



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

Processo n° 14337.000191/2007-05
Recurso n° 269.164 De Ofício e Voluntário
Acórdão n° **2403-00.986 – 4ª Câmara / 3ª Turma Ordinária**
Sessão de 19 de janeiro de 2012
Matéria LEGISLAÇÃO PREVIDENCIÁRIA
Recorrente MARKO ENGENHARIA E COMERCIO IMOBILIARIO LTDA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/1997 a 31/12/2003

DECADÊNCIA AFERIÇÃO INDIRETA DE CONTRIBUIÇÕES. MULTA DE MORA. MULTA MAIS BENÉFICA

Ocorre a decadência com a extinção do direito pela inércia de seu titular, quando sua eficácia foi, de origem, subordinada à condição de seu exercício dentro de um prazo prefixado, e este se esgotou sem que esse exercício tivesse se verificado. As edições da Súmula Vinculante n° 8 exarada pelo Supremo Tribunal Federal - STF e da Lei Complementar n° 128 de dezembro de 2008, artigo 13, I, "a" determinaram que são inconstitucionais o parágrafo único do artigo 5° do Decreto-lei 1.569/77 e os artigos 45 e 46 da Lei 8.212/91, que tratam de prescrição e decadência de crédito tributário.

É lícita a apuração por aferição indireta do débito quando a documentação comprobatória é apresentada de forma deficiente, ou quando houver recusa ou sonegação de qualquer documento ou informação, ou ainda quando a contabilidade não registra o movimento real de remuneração de segurados a serviço da empresa e do faturamento, constituindo-se em presunção legal relativa, cumprindo ao contribuinte o ônus da prova em contrário.

Considerando o princípio da retroatividade benigna previsto no art. 106, inciso II, alínea "c", do Código Tributário Nacional cabe aplicar o artigo 35-A, se mais benéfico ao contribuinte, na forma da Lei 11.941/2009 que revogou o art. 34 da Lei 8.212/1991 e conferiu nova redação ao art. 35 da mesma Lei.

Recurso de Ofício Negado.

Recurso Voluntário Provido em Parte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros do Colegiado, I) Por unanimidade de votos, negar provimento ao recurso de ofício. II) Nas preliminares por unanimidade de votos, em reconhecer a decadência do lançamento até a competência 08/2002 com base § 4º do art 150 do CTN. Votou pelas conclusões o Conselheiro Paulo Mauricio Pinheiro Monteiro. III) No mérito, por maioria de votos, em dar provimento parcial ao recurso, determinando o recálculo da multa de mora de acordo com a redação do art 35 da Lei 8.212/91, com a redação dada pela Lei 11.941/2009, nos termos do art. 61 da Lei 9.430/96, prevalecendo a mais benéfica para o contribuinte. Vencido o Conselheiro Paulo Mauricio Pinheiro Monteiro.

Carlos Alberto Mess Stringari-Presidente

Ivacir Júlio de Souza-Relator

Participaram do presente julgamento, os Conselheiros Carlos Alberto Mees Stringari, Ivacir Júlio de Souza, Paulo Maurício Pinheiro Monteiro, Marthius Sávio Cavalcante Lobato e Jhonatas Ribeiro Da Silva. Ausentes os conselheiros Cid Marconi Gurgel de Souza e Marcelo Magalhães Peixoto.

Relatório

A instância a quo produziu o Relatório abaixo, que li, compulsei com os autos e por corroborar seu conteúdo o transcrevo com grifos de minha autoria:

“Trata o presente, do crédito previdenciário contra o sujeito passivo acima identificado, no montante de R\$ 2.319.298,86 (dois milhões, trezentos e dezenove mil e duzentos e noventa e oito reais e oitenta e seis centavos), consolidado em 10/09/2007, constituído pela NFLD DEBCAD n.º 037.103.079-0.

2. O crédito apurado refere-se às contribuições devidas à seguridade social incidentes sobre pagamentos a contribuintes individuais e sobre a remuneração dos segurados empregados, correspondentes a parte do empregado, parte da empresa, as destinadas ao financiamento da complementação dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrentes dos riscos ambientais do trabalho (a partir de 07/1997) e as relativas a Terceiros, a cargo da empresa.

3. Aduz a fiscalização que ao exame dos livros Razão e livros Diário discriminados no item 2.1 do Relatório Fiscal, às fls. 462-469, nos lançamentos das contas identificadas no mesmo item, foi observado que em nenhum mês a empresa individualizou os lançamentos de modo a permitir a devida identificação das obras.

4. Some-se a esse quadro, dentre outros motivos assinalados pela auditoria fiscal, em nenhum mês, houve a coincidência dos valores constantes nos documentos que demonstram as remunerações das obras, com os valores escriturados nas contas elencadas.

5. No entendimento do auditor notificante, tais fatos demonstram que a contabilidade não espelha a realidade econômico-financeira da empresa.

6. Por outro lado, não foram apresentados nenhum documento referente às obras, como ART's, Plantas ou projetos aprovados, matrículas CEI Iguualmente, não foi informado qualquer dado acerca das características das obras como finalidade, tipo de construção, quantidade de pavimentos, quartos etc.

7. Por conseguinte, a escrita contábil apresentada foi desconsiderado, por não registrar o movimento real da remuneração dos segurados a serviço do sujeito passivo.

8. A base de cálculo foi obtida por meio dos critérios descritos nos anexos I, I e III. Foram considerados dados constantes em GFIP, GPS, folhas de pagamento, contabilidade - que, apesar de

desconsiderado, faz prova contra o contribuinte - bem como documentos de débitos confessados perante o INSS.

9. O sujeito passivo **apresentou impugnação tempestiva**, às fls. 632-685, alegando, em síntese:

9.1 *Inconstitucionalidade dos arts. 45 e 46 da Lei n.º 8.212/91, colacionado vasta transcrição doutrinária, segundo a qual, percebe-se a decadência para o período compreendido entre janeiro de 1997 a setembro de 2002.*

9.2 *Ainda sobre a decadência, reproduzindo a doutrina do professor Samuel Monteiro em sua obra intitulado Tributos e Contribuições, entende que a simples lavratura do termo de início da fiscalização, quando não for precedida de intimação para exibição de livros, documentos e papéis, não tem o condão de suspender ou interromper a decadência. Assim, alega ser igualmente decadente o período correspondente a outubro de 2002.*

9.3 **Ao contrário do alegado pelo auditor fiscal, toda a documentação fora integralmente apresentada, na forma solicitada.**

9.4 *A Fazenda Pública não pode e nem deve, **sem mais nem menos, valer-se de presunções. Há que justificar o porquê do abandono da prova direta, que tem a preferência, na medida que é a mais apta a relevar a riqueza tributável.***

9.5 *Desta forma, **o lançamento com base em indícios pode ser derrubado** não porque os indícios não sejam confiáveis, e até pode ser esse o caso, mas porque restou demonstrado que o Fisco desprezou, sem qualquer motivação ou com motivação insuficiente, provas diretas que estavam ao seu alcance.*

9.6 **Alega que nossa jurisprudência administrativa já vem reconhecendo o dever do fisco de comprovar os fatos que alega, conforme atestam os arestos colacionados na impugnação.**

9.7 *Ante o exposto, requer que seja julgado totalmente improcedente o lançamento constituído em período já atingido pela decadência quinquenal, bem como a declaração de nulidade da NFLD, pois, proferida em total divórcio com a prova direta apresentada e que estava a inteira disposição da auditoria fiscal e não foi legítima e regularmente apreciada.”*

DA DECISÃO DE PRIMEIRA INSTÂNCIA

Após analisar aos argumentos da impugnante, na forma do registro de fls. 754, a 5ª Turma da Delegacia de Julgamento da Receita Federal do Brasil de Belo Horizonte – (MG) – DRJ/BHE, emitiu em 12 de novembro de 2008 o Acórdão nº 01-12.499 que concedeu provimento parcial a impugnação.

Na oportunidade, a Presidente da 5ª Turma recorreu de ofício ao 2º Conselho de Contribuintes, nos termos do artigo 366, inciso I e §§ 2º e 3º do Regulamento da Previdência Social, aprovado pelo Decreto 3.048/99, com a redação dada pelo Decreto

Processo nº 14337.000191/2007-05
Acórdão n.º **2403-00.986**

S2-C4T3
Fl. 3

6.224/07, em razão de o valor exonerado ultrapassar o valor de alçada de que trata o art. 1º da Portaria/MF nº 03, de 03/01/2008.

DO RECURSO

Irresignada, a Recorrente interpôs Recurso Voluntário de fls. 881 onde reiterou as alegações que fizera em instancia “ad quod ” e muito embora contemplada com reconhecimento parcial das alegações sobre a decadência da exação, re-argüiu prejudicial de decadência.

È o Relatório.

Voto

Conselheiro Ivacir Júlio de Souza, Relator

DA TEMPESTIVIDADE

Conforme registro de fls.889, o recurso é tempestivo e reúne os pressupostos de admissibilidade. Portanto, dele tomo conhecimento.

DA PRELIMINAR DE DECADÊNCIA

Tomando-se como certo o entendimento de que ocorre a decadência com a extinção do direito pela inércia de seu titular, quando sua eficácia foi, de origem, subordinada à condição de seu exercício dentro de um prazo prefixado, e este se esgotou sem que esse exercício tivesse se verificado, em preliminar, cumpre observar hipótese decadencial face a edição da Súmula Vinculante nº 8 exarada pelo Supremo Tribunal Federal – STF e da Lei Complementar nº 128 de dezembro de 2008, artigo 13, I, “a”:

SÚMULA VINCULANTE DO STF Nº 8

“São inconstitucionais o parágrafo único do artigo 5º do Decreto-lei 1.569/77 e os artigos 45 e 46 da Lei 8.212/91, que tratam de prescrição e decadência de crédito tributário”.

A súmula nº 8 passou a produzir efeitos a partir de 20 de junho de 2008, conforme ata da vigésima segunda sessão plenária do STF, do dia 12.06.2008, cuja íntegra do debate foi publicado no Diário de Justiça do dia 11.09.2008.

Consolidando o sumulado, se observa a Lei complementar nº 128, de 19 de dezembro de 2008, artigo 13, I, “a”:

“ Lei Complementar nº128, de 19 de dezembro de 2008

(...)

Art. 13. Ficam revogados:

I – a partir da data de publicação desta Lei Complementar:

a) os artigos 45 e 46 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991”

Na condução do seu voto, o i. Julgador a quo reconheceu a decadência das competências levantadas até 08.2002 na forma do comando do artigo 150 § 4º do Código Tributário Nacional- CTN.

De plano, adianto que comungo em parte da decisão entretanto, pelas conclusões.

Aduz que após laboriosa análise, por estabelecimento e por competência, aquele i. Julgador, muito embora, os inúmeros “pagamentos antecipados” o tivessem levado a reconhecer a decadência da quase totalidade do lançamento, entendeu de restringir o alcance de sua decisão no que concerne ao estabelecimento 12.014.08010/70 e impôs limite do alcance na

competência 12/2001 uma vez que as competências seguintes restavam inadimplidas, sem os “pagamentos antecipados”, ainda que insignificantes o fossem.

É relevante ressaltar que os recolhimentos das contribuições previdenciárias, antes da atual Guia da Previdência Social – GPS, eram efetuados mediante as denominadas Guias de Recolhimento da Previdência Social - GRPS, vigentes até a edição da Resolução Nº 657, de 17 de dezembro de 1998, que institui a atual GPS.

Naquelas guias denominadas GRPS, segregados em campos próprios, se informavam os pagamentos que estavam sendo recolhidos bem como a que título, se vinculados aos segurados, às empresas ou para terceiros.

Muito embora segregados, tais recolhimentos não representavam “dinheiro carimbado”, permitindo-se assim eventuais remanejamentos/retificações daquelas destinações, até porque os ingressos daqueles valores afluíam de um mesmo contribuinte para o mesmo cofre público.

Atualmente, na forma do leiaute das Guias da Previdência Social – GPS, a exceção da rubrica outras entidades, não se vislumbra, de imediato, tampouco de forma mais detida, de modo claro e efetivo, quais os fatos geradores ou quais rubricas estão sendo contemplados com tal pagamento. Eis porque a necessidade de ações e procedimentos fiscais, considerados os prazos decadenciais, para corroborar ou não, de forma expressa os auto-lançamentos e eventuais recolhimentos produzidos pelos contribuintes.

Refratário a chamar de pagamento antecipado os recolhimentos efetuados dentro dos prazos legais, rechaço ainda mais conceber que, também, os pagamentos efetuados fora dos prazos com multa e juros, porém realizados antes da ação fiscal, são distinguidos como tal. A meu juízo, trata-se de concepção teratológica.

A leitura atenta do artigo 150 do CTN, caput, evidencia que o que o legislador pretendeu exortando o **dever de antecipar o pagamento, antes da ação fiscal** - ação essa, ressalte-se, cujo prazo para ocorrer, sem a perda do direito potestativo, se insere no comando quinquenal do artigo em tela - foi conceituar a modalidade de lançamento, neste caso lançamento por homologação, e não condicionar direitos para o reconhecimento de eventual reconhecimento decadência :

*“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.***

Por tudo isso, entendo que qualquer possível “recolhimento antecipado”na forma difusa como é procedido atualmente, bem como no modo como o fora no passado, tem o condão de alcançar qualquer rubrica de modo integral ou parcial. Ademais, se tiver que considerar o pagamento cumpre notar que quem o faz é o sujeito passivo definido pelo CNPJ matriz cabendo a ele o ônus pela infração de modo que “o pagamento antecipado ” é da empresa e não pode ser visto de modo individualizado até porque causaria verdadeiro caos o reconhecimento de alternadas ocorrências decadenciais ao longo de hipotético e caudaloso levantamento assim eivado.

Às fls. 294/438 no documento denominado RADA - RELATÓRIO DE APROPRIAÇÃO DE DOCUMENTOS APRESENTADOS registram – se valores antecipados recolhidos antes da ação fiscal.

É de se reparar que para os tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o **dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa**, isto é para aqueles sob lançamento por homologação, o legislador foi explícito preceituando que a decadência se observa na forma do artigo 150 § 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”

De acordo registro de fls. 461 no Relatório Fiscal, também, às 01, o período da constituição do crédito referiu-se às competências , **01/1997 a 12/2000** e a empresa foi notificada em 14/07/2007.

Assim, considerando o período da ocorrência da infração definido pelas competências 01/1997 a 12/2000 conforme Relatório Fiscal de folhas 461 e ainda que a empresa fora notificada em 14/07/2007 na forma do artigo 150, § 4º do CTN, embora os argumentos supra, em obediência ao previsto no artigo 62-A do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF, sou de parecer que **o crédito lançado** conforme a Notificação Fiscal de Lançamento de Débito - NFLD, DEBCAD em comento encontra-se, todo ele, fulminado pelo instituto da decadência até a competência 08/2002.

Tal decisão requer reformar o Acórdão a quo para ver alcançadas todas as competências até 08/2002, inclusive.

NO MÉRITO.

DA AFERIÇÃO INDIRETA.

A empresa reiterou em sede recursal as mesmas alegações que fizera em sede de impugnação.

O Relatório Fiscal exhibe clareza e motivação na autuação e sequer foi contraditado pela Recorrente mediante a juntada de provas que contrapusesse os argumentos da Autoridade Fiscal de que :

1 - **O exame dos livros Razão e livros Diário discriminados no item 2.1 do Relatório Fiscal, às fls. 462-469**, nos lançamentos das contas identificadas no mesmo item, foi observado que em nenhum mês a empresa individualizou os lançamentos de modo a permitir a devida identificação das obras;

2 - Em nenhum mês, houve a coincidência dos valores constantes nos documentos que demonstram as remunerações das obras, com os valores escriturados nas contas elencadas;

3 - **A contabilidade não espelha a realidade econômico-financeira da empresa;**

4 - Não foram apresentados nenhum documento referente às obras, como ART's, Plantas ou projetos aprovados, matrículas CEI Iguualmente, não foi informado qualquer dado acerca das características das obras como finalidade, tipo de construção, quantidade de pavimentos, quartos etc.; e

5 – A escrita contábil apresentada foi desconsiderado, por não registrar o movimento real da remuneração dos segurados a serviço do sujeito passivo,

A defesa às fls 632, priorizou em mais de dois terços os fundamentos para obter a decadência reconhecida e, de modo subjetivo, sem trazer à colação os documentos solicitados na ação fiscal, alegou que toda documentação esteve à disposição do Auditor.

No recurso voluntário foi mais econômico ainda e registrou simplesmente que reiterava as razões de impugnação e novamente fez carga para obter reconhecida a decadência total da exação.

Na condução do voto a quo, o Julgador abordou com pertinência as razões que o levaram a decidir por improvir o pleito ora reiterado Assim , dada a pertinência aludida . corroborando aqueles argumentos, é despiceindo exortar os mesmos fundamentos para anuir àquela decisão.

Desse modo, não dou provimento ao pedido na medida em que entendo que a Autoridade Fiscal agiu com exação ao proceder o levantamento por AFERIÇÃO INDIRETA.

DA MULTA

Consta registrado no Relatório dos Fundamentos Legais, às fls.445, na rubrica “ACRÉSCIMOS LEGAIS MULTA, item 601.08”, que o cálculo do valor da multa moratória obedecera ao previsto no artigo 35,I, II e III da Lei 8.212/91, na redação dada pela lei nº 9.876, de 26/11/99. Entretanto o artigo supra foi alterado pela Lei 11.941/2009, estabelecendo que os débitos referentes a contribuições não pagas nos prazos previstos em legislação, serão acrescidos de **multa de mora** nos termos do art. 61 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, que estabelece multa de 0,33% ao dia, limitada a 20%.

“Art. 35. Os débitos com a União decorrentes das contribuições sociais previstas nas alíneas a, b e c do parágrafo único do art. 11 desta Lei, das contribuições instituídas a título de substituição e das contribuições devidas a terceiros, assim entendidas outras entidades e fundos, não pagos nos prazos previstos em legislação, serão acrescidos de multa de mora e juros de mora, nos termos do art. 61 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996 (Redação dada pela Lei 11.491, 2009)” (grifos do relator)

Lei 9.430/96:

“ Art. 61. Os débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, cujos fatos geradores ocorrerem a partir de 1º de janeiro de 1997, não pagos nos prazos previstos na legislação específica, serão acrescidos de multa de mora, calculada à taxa de trinta e três centésimos por cento, por dia de atraso.”

§ 1º A multa de que trata este artigo será calculada a partir do primeiro dia subsequente ao do vencimento do prazo previsto para o pagamento do tributo ou da contribuição até o dia em que ocorrer o seu pagamento.

§ 2º O percentual de multa a ser aplicado fica limitado a vinte por cento.

§ 3º Sobre os débitos a que se refere este artigo incidirão juros de mora calculados à taxa a que se refere o [§ 3º do art. 5º](#), a partir do primeiro dia do mês subsequente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês de pagamento. [\(Vide Lei nº 9.716, de 1998\)](#)”

MULTA MAIS BENÉFICA

O artigo 106 do CTN determina a aplicação retroativa da lei quando, tratando-se de ato não definitivamente julgado, lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática, princípio da retroatividade benigna.

Assim, Impõe-se, portanto, o cálculo da multa com base no artigo 61 da Lei 9.430/96 e compará-lo com o valor da multa aplicada com base na redação anterior do artigo 35 da Lei 8.212/91 para determinação e prevalência da multa mais benéfica.

“ Art. 106. A lei **aplica-se a ato ou fato pretérito**:

I - em qualquer caso, quando seja expressamente interpretativa, excluída a aplicação de penalidade à infração dos dispositivos interpretados;

II - tratando-se de ato não definitivamente julgado:

a) quando deixe de defini-lo como infração;

b) quando deixe de tratá-lo como contrário a qualquer exigência de ação ou omissão, desde que não tenha sido fraudulento e não tenha implicado em falta de pagamento de tributo;

c) **quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática.**”

CONCLUSÃO

Desse modo, por tudo que foi exposto, voto por conhecer do recurso para nas preliminares, conhecer do Recurso de Ofício, e negar-lhe provimento e reconhecer a decadência do lançamento até a competência 08/2002, bem como conhecer do Recurso Voluntário para no MÉRITO, DAR PROVIMENTO PARCIAL determinando o recálculo da multa de mora de acordo com a redação do artigo 35 da Lei 8.212/91, dada pela Lei 11.941/2009, nos termos do art. 61 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, fazendo prevalecer a multa mais benéfica para o contribuinte.

É como voto.

Ivacir Júlio de Souza

Processo nº 14337.000191/2007-05
Acórdão n.º **2403-00.986**

S2-C4T3
Fl. 6

CÓPIA