificar se contabilmente as informações constantes das folhas retratavam as remunerações efetivamente pagas.

Dessa forma, em face do uso equivocado da presunção e em função do lançamento fiscal precário, pede a Impugnante seja a presente NFLD julgada nula em sede preliminar, senão improcedente em seu mérito pela ausência de materialidade.

Discute, no mérito, acerca da falta de materialidade do fato gerador, por ter, a fiscalização, conferido caráter declaratório aos valores constantes em folha de pagamento, sem o devido embasamento legal:

### III.1 DOS VALORES CONSTANTES EM FOLHA DE PAGAMENTO - AUSÊNCIA DE CARÁTER DECLARATÓRIO

Como já mencionado, nos principais itens do lançamento de ofício, a fiscalização tomou como verdade absoluta os dados constantes da "folha de pagamentos" da Impugnante para exigir sobre tais remunerações as contribuições previdenciárias lidas por não recolhidas.

Ao agir desta maneira, a fiscalização de forma absolutamente imprudente e pouco técnica, acabou por conferir às folhas de pagamento força declaratória, a qual, sabe-se gozam poucos documentos - representativos de confissão de dívida.

Com efeito, tal situação revela-se ilegal e abusiva posto que o trabalho fiscal investigativo foi substituído por informação contida em documento que não retrata confissão. Na prática, a fiscalização não comprovou que foram pagas as remunerações baseando-se tão somente em indícios ou em presunção comum, os quais sabe-se não tem força probatória.

Ora ilustres julgadores, como já visto em item precedente, não há regra de presunção legal que admita que valores incluídos em folha de pagamento são representativos de remunerações efetivamente pagas. Nem mesmo regra que isente a fiscalização de qualquer auditoria complementar se verificadas "supostas" remunerações em folhas de salário.

No muito, as informações constantes das folhas de pagamento podem representar indícios ou suspeitas de que houveram os pagamentos, mas tais indícios (e aí que está o equívoco da fiscalização) se prestam como ponto de partida para uma investigação acurada que comprovará ou não a ocorrência dos fatos geradores.

Sobre este assunto, a Impugnante transcreve alguns importantes acórdãos das várias DRJ que deixam absolutamente claro que indícios devem ser investigados, senão vejamos:

(transcreve ementas de acórdãos)

Com efeito, importantíssimo destacar que a cobrança de qualquer tributo depende essencial de comprovações acerca (i) dos valores que compõe a base de cálculo e (ii) a comprovação da materialidade dos fatos geradores.

Sob esta linha de raciocínio, assumindo que a folha de salários se prestaria para fins da presente autuação (o que não concorda a Impugnante por todas as razões acima

elencadas!!!), ainda assim esta não poderia lograr êxito para sustentar o lançamento de ofício.

Isto porque, pelas informações contidas nas folhas de pagamento, poderia o fisco provar unicamente o aspecto quantitativo da autuação, que no caso é a "base de cálculo", carecendo a comprovação material acerca da ocorrência ou não do fato gerador, passível de verificação apenas pela contabilidade da empresa.

Com efeito, não pode a fiscalização abstrair conclusões precipitadas mediante análise de prova parcial, ou melhor, indício parcial, passível de confirmação posterior (não realizada)!!!.

Deveria o fisco, ter analisado a natureza do documento ("folha de salário") para então continuar as suas diligências investigativas até ter provas suficientes (evidenciadas e descritas à Impugnante) acerca da materialidade da infração, conjugando o elemento base de cálculo com o elemento fato gerador.

Portanto, em vista dos contundentes argumentos acima apresentados, pede a Impugnante seja decretada a improcedência do auto de infração, em seu mérito, posto que o fisco não logrou comprovar a materialidade dos fatos geradores (pagamentos efetivos das remunerações) por entender que a folha de salários reveste-se do aspecto declaratório.

Defende ainda, a necessidade da realização de perícia técnica-contábil para se verificar a legitimidade do lançamento efetuado:

### III.2 DOS VALORES INFORMADOS EM FOLHA DE PAGAMENTO - NECESSIDADE DE DILIGÊNCIA - PERÍCIA TÉCNICA

Com efeito, tomou a fiscalização como verdade absoluta os valores declarados em folha de pagamento pela Impugnante. Tais valores, contudo, antes de se tornarem exigíveis, via lançamento de ofício, dependeriam de auditoria específica com vistas a dar certeza a materialidade do fato gerador e o valor do crédito tributário.

Isto porque, pelas poucas provas apresentadas pela fiscalização, não há como se formar qualquer convicção acerca dos valores objeto de cobrança. Tais valores, ressalte-se, poderiam (ou melhor deveriam) ser apurados legitimamente como meio a conferir certeza ao lançamento, especialmente, se levarmos em consideração que a Impugnante, inadvertidamente, pode ter informado em sua folha de pagamentos valores que juridicamente podem não ser considerados como bases de cálculo das contribuições previdenciárias.

Cumprе salientar que a la Turma da DRJ de Campo Grande, no acórdão 8.929, de 30 de março de 2006, esclareceu que: "a finalidade da perícia é subsidiar a formação do julgador relativamente às provas já constantes do processo, mediante análise técnica efetuada por profissional habilitado."

Nesse sentido, se considerarmos que as provas juntadas pela fiscalização são precárias e ainda pouco confiáveis, tem-se que para que sejam sanadas quaisquer dúvidas, deveriam V.Sas. determinar diligência com o intuito de resguardar a certeza necessária via perícia técnico-contábil.

Neste caso, inegável dizer que a perícia reveste-se de absoluta pertinência com a lide, prestando-se para esclarecer pontos duvidosos e obscuros os quais carecem de conhecimentos especializados para deslinde do litígio. Assim, na remota hipótese do presente lançamento de ofício prosperar por todo o que foi exposto nos itens precedentes (o que já seria difícil de se admitir), pede a Impugnante pela necessária perícia técnica.

Insurge-se também contra a aplicação da Taxa SELIC como base para a fixação dos juros moratórios:

### III.3 - 1NAPLICABILIDADE DA TAXA SELIC (ACÓRDÃO NOVO DO STJ)

Não obstante as razões de mérito, as quais, por si só, são suficientes para o cancelamento da exigência aqui discutida, tem-se que, na hipótese de não ser a presente Impugnação julgada improcedente em todos os seus termos, ainda assim não seria possível a exigência da taxa SELIC como juros incidentes sobre créditos previdenciários em questão.

Isto porque, ainda que haja determinação legal expressa que determine a aplicação da taxa SELIC, a partir de 10 de abril de 1995, não se pode admiti-la como taxa de juros em hipótese alguma por ser absolutamente excessiva e por configurar confisco constitucionalmente vedado.

Com efeito, o Código Tributário Nacional (aplicável para as contribuições em questão) fixa os juros de mora em 1%, conforme disposto no parágrafo 1º de seu art. 161, in verbis:

(transcreve o dispositivo mencionado)

Embora o parágrafo 10 do art. 161 do CTN contemple a hipótese de a lei dispor sobre taxa diversa, tal permissão não implica que a taxa de juros, aplicável a créditos tributários e previdenciários, possa ultrapassar o percentual de 1% ao mês, posto que o item "a" do art. 40 da Lei nº 1.521/51, proíbe a cobrança de juros superiores à taxa permitida em lei, sob pena de crime de usura pecuniária.

Ressalte-se que, ao apreciar a questão em comento, o julgado proferido pelo Superior Tribunal de Justiça (REsp n. 215.881-PR, Rel. Ministro Franciulli Neto) reconheceu a ilegalidade na aplicação da taxa SELIC para fins tributários, estando assim ementado o v. acórdão:

(transcreve ementa de acórdão)

Ademais, outra decisão recente (28 de fevereiro de 2007) vinda do mesmo STJ, assim foi proferida, para fins previdenciários:

(transcreve ementa de acórdão)

Ante todo o exposto, é de se reconhecer a impossibilidade da cobrança dos juros de mora com base na Taxa SELIC, uma vez que a mesma viola diversos dispositivos legais, inclusive o próprio Código Tributário Nacional.

Por fim, requer seja acolhida a preliminar de decadência do crédito e a nulidade do lançamento, pela errônea utilização do critério da presunção legal, e não sendo este o entendimento adotado, que o lançamento seja julgado totalmente improcedente, pelos motivos que expôs. Mantendo-se o lançamento, requer a realização de perícia contábil e a exclusão dos juros moratórios baseados na Taxa SELIC. Protesta também por todos os meios de prova admitidos em direito e a posterior juntada de documentos.

É o relatório.”

A DRJ de origem entendeu pela improcedência da impugnação apresentada, mantendo a integralidade do lançamento.

Inconformada, a contribuinte apresentou recurso voluntário, às fls. 340/380, reiterando as alegações expostas em impugnação.

Em 17/06/2008 às fls. 402/403, a contribuinte apresentou petição requerendo fosse declarada a decadência do crédito tributário, em razão da Súmula Vinculante n.º 08 do Supremo Tribunal Federal.

É o relatório.

## Voto

Conselheiro Martin da Silva Gesto, Relator.

O recurso voluntário foi apresentado dentro do prazo legal, reunindo, ainda, os demais requisitos de admissibilidade. Portanto, dele conheço.

### 1. Nulidade da decisão de primeira instância.

Sustenta a Recorrente que teve seu direito de defesa absolutamente cerceado na medida em que, ao seu entender, seus argumentos acerca da utilização equivocada da presunção pela fiscalização, não foram apreciados, ferindo assim, seu direito constitucional de ampla defesa e duplo grau de jurisdição. Aduziu que:

“(…) Como facilmente se percebe pela simples leitura de seus termos, a decisão, embora volumosa pela farta transcrição, não apreciou nada mais nada menos que 8 páginas de contundentes argumentos que demonstravam *ipses literis* o porquê da NFLD ter incorrido em vício insanável, passível de nulidade, como já atestado por este E. Conselho de Contribuintes várias vezes.

Não o bastante, no que se refere à argumentação acerca da decadência, a decisão foi pouco ou quase nada fundamentada, especialmente no que se refere ao cumprimento do Decreto no 2.346/97 e da existência de decisão Proferida pela Câmara Superior de Recursos fiscais (de hierarquia administrativa superior), os quais vêm sustentando julgamentos favoráveis aos contribuintes por este E. Conselho.

De fato, foram expostos de forma contundente argumentos técnico-jurídicos que materialmente viabilizam o reconhecimento da decadência na esfera administrativa pela utilização do Decreto no 2.346/97, bem como argumentos que ilidem a presunção ilegalmente utilizada pela fiscalização. Tais argumentos, contudo, essenciais, não foram levados em consideração pela decisão recorrida.

(…)

Esta mesma providência é o que espera a Recorrente dos ilustres conselheiros, inclusive em função do artigo 27 da Portaria RFB, citado pela decisão recorrida, o qual diz claramente que são nulas decisões proferidas com preterição do direito de defesa.

Portanto, objetivamente, em vista do direito que lhe assiste de ter todos os seus argumentos apreciados pelo órgão julgador *a quo* pede a Recorrente desde já, seja decretada a nulidade da decisão de primeira instância para que outra venha a ser proferida em conformidade com os princípios basilares da ampla defesa e do contraditório, não observados no presente caso.”

Sem razão a recorrente.

As alegações apresentadas em impugnação foram apreciadas, não sendo cabível a nulidade da decisão. Em verdade, ocorre inconformismo da contribuinte com o resultado do julgamento.

No caso, verifica-se que as matérias trazidas em impugnação foram tratadas no voto do relator da DRJ de origem.

Foi apreciada a alegação de decadência, sendo rejeitada, por entenderem se tratar de prazo decenal.

Quanto ao mérito, compreenderam os julgadores *a quo* que a remuneração paga a segurado, verificada em folha de pagamento, é fato gerador das contribuições destinadas à Seguridade Social, correspondentes à quota da empresa e dos segurados, destinadas ao financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência da incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho e destinadas a outras entidades e fundos.

Ainda, houve pronunciamento quanto a aplicabilidade da SELIC, sendo compreendido que cabe à autoridade administrativa aplicar juros Selic, nos moldes da legislação, não sendo possível afastar tais acréscimos por meio de apreciação de argumentos relativos à violação de garantias constitucionais e princípios gerais do direito, matérias reservadas ao Poder Judiciário.

Ainda, rejeitaram os pedidos de perícia, produção posterior de provas e de nulidade do lançamento.

Não há, portanto, questão que tenha sido omissão no acórdão da instância julgadora a quo.

Rejeita-se a preliminar, por tal razão.

## **2. Decadência.**

Em relação à decadência, a contribuinte suscita a aplicação da Súmula Vinculante nº 8. Isso porque só foi regularmente cientificado do lançamento em 12/09/2007 e o lançamento abrange o período entre 1997 e 2002.

A DRJ rejeitou a alegação, sob o fundamento do prazo decadencial ser decenal (julgamento em 13/02/2008). A contribuinte apresentou seu recurso, em 05/06/2008, alegando a decadência quinquenal, vindo, posteriormente, informar que, após seu recurso, em 12/06/2008, foi aprovada a Súmula Vinculante nº 8, que assim dispõe:

Súmula Vinculante nº 8: "São inconstitucionais os parágrafos único do artigo 5º do Decreto-lei 1569/77 e os artigos 45 e 46 da Lei nº 8.212/91, que tratam de prescrição e decadência de crédito tributário."

Então, superada tal questão, cabe agora verificar se aplicável a contagem do prazo decadencial pelo § 4º do artigo 150, ou pelo artigo 173, I, ambos do CTN.

Sobre este ponto, importa referir que a Súmula CARF nº 99, de observância obrigatória, estabelece quanto as contribuições previdenciárias, que:

Súmula CARF nº 99: Para fins de aplicação da regra decadencial prevista no art. 150, § 4º, do CTN, para as contribuições previdenciárias, caracteriza pagamento antecipado o recolhimento, ainda que parcial, do valor considerado como devido pelo contribuinte na competência do fato gerador a que se referir a autuação, mesmo que não tenha sido incluída, na base de cálculo deste recolhimento, parcela relativa a rubrica especificamente exigida no auto de infração. (grifou-se)

No caso, verifico não haver prova de realização de pagamento antecipado, tampouco declaração do débito. Desse modo, inaplicável o art. 150, §4º do CTN, devendo a contagem do prazo decadencial ser realizada pelo que dispõe o artigo 173, I, do CTN, que assim dispõe:

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;

Observa-se no ano de 2001 a competência mais recente é a do mês de julho (07/2001). Desse modo, entendo ser essa a decadência mais recente que deve ser declarada abrangida pela decadência, bem como, por consequência, as anteriores a essa. Ocorre que o primeiro dia do exercício seguinte em que o lançamento poderia ter sido efetuado foi 01/01/2002, encerrando-se em 31/12/2006. Assim, sendo o lançamento realizado em 12/09/2007, as competências até 07/2001, inclusive, estão abrangidas pela decadência.

Desse modo, respeitando-se o teor da Súmula Vinculante nº 8 do STF e sendo realizada a contagem do prazo decadencial na forma do artigo 173, I, do CTN, deve ser reconhecida a decadência do lançamento em relação as competências até 07/2001, inclusive.

### **3. Mérito. Folha de pagamento como meio de prova.**

A folha de pagamento é um documento que relaciona os nomes dos empregados da empresa, o valor bruto dos salários, os descontos ou abatimentos e o valor líquido a receber. Sua obrigatoriedade está prevista no inc. I, art. 225 da Regulamento da Previdência Social - RPS, aprovado pelo Decreto 3.048/99:

I - preparar folha de pagamento da remuneração paga, devida ou creditada a todos os segurados a seu serviço, devendo manter, em cada estabelecimento, uma via da respectiva folha e recibos de pagamentos;

Argumentou a recorrente pela impropriedade de utilizar a folha de pagamento na determinação dos valores devidos a título de contribuições previdenciárias e para terceiros.

Dentre os argumentos utilizados, está o de que esta seria mero indício, que demandaria investigação adicional para servir como prova.

Como bem colocado pela autoridade julgadora de primeira instância, ao colocar em dúvida a veracidade das informações contidas nas folhas de pagamento por ela própria elaboradas, afronta um princípio geral do Direito, o *venire contra factum proprium*, segundo o qual o agente fica adstrito a não contradizer o que fez e disse.

Inexiste interesse de qualquer empregador em elaborar folhas de pagamento com valores dissonantes da realidade, em sentido maior, posto que, com isso, haveria a incidência de encargos correspondente maiores. Aliás, o que há recorrência é do inverso, ou seja, o pagamento de salários sem registro em folha, justamente com o intuito de sonegar tributos.

Poderiam, eventualmente, as folhas de pagamento estar incorretas, situação em que deveria a contribuinte comprovar quais os valores corretos, e não colocar dúvida sua exatidão, sem indicar as razões disso.

O argumento de que se deveria investigar a contabilidade para corroborar as informações contidas nas folhas de pagamento tampouco pode prosperar, pois a contabilidade serve sim, de prova, mas desde que suportada pelos documentos que deram origem aos fatos escriturados.

Havendo divergência entre a escrituração e o fato comprovado documentalmente, conclui-se que o erro estaria na contabilidade, e não no documento que lhe deu origem, a menos que haja elementos comprobatórios adicionais que indiquem, de forma convergente, que realmente o documento de origem está errado, o que, no caso, não ocorreu.

Deve-se também notar que não há emprego de presunção ao se utilizar as remunerações contidas na folha de pagamento como base de cálculo das contribuições previdenciárias e para terceiros.

Como já mencionado aqui, elaborar a folha de pagamento é um dever instrumental estabelecido na legislação previdenciária, a qual deve retratar corretamente os fatos jurídicos que ocorrem quando a empresa remunera segurados. Incluímos a palavra "corretamente", inexistente no texto legal, apenas para salientar a falta de lógica que ocorreria em elaborar o dito documento de forma incorreta.

Com isso, a ocorrência do fato imponible - o pagamento da remuneração - fica associado a um documento que o retrata diretamente - a folha de pagamento. Há uma vinculação direta entre eles, e não uma conclusão decorrente de presunção.

Portanto, como já assentou a DRJ de origem, a folha de pagamento é meio idôneo para determinar a remuneração paga, devida ou creditada a todos os segurados a serviço da empresa, e, conseqüentemente, pode e deve ser utilizada pela fiscalização como meio de aferir o correto cumprimento das obrigações previdenciárias pela empresa. Havendo fatos modificativos, impeditivos ou extintivos da exigência, o ônus da prova é da contribuinte, que deve fazê-lo juntamente com a impugnação.

#### **4. Taxa Selic.**

A partir de 1º de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC para títulos federais. Assim, aplica-se a taxa SELIC ao débito em questão, conforme disposto no artigo 34 da Lei 8.212/91.

Importa ressaltar que os juros cobrados pela RFB sempre se dá por capitalização simples e não composta, sendo descabido o argumento da recorrente.

Ademais, assim dispõe a Súmula CARF nº 4:

Súmula CARF nº 4: A partir de 1º de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC para títulos federais. (Vinculante, conforme Portaria MF nº 277, de 07/06/2018, DOU de 08/06/2018).

Portanto, improcedem as razões do contribuinte neste tocante.

### **5. Sustentação oral.**

A recorrente protesta pela realização de sustentação oral, porém, após a publicação da pauta de julgamento, a qual é publicada em Diário Oficial da União, deixou de formalizar o pedido via formulário do CARF para tal.

### **Conclusão.**

Ante o exposto, voto por dar parcial provimento ao recurso para declarar a decadência do lançamento até a competência 07/2001, inclusive.

(documento assinado digitalmente)

Martin da Silva Gesto - Relator